



УДК: 657.478.2

005.336.1:657.478.2

Стручен труд

АНАЛИЗА НА ТРОШОЦИТЕ И НИВНОТО ВЛИЈАНИЕ ВРЗ ЕФИКАСНОСТА НА РАБОТЕЊЕТО НА ПРЕТПРИЈАТИЈАТА

Благица Колева¹, Емилија Митева Кацарски², Верица Маркова³

¹ Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“, Штип
blagica.koleva@ugd.edu.mk

² Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“, Штип
emilija.miteva@ugd.edu.mk

³ Магистранд, Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“, Штип
vericamarkova90@gmail.com

Апстракт

Основна цел на финансискиот менаџмент претставува максимизација на добивката. Поаѓајќи од тоа дека добивката е разлика меѓу приходите и трошоците на работењето, за да се оствари оваа основна цел на финансискиот менаџмент мора да се минимизираат, односно оптимизираат вкупните трошоци на работењето. За да може ефикасно да се управува со трошоците мора да се познаваат нивните видови, карактеристики и фактори кои ја одредуваат нивната висина. Процесот на следење и контрола на трошоците е особено значаен, бидејќи од него зависи успешноста и ефикасноста во работењето на претпријатието. Предмет на истражување во овој труд е значењето на оптималното управување со трошоците за ефикасноста на работењето на претпријатијата и начините на кои претпријатието може да оствари што е можно повисок финансиски резултат.

Клучни зборови: трошоци, видови, приходи, добивка, управување, ефикасност.



ANALYSIS OF THE COSTS AND THEIR IMPACT ON THE EFFICIENCY OF THE OPERATIONS OF ENTERPRISES

Blagica Koleva¹, Emilija Miteva Kacarski², Verica Markova³

¹Faculty of Economics, Goce Delcev University, Stip, Macedonia
blagica.koleva@ugd.edu.mk

²Faculty of Economics, Goce Delcev University, Stip, Macedonia
emilija.miteva@ugd.edu.mk

³Master student, Faculty of Economics, Goce Delcev University, Stip, Macedonia
vericamarkova90@gmail.com

Abstract

The main objective of financial management is to maximize profits. Starting from the fact that profit is the difference between revenues and operating costs, in order to achieve this basic goal of financial management, it is necessary to minimize, ie optimize the total cost of operation. In order to be able to manage costs efficiently, their types, characteristics and factors that determine their height must be known. The process of monitoring and controlling costs is particularly important because this influence the success and efficiency of the operation of the enterprise. The subject of the research in this paper is the importance of optimal cost management for the efficiency of the operations of enterprises and the ways in which the enterprise can achieve as high a financial result as possible.

Keywords: *costs, types, revenue, profit, management, efficiency.*

1. Вовед

Управувањето со трошоците е клучен фактор за успешно сметководствено менаџирање и профитабилност во работењето на претпријатијата. Имено, колку се помали трошоците, толку е поголема добивката. Затоа, секогаш се настојува трошоците да се предвидуваат навремено, а исто така и да се контролираат за да не дојде до нивно зголемување и неконтролирано трошење. Современите бизниси при своето работење постојано се соочуваат со најразновидна конкуренција која ги принудува да работат интензивно и постојано да бидат интересни за потрошувачите. Од друга страна, секоја нова иновација претставува и ризик во работењето, а повлекува и нови трошоци. Можеби, токму тоа е причина зошто не секој претприемач се одлучува да ризикува и да воведува нови активности во својот бизнис. Одтука, сите трошоци треба да бидат следени и контролирани со цел бизнисот да не се соочи со



непредвидени трошоци коишто пак би биле резултат на неоптималното деловно одлучување.

Всушност, менаџерското сметководство токму кон тоа и цели – да ги идентификува трошоците, истите да ги презентира (како настанале и поради што), да ги распредели и врз основа на ова да ги предвиди идните трошоци. Оттука, станува јасно дека постојаната контрола на трошоците е неопходна и фундаментална активност во менаџерското сметководство.

2. Класификација на трошоците

Секогаш кога се пристапува кон дефинирањето на профитот (добивката) на едно претпријатие се тргнува од наједноставното овјаснување дека тоа е разликата помеѓу остварените приходи и расходи во текот на работењето. Токму тие расходи се познати и под името трошоци. За нив, во економско-сметководствената област се наведени бројни дефиниции, а некои од нив се елаборирани и претставени во продолжение.

Општоприфатена е следната дефиниција: трошоците претставуваат вредносен (паричен) израз на потрошените елементи на производството. Трошоците набљудувани од овој аспект, како вредносен израз на трошењата на основните елементи во процесот на производството, претставуваат трошоци во потесна смисла на зборот. Од гледна точка на сметководството, и деловните и режиските трошоци, расходите и издатоците за кои нема физичко трошење во производството, претставуваат составни елементи на цената на чинење, и имаат ист третман како и производствените трошоци. Според тоа, во поширока смисла на зборот *поимот трошоци, покрај трошоците на елементите во процесот на производството, ги опфаќа и сите расходи и издатоци направени за одредено производство*. Во рамките на ваквото сфаќање на трошоците спаѓа и дефиницијата според која *трошоците претставуваат во пари изразено трошење на средствата и трудот и издатоци кои претставуваат составни делови на цената на чинење на учиноците!*

Расчленувањето на трошоците овозможува согледување на карактеристиките и движењето на одделните делови на трошоците. Проучувајќи ги овие делови се овозможува посигурна оценка и на содржината на цената на чинењето на учиноците. Различните поделби на трошоците овозможуваат согледување на нивното реагирање во различни услови, а исто така и нивно рангирање. Различно то класифицирање на трошоците често пати е мотивирано со цел да се оствари контрола на нивното движење. Притоа, треба да се откријат условите во кои

1) Бојациоски, Д. (1999) „Економика на претпријатие“, Економски факултет, Скопје, стр.296



настануваат одделни групации на трошоците, па дури потоа, влијаејќи врз условите, да се влијае врз квантитативната вредност на трошоците.

Трошоците според природните видови можат да се групираат во следните пет групи²:

а) Потрошени материјали

Во оваа група на трошоци спаѓаат: вредноста на потрошените суровини, помошни материјали, набавена енергија, потрошено гориво, ситен инвентар, амбалажа, авто гуми и резервни делови. Оваа група на трошоци е мошне значајна и влијателна, бидејќи најголемиот дел од вкупните трошоци на претпријатието отпаѓа на нив.

б) Амортизација

Амортизацијата претставува вредносен израз на потошувачката на постојните средства. Таа по правило се пропишува со прописи и стандарди и се пресметува според амортизациони стапки.

в) Плати

Во групата на трошоците за плати се вбројуваат пресметаните бруто плати на вработените, заедно со придонесите за плати. Вкупната вредност на овие трошоци се утврдува врз основа на основните мерила за квалитетот и квантитетот на потрошениот труд, утврден со интерни акти на претпријатието.

г) Вкалкулирани придонеси

Врз основа на платите, како и врз основа на добивката, се пресметуваат голем број на придонеси спрема општествената заедница. Овие придонеси се калкулативен елемент и составен дел на цената на чинењето на учиноците, па затоа од економски аспект добиваат карактер на трошоци.

д) Услуги од други

Во последната група на трошоци се класифицирани услугите од други. Овде спаѓаат издатоците за поправки и одржување, издатоците за транспортни услуги, трошоци за платен промет, патни трошоци, трошоци за реклама, осигурување и др. Со оглед на тоа дека сите овие трошоци се јавуваат во облик на издатоци за други претпријатија, истите се групираат одделно и се јавуваат како посебен вид на трошоци.

3. Значење на ефикасното управување со трошоците

Сите мерки и активности што се преземаат во едно претпријатие, почнувајќи од набавката на материјалите и суровините, организацијата

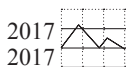
2) Марковски, С. (1999) „Основи теорије трошкова“, „ Информатор“, Загреб, стр.3



на производствениот процес, па сè до продажбата на готовите производи, на некој начин се одразуваат на трошоците и ја определуваат нивната висина и структура. Трошоците се јавуваат во улога на фактор со решавачко влијание врз економичноста и добивката што се остварува во претпријатието. Затоа, ниту една одлука во работењето не би смееа да се донесе без претходна анализа на влијанието на таа одлука врз трошоците. Менаџерските тимови во претпријатието, потпирајќи се врз анализата на трошоците направена од стручни екипи (економисти, технолози), а кои упатуваат на големината на одделените видови трошоци, нивното однесување на краток и долг рок во зависност од обемот на производството, применетата технологија и сл. донесуваат значајни деловни одлуки, поврзани со голем број на проблеми во рамките на менаџерската политика на претпријатието. Улогата на трошоците, како инструмент на менаџерското одлучување особено е изразена во водењето на кратокорчната политика на цени. На пазарот под влијание на понудата и побарувачката цените осцилираат, растат и опаѓаат, така што претпријатијата мораат постојано да се прилагодуваат на тие промени, т.е. да водат определена политика на цени. Појдовна основа за водење на таква политика на цени претставува деталната анализа на трошоците, особено на т.н. гранични трошоци. Пред менаџерите се поставува и дилемата дали определен производ да се произведува во претпријатието или пак порационално е решението истиот производ да се набавува од пазарот. Во овој случај менаџерите својата одлука ќе ја базираат на граничните трошоци. Доколку граничните трошоци за производство на тој производ се пониски од набавната цена, тогаш економски е оправдано да се организира нивното производство во сопствена режија, и обратно. Доколку граничните трошоци се повисоки од набавната цена, нормално е претпријатието да одлучи за набавка на тој производ од пазарот.

Планирањето и контролата на трошоците отсекогаш имале посебно значење во рамките на сметководството на трошоците. Со планирањето на трошоците се поставуваат целите и се дефинираат средствата и начините за реализација на планираните цели. За разлика од планирањето на трошоците, контролата е проверка на извршувањето на поставените цели во фазата на планирање на трошоците. Во рамките на сметководството на трошоците се врши споредување на плански утврдените трошоци со фактички настанатите трошоци, за да се утврдат отстапувањата кои се предмет на анализа. Ова секако произлегува од потребата да се преземат мерки за отстапување на пропустите и стимулирање на позитивните движења.³

3) Ангелова, Б. (2001) “Budgeting”, Економски Институт-Скопје, Скопје, стр.22-27



Процесот на споредба на планските со фактичките трошоци се врши врз основа на т.н. *принцип на изолација*. Според овој принцип, се испитуваат само оние отстапувања кои заслужуваат внимание, а се игнорираат отстапувањата кои се сметаат за незначителни и релевантни.

Така, вниманието на менаџерите ќе биде насочено кон оние отстапувања кои укажуваат на крупни неправилности и според кои работите не се одвиваат во согласност со плановите. Останатите (случајни) отстапувања ќе се игнорираат. На ваков начин се обезбедува функционирање на повратната спрега која може да посочува на промена на целите, барање алтернативни средства, промена на оперативниот процес, промена на методите на одлучување, корекција на стандардите и сл. Планирањето и контролата на трошоците се тесно поврзани, така што планирањето без контролата, и обратно, речиси и немаат некое значење. Контролата на активностите во претпријатието се врши преку мерење на остварените резултати. Меѓутоа, проценката на добиените резултати се врши со примена на посебен плански инструментариум кој се состои од сметководствени и статистички планови и извештаи.

4. Точка на покриеност на трошоците

Претпријатијата кои се грижат за трошоците и приходите од работењето може да користат различни методи за нивно планирање, следење, евидентирање, расчленување и оценување. За деловниот успех на претпријатието и неговата профитабилност, исто така е значајно да се знаат критичните бизнис точки, како посебен дел од теоријата на трошоци.

Критичните точки претставуваат карактеристични пресеци на кривите на трошоците, приходите и финансискиот резултат. Во литературата се наведуваат седум вакви точки⁴:

1. праг на профитабилност (рентабилност)
2. граница на профитабилноста
3. деловен минимум
4. деловен максимум
5. оптимална цена
6. максимален позитивен финансиски резултат
7. максимален негативен финансиски резултат.

Прагот на рентабилноста (профитабилноста) се нарекува и точка на покриеност. Ова е местото во кое се сечат кривите на приходите и трошоците, а финансискиот резултат е еднаков на нула.

Точката на покриеност е преломна точка на работењето, бидејќи

4) Ibid, стр. 3



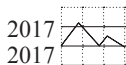
укажува на износот на производството на чие ниво претпријатието со остварените приходи ги покрива сите настанати трошоци. Тоа значи дека во работењето за првпат не е остварена загуба, но не постои ниту добивка. Затоа, познавањето на оваа точка на покриеност е неопходно за полесно определување на висината на производството (искористеноста на капацитетот), при која сите трошоци се покриени, што е особено важно при планирањето на нови претприемнички потфати. Во тој случај оправдано е да се претпостави дека во следниот оперативен циклус (нова инвестиција) ќе се оствари профит, т.е. позитивен финансиски резултат. Оваа точка често се нарекува и долна точка на покриеност или праг на рентабилност (профитабилност).

Во точката на покриеност, исто така, може да се утврди и висината на вкупните трошоци по единица учинок (аутпут), а тоа значи дека се доаѓа до цената која ги покрива само трошоците, без добивка и без плаќање на данок. Врз основа на оваа цена, претпријатието може да ја формира продажната цена на учиноците, која ќе му овозможи остварување на добивка. Се разбира, така определената цена мора да се прифати на пазарот. Доколку пазарната цена е пониска од утврдената, претпријатието најверојатно ќе мора да се откаже од производството, бидејќи ќе се соочи со загуба во работењето, или пак треба да намали некои од трошоците, без притоа да го загрози квалитетот на производството и сигурноста во работењето.

Доколку кривите на трошоците и приходите се пресечат по втор пат, а финансискиот резултат пак е нула, таа критична точка се нарекува граница на рентабилноста (профитабилноста) или горна точка на покриеност. Ова е исто така преломен момент во работењето, по што компанијата може да влезе во зоната на загуба поради зголемените инвестиции (кои ги прави поради тоа што очекува поголема добивка). По одреден степен на искористеност на капацитетите (сооднос на вложувањата и учиноците), почнува да дејствува законот за опаѓачки приноси, така што користите ќе бидат пониски од очекуваните од дополнителните инвестиции.

Всушност, подрачјето помеѓу прагот и границата на рентабилноста претставува подрачје на успешно работење и остварување на позитивен финансиски резултат (добивка).

Точката на деловен минимум укажува на нивото на производството на кое претпријатието со остварените приходи ги покрива вкупните варијабилни трошоци кои настанале како резултат на тоа производство. Од економска гледна точка се работи за минимален капацитет, при што оваа критична точка предупредува дека е подобро да се намали износот на производството. Доколку вредностите на остварените приходи и



вкупните варијабилни трошоци се изедначат по втор пат, тоа значи дека претпријатието ја достигнало точката на деловен максимум. Тоа покажува дека од економска гледна точка, деловниот капацитет е максимален, па затоа е подобро да се намали износот на производството. Новото зголемување на производството може да ги зголеми трошоците на работењето кои не можат да бидат покриени, по што неопходно ќе биде да се намали цената на производите / услугите. Во спротивно, претпријатието ќе влезе во зона на остварување на загуба.

Оптимумот на трошоците ја покажува точката во која претпријатието произведува учиноци со најниски просечни вкупни трошоци, при максимизирање на внатрешните перформанси. Ова е причината зошто претпријатието може да ги понуди учиноците по повисоки цени на пазарот. Ова е всушност точката помеѓу прагот на рентабилноста и границата на рентабилноста во која се постигнува максимален финансиски резултат.

Максимумот на позитивниот финансиски резултат или т.н. финансиски оптимум се наоѓа исто така помеѓу прагот на профитабилноста и границата на профитабилноста, и го покажува најпогодниот финансиски резултат при одредена количина на учиноци. По оваа критична точка претпријатието ќе остварува понизок финансиски резултат (под услов да не ги менува условите на работењето).

Максимумот на негативниот финансиски резултати или максимална загуба е критичната точка во која претпријатието со одредена количина на учиноци го постигнува најнеповолниот (најлошиот) финансиски резултат, поради тоа што вкупните трошоци на работењето се максимални.

Покрај познавањето на критичните точки во работењето, важно е да се знае и тоа дека планот за работењето на претпријатието се креира за некој иден период не е можно брзо приспособување на промените на пазарот. Заради потребата од постигнување на максимален успех во работењето, претпријатието мора да ја избере најсоодветната комбинација на инпути со која би ги постигнало најдобрите можни резултати. Ваквите одлуки се под влијание на постојната технологија која носи одредени технички ограничувања. На краток рок не е возможно да се менуваат одредени инпути кои ги оптоваруваат трошоците (на пример опрема, згради и сл.), но затоа може да се приспособат трошоците за труд, материјални и останати варијабилни трошоци. На долг рок (од 2 до 10 години) може да се променат инпутите доколку се сака да се зголеми количината на учиноците преку воведување на нови и поефикасни методи за водење бизнис, изградба на нови објекти, набавка на дополнителна опрема, дополнителна обука на вработените итн.



5. **Заклучок**

Управувањето со трошоците не е воопшто едноставен процес, туку напротив станува збор за многу динамичен процес кој бара посветеност и внимание од страна на експерти коишто умеат ефикасно да ги идентификуваат, класифицираат и распределат трошоците. Современиот приод на управување со трошоците бара диференцирање на трошоците по различни основи. Секоја поделба на трошоците е условена од нејзината практична примена. Денес во литературата се среќаваат бројни поделби на трошоците, во кои тие се групирани од различни аспекти. Така, основната поделба на трошоците се врши според нивните природни видови (материјали, труд, амортизација и сл.). Познавањето на различните поделби на трошоците овозможува полесно анализирање на нивните основни карактеристики, суштината и начинот на кој тие се однесуваат во процесот на работење на претпријатието.

Теоријата на трошоците им овозможува на менаџерите да се запознаат со природата на трошоците, нивното настанување, карактеристики и однесување во работниот процес, со цел да можат да донесуваат деловни одлуки и да ја приспособуваат политиката на трошоците со политиката на приходите, заради остварување на најголема добивка. Ефикасноста на работењето на менаџментот ќе биде повисока доколку со пониски трошоци се остварува повисока добивка.

Користена литература

- Anthony A. Atkinson, Management accounting, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1995
- Ангелова, Б. (2001) *“Budgeting”*, Економски институт-Скопје, Скопје
- Barfield, Rainborn, Kinney, Cost Accounting – Traditions and Inovations, Fourth Edition, South Western Thompson Learning, 2001
- Бојациоски, Д. (1999) *„Економика на претпријатие“*, Економски факултет, Скопје
- Марковски, С. (1999) *„Основи теорије трошкова“*, „Информатор“, Загреб
- Marijan Cingula, Gordana Zoretić, Ondina Čizmek Vujnović, (2006), *“Poduzetništvo”* Vadea, Varazdin