

Др Шериф Шабовић¹
Универзитет у Приштини,
Економски факултет, Косовска Митровица

ПРЕГЛЕДНИ РАД
Рад је примљен 15.05.2014.
Рад је одобрен 18.06.2014.

ПРИМАРНА И СЕКУНДАРНА АЛОКАЦИЈА ТРОШКОВА У СИСТЕМУ ОБРАЧУНА ТРОШКОВА

Апстракт

У првом делу овог рада дефинисан је рачуноводствени аспект појма места и носиоца трошкова у систему обрачуна трошкова. Потом, на основу тако дефинисаних појмова, обрађена је како примарна, тако и секундарна алокација трошкова на места и носиоце, као једна од основних методолошких фаза у било којем систему обрачуна трошкова.

Кључне речи: места трошкова, носиоци трошкова, систем обрачуна трошкова, примарна алокација трошкова, секундарна алокација трошкова.

ЈЕЛ Класификација: D24

PRIMARY AND SECONDARY ALLOCATION OF COSTS IN THE COSTS CALCULATION SYSTEM

Abstract

In the first part of this paper, costs location and carrier terms in the calculation of costs are defined from the accounting aspect. Then, based on such defined terms, primary and secondary costs allocation to locations and carriers is treated, as one of the basic methodological phases in any of the costs calculation systems.

Key words: costs location, costs carriers, costs calculation system, primary allocation of costs, secondary allocation of costs.

Увод

Обрачун трошкова представља главни део управљачког рачуноводстава. У појмовном смислу, обрачун трошкова и учинака представља скуп правила и поступака за утврђивање и књиговодствено обухватање трошкова, прихода и резултата предузећа, и то како целине, тако и ужих организационих делова предузећа. Циљ је стварање адекватне информационе и књиговодствене базе намејене преваходно менаџменту, ради правилног усмеравања управљачких активности предузећа.

Примарна и секундарна алокација трошкова по местима и носиоцима карактеристичан је само за управљачко рачуноводство. Наиме, реч је пре свега о ужим организационим деловима или функцијама предузећа, дефинисани као добитни или инвестициони центри предузећа, којима је обрачун трошкова по местима и носиоцима потребан ради калкулисања, планирања и контроле трошкова.

¹ sabovic.serif@yahoo.com

Места трошкова

Скупови појединих мање или више сродних делатности у предузећу, у штини представљају места трошкова. Појам делатности има нешто шире значење од појма места трошкова. Обично, свака делатност има већи број места трошкова. Места трошкова представљају уже организационе делове одређене делатности. У оквиру тако дефинисаних ужих организационих целина предузећа, обављају се одређени, по правилу хомогени послови предузећа.

За формирање места трошкова важно је постојање сродних послова, а не простор у којем се они обављају. Појам места трошкова не треба поистоветити и везивати за одређени простор. У једном заједничком простору могуће је обављати више различитих послова. За сваки посебан посао, иако се обавља у заједничкој просторији, образује се посебно место трошкова. На пример, могуће је да се послови моделирања, израде и паковања обуће обављају посебно или у једној заједничкој просторији. За сваку врсту посла, без обзира у ком простору се обавља, потребно је формирати одвојена места трошкова и отворити посебне рачуне у погонском књиговодству.

Места трошкова формирају се у основној, помоћној и споредној делатности и у оквиру непроизводне делатности предузећа. На пример, у основној делатности предузећа која се баве производњом обуће, могу се формирати следећа места трошкова: Моделирање, Израда обуће и Паковање. Свако од ових места трошкова обавља одређену врсту хомогених послова. Наведена места трошкова припадају основној делатности предузећа. Заједничко им је то, што сви заједно обављају послове који имају директан однос са коначним учинком предузећа.

На исти начин формирају се места трошкова и у осталим производним делатностима предузећа. На пример, у помоћне делатности, између осталих, посебна места трошкова су: Ауто парк, Радионица за оправке, Котларница. Заједничко им је што припадају помоћној делатности као целини и што обављају помоћне послове. Помоћне делатности обезбеђују уредно функционисање предузећа као целине. Међутим, међусобно се разликују по томе што обављају различите послове у оквиру помоћне делатности. То има за последицу различитост њихових учинака. Једно су радионичке услуге, друго услуге превоза, а сасвим нешто треће услуге грејања као резултат пословања Котларнице.

У оквиру непроизводних делатности, односно непроизводних служби, могу се формирати посебна места трошкова. На пример, у оквиру управе и администрације, имајући у виду хомогеност послова, може се образовати већи број места трошкова: Рачуноводство, Финансије, Људски ресурси, Правни послови, Планирање и сл. Свако од ових места трошкова обавља одређене сродне послове. Резултат хомогености посла су њихови учинци. Међутим, сви ови послови имају заједничко то, што су њихови послови везани за управљање предузећем у целини. Све ово важи и за остале функције предузећа, набавка, маркетинг, истраживање и развој и др.

Приликом формирања места трошкова у оквиру основне делатности, често се иде на дубље рашчлањавање места трошкова. На пример, могуће је да се израда обуће врши ручно и машински. У том случају постоји могућност да се формирају два места трошкова: Ручна израда обуће и Машинска израда обуће. На тај начин добијају се трошкови изазвани ручном и трошкови изазвани машинском обрадом обуће. Посебно обухватање трошкова ручне и машинске израде обезбеђује тачнији обрачун трошкова учинака.

Ако постоји више типова машина за израду обуће, код њих се трошкови по једном часу битно разликују, онда сваки тип машине треба третирати као посебно

место трошкова. То омогућује прецизнију алокацију општих трошкова за поједине учинке. У случају да се трошкови различитих типова машина незнатно разликују, треба формирати само једно место трошкова и отворити само један заједнички конто у погонском књиговодству. У оба случаја, цена коштања по једном часу машинске израде обуће биће приближно иста. Претерано отварање великог броја рачуна места трошкова је непотребно. То може да угрози прегледност и ажурност погонског књиговодства. Приликом отварања рачуна места трошкова мора се водити рачуна о принципу економичности и рационалности таквог поступка. Не траба ићи ни у другу крајност, па не формирати места трошкова која су стварно неопходна.

Носиоци трошкова

Носиоци трошкова представљају коначне учинке који су намењени тржишту. У носиоце трошкова увек се убрајају производи основне и споредне делатности. Што се тиче учинака помоћне делатности, они имају карактер носилаца трошкова само у случају када су намењени тржишту. Интерне услуге помоћне делатности које се троше за потребе основне и споредне делатности, немају карактер носилаца трошкова. Карактер носилаца трошкова имају само они производи чија је производња у току. Чим се заврши производња, они губе својство носилаца трошкова и постају готови производи.

Носиоци трошкова основне, споредне, а понекад и помоћне делатности, потенцијални су носиоци успеха, односно резултата. Својство носилаца успеха примарно у тренутку њихове реализације.

Све носиоце трошкова, без обзира на то да ли се производе у основној, споредној или помоћној делатности, можемо сврстати у две групе, и то:

- 1) маса производа као носилац трошкова, и
- 2) индивидуалне поруџбине као носиоци трошкова.

Ова подела не сме се изједначавати са поделом на мала и велика предузећа. Постоје мала предузећа са масовном производњом, као и велика предузећа са појединачном производњом.

Ад1) Маса производа као носилац трошкова може се појавити у три варијанте, и то:

- а) маса једног потпуно истог производа,
- б) маса ограниченог броја различитих производа израђених од исте супстанце и истог основног материјала,
- ц) маса ограниченог броја различитих производа израђених од истог основног материјала, али различитих супстанци.

Сви производи у оквиру масе производа производно-технички су условљени, производе се истовремено и у истом производном процесу. У току процеса производње, немогуће је трошкове производа посебно издвојити и сваког од њих посебно пратити. Количина остварене производње позната је углавном на крају обрачуноског периода. До цене коштања појединачних производа у оквиру масе производа, долази се применом једне од метода дивизионе калкулације.

Ад2) Појединачна производња се одвија на основу индивидуалних поруџбина. Свака индивидуална поруџбина представља посебан радни налог за производњу. Сваки радни налог се јавља као посебан носилац трошкова. Предузеће које производи по радним налозима, има онолико носилаца трошкова колико има радних налога.

Примарна алокација трошкова

Предмет примарне алокације трошкова је преузимање и алокација евидентираних трошкова из финансијског књиговодства по природним врстама, група рачуна 50-55. Преузимање и алокација примарних трошкова врши се на терет одабраних рачуна места трошкова, класа 92, 93 и 94, и рачуна носилаца, група 95. Примарна алокација трошкова претпоставља претходно решење два питања:

1. Избор места трошкова, и
2. Избор метода за алокацију примарних трошкова на места и носиоце трошкова.

Избор места трошкова

Избор места трошкова је једно од основних питања погонског обрачуна. Постоје разни критеријуми за избор места трошкова, а најважнији су:²

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

Ад1) Функционални критеријум полази од тога, да се места трошкова формирају према хомогеним пословима или функцијама. Према овом критеријуму, као место трошкова могу се формирати производња, набавка, продаја, управа, истраживање и развој и др. Поједине функције предузећа могу имати карактер места трошкова, или у оквиру једне функције може постојати више места трошкова. У оквиру функције производње активности су усмерене на производњу учинака за тржиште. На основу тога формирају се места трошкова из основне производне делатности и места трошкова из споредне делатности. Ако су активности предузећа усмерене на интерне учинке, у том случају формирају се места трошкова из помоћне делатности.

Ад2) Организационо-обрачунски критеријум треба да створи услове за примену контролне улоге места трошкова. Организациони аспект избора места трошкова полази од тога, да иза резултата сваког места трошкова, мора постојати конкретна одговорност менаџера. Обрачунски аспект избора трошкова полази од тога, да избор места трошкова омогући олакшану алокацију примарних трошкова. На основу овог критеријума сва места трошкова групишу се на: основна места трошкова, помоћна места трошкова и места трошкова чији трошкови имају карактер буџетских расхода.

Ад3) Просторни критеријум избора места трошкова полази од потребе, да обрачун трошкова буде организован по дислоцираним јединицама предузећа (филијале, експозитуре, пословнице и сл.).

Након успешног избора места трошкова на основу наведених критеријума, врши се књиговодствено евидентирање места трошкова на рачунима група 92, 93 и 94 на класи 9 у оквиру погонског књиговодства.

Алокација примарних трошкова на места и носиоце трошкова

Дакле, прво се врши избор места трошкова и њихово књиговодствено отварање. Након тога се прелази на преузимање примарних трошкова из финансијског књиговодства и алокација истих на рачуне места и носилаца трошкова. Ова фаза

² Малинић С. (2005), *Управљачко рачуноводство и обрачун трошкова и учинака*, Економски факултет у Крагујевцу, стр. 171-172.

обрачуна је веома важна за даљи ток обрачуна. Због тога, нужна претпоставка за успешну пословну алокацију примарних трошкова на места и носиоце трошкова је решавање следећих питања:

1. Које врсте примарних трошкова треба алоцирати на места трошкова, а које на носиоце трошкова?

2. На којим контима књиговодствено пратити трошкове по местима трошкова и носиоцима трошкова?

3. Путем којих метода вршити алокацију примарних трошкова на рачуне места и носиоца трошкова?

Ад1) Одговор на прво питање односи се на директне (појединачне) и индиректне (опште) примарне трошкове. Директне трошкове треба алоцирати непосредно само на носиоце трошкова. Индиректне трошкове треба прво алоцирати на места трошкова, а потом реалокацијом на носиоце трошкова. Међутим, у новије време преовладава мишљење, да све примарне трошкове треба прво алоцирати на рачуне места трошкова, а затим у фази реалокације, заједно са придодатим секундарним трошковима, са рачуна основних места трошкова, на одговарајуће рачуне носиоца трошкова. Овакав начин алокације и реалокације примарних трошкова задовољава захтеве контроле и успешног управљања трошковима.

Ад2) Одговор на ово питање подразумева избор одговарајућих синтетичких и аналитичких рачуна за књиговодствено праћење трошкова по местима трошкова и носиоцима трошкова. Избор рачуна зависи од система обрачуна трошкова, информационих захтева корисника и усвојеног циља система обрачуна трошкова и учинака. Књиговодствено праћење и реалокација примарних трошкова по местима и носиоцима трошкова, у систему обрачуна по стварним трошковима, врши се на рачунима одговарајућих група 92, 93, 94 и 95 на класи 9.

Ад3) Треће питање односи се на методе алокације примарних трошкова на рачуне места трошкова и носиоца трошкова. На свако место трошкова треба алоцирати само онолико трошкова колико се на њега стварно односи. То омогућује само правилан избор основа, односно кључа за алокацију примарних трошкова. Алокација примарних трошкова врши се на два начина:

1. директна алокација примарних трошкова, и

2. индиректна алокација примарних трошкова путем одговарајућих основа или кључева.

Директна алокација примарних трошкова врши се на основу изворне документације. На основу изворне документације може се јасно идентификовати место трошкова уважавајући принцип узрочности. Најчешће се као примери примарних трошкова који се непосредно алоцирају на места и носиоце трошкова узимају трошкови материјала, трошкови одређених врста енергије, зараде, неке врсте производних услуга, амортизација, отпис ситног инвентара и амбалаже и сл. Документација на основу које се врши идентификација трошкова код материјала, ситног инвентара и амбалаже је требовање. У изворну документацију убрајају се обрачунске или радне листе, обрачун амортизације, фактуре добављача са ознаком места трошкова, путни налози, превозне карте и сл.

У структури примарних трошкова значајно место заузимају трошкови које није могуће директно алоцирати за рачуне места трошкова. То су трошкови који се односе на два или више места трошкова. Реч је о заједничким трошковима. То су трошкови који се на индиректан начин алоцирају применом одговарајућих основа за расподелу, критерија или кључева. У ову групу трошкова спадају више врста производних услуга, нематеријални трошкови, одређене врсте материјала и енергија. Избор адекватних кључева за алокацију примарних трошкова је веома важан

елеманат тачности укупног обрачуна по стварним трошковима. Код индиректне алокације примарних трошкова нужно је уважавати принцип узрочности. Између одређене врсте примарног трошка и кључа на основу којег се врши алокација, мора да постоји узрочан однос. Према принципу узрочности, свако место трошкова треба да буде задужено за онај износ трошкова који је само узроковало.

За индиректну алокацију примарних трошкова на места трошкова, најчешће се узимају следећи кључеви:

а) Трошкови амортизације, осигурања и одржавања производних зграда алоцирају се сразмерно квадратним метрима површине коју заузимају поједина места трошкова.

б) Трошкови грејања алоцирају се на основу кубика простора или квадрата радијације којима се користи свако место.

ц) Трошкови погонске енергије алоцирају се на основу уграђеног капацитета машина комбинованог са временом употребе машина, машинских часова или директних часова рада.

д) Закупљена површина по местима трошкова за трошкове кирије.

е) Припадајући износ материјалних средстава по местима трошкова за премије осигурања.

ф) Број запослених по местима за трошкове исхране, здравствене услуге, трошкови превоза на рад, утрощена вода за пиће и сл.

Велики је број примарних трошкова који имају заједнички карактер. Због тога се оправдано поставља питање, да ли је поред појединачне, могуће вршити групну алокацију ових трошкова? Економичност обрачуна свакако иде у прилог групној алокацији заједничких трошкова. То захтева отварање номиналних места трошкова за више сродних врста трошкова, у циљу њиховог алоцирања по једном заједничком кључу. На пример, трошкови једне пословне зграде односе се на амортизацију и одржавање, грејање, осветљење, чување, осигурање и сл. Ове трошкове могуће је распоредити по јединственом кључу квадратних метара површине. Наведени поступак је економичан, али за одређене категорије трошкова може бити потпуно произвољан. На пример, алокација трошкова осветљења по квадратним метрима површине, оправдана је једино ако је систем осветљења на целокупној површини зграде потпуно уједначен. Међутим, то не значи да се групно алоцирање заједничких трошкова не може уопште прихватити. Оно се препоручује онда, када је једним номиналним местом могуће обухватити оне трошкове који се могу свести под исти критеријум алокације. То практично значи, да заједничке трошкове треба класификовати у више хомогених група, од којих свака група има свог посебног узрочника.

Избор основа (кључева) алокације непроизводног функционалног подручја односи се на алокацију трошкова маркетинга у ужем смислу, алокацију трошкова опште управе и администрације и алокацију трошкова истраживања и развоја.

Трошкови маркетинга прво се евидентирају по врстама у одређене примарне групе, као што су трошкови материјала, трошкови рада, амортизације и сл. Овако груписани трошкови деле се на директне и индиректне трошкове. Који су трошкови директни, а који индиректни, зависи од могућности директног укалкулисавања и економичности поступка. Трошкови паковања, утовара, транспорта, рекламе и продаје, могу се директно алоцирати. Директан карактер одређених трошкова маркетинга је релативан. Ако су продавци специјализовани за одређену врсту производа, трошкови њиховог рада су директни. Међутим, обрачун посебних врста производа, унутар групе или врсте производа, има општи карактер. У том случају потребно је утврдити кључ за њихову алокацију. Општи трошкови маркетинга алоцирају се по местима њиховог настанка, а затим алоцирају на носиоце.

Трошкови општег управљања и администрације нису непосредно условљени основним делатностима предузећа (производња и продаја). Производња и продаја само индиректно утичу на апсолутни износ ових трошкова. Због тога је обрачун и алокација ових трошкова скопчана са много методолошких проблема. Износ и врсте трошкова углавном зависе од процене и одлука органа управљања.

Одређене врсте трошкова општег управљања и администрације могу се алоцирати на основу изворне документације. Међутим, заједнички трошкови општег управљања и администрације, алоцирају се на основу кључева, на пример, број радника или бруто зараде појединих делова опште управе и администрације.

Трошкови истраживања и развоја алоцирају се на места трошкова као директни трошкови на основу изворне документације или на основу одговарајућег кључа, ако се ради о заједничким тросковима.

Секундарна алокација трошкова

У другој фази обрачуна примарни трошкови су преузети из финансијског књиговодства и алоцирани на рачуне места и носилаца трошкова у класи 9. Преузети примарни трошкови не представљају њихове укупне трошкове, односно укупну цену коштања учинака. Укупни трошкови представљају збир претходно алоцираних примарних трошкова и припадајућих секундарних трошкова. Секундарни трошкови представљају новчани израз трошења интерних услуга у предузећу у одређеном обрачунском периоду.

Креатори интерних услуга су места трошкова набавке (рачун 920), места трошкова техничке управе (рачун 921) и места трошкова помоћне делатности (рачун 922). Корисници интерних услуга су сва места трошкова, и то посебно места трошкова из основне и споредне делатности, али и места трошкова из помоћне делатности и места трошкова из непроизводних служби.

Количина интерних услуга коју поједина места трошкова примају, може се утврдити на два начина: директно или индиректно. Директна количина примљених интерних услуга утврђује се на основу одговарајуће интерне документације. Индиректно утврђивање врши се на основу одговарајућих кључева. Интерне услуге исказују се у физичким јединицама мере или вредносно. Независно од начина исказивања, количина интерних услуга мора се свести на процентуално учешће у њиховом трошењу по местима трошкова.

Процентуално учешће у трошењу интерних услуга може се приказати на два начина:

1. књиговодствено, и
2. табеларно.

Код књиговодственог приказа формира се двострани преглед у облику конта за свако место трошкова. На левој страни приказа налазе се места трошкова и проценат од кога се примају интерне услуге. На десној страни приказа налазе се места трошкова и проценат за кога су даване интерне услуге. Збир свих процената за места трошкова леве и десне стране треба да је једнак. Тај збор треба да одговара производу броја места која дају интерне услуге пута 100.

У табеларном приказу, вертикално су дата места која дају интерне услуге изражене у процентима. Хоризонтално су дата места која примају интерне услуге изражене у процентима. Табеларни приказ има бољу прегледност и вишу исказну моћ од књиговодственог приказа, па је због тога више у употреби. Нарочито је за обрачун трошкова значајан хоризонтални део табеларног приказа. У њему је иска-

зана међусобна зависност у оквиру места трошкова помоћне делатности у трошењу интерних услуга.

Између места трошкова помоћне делатности и места трошкова непроизводних служби, постоје три врсте зависности:

1. тотална зависност,
2. једнострана зависност, и
3. мешовита зависност.

Тоталну зависност имају она места трошкова која се налазе у односима међусобног давања и примања интерних услуга. Ако једно место трошкова из помоћне делатности истовремено даје и прима интерне услуге другог места трошкова из помоћне делатности, онда је реч о тоталној зависности. Тоталну зависност имају само места трошкова помоћне делатности.

Једносмерна зависност постоји ако једно место трошкова само прима интерне услуге другог места трошкова помоћне делатности, али му не даје своје услуге. Једносмерна зависност постоји иако једно место трошкова само даје, али истовремено не прима услуге другог места. Према томе, само она места која дају или само примају интерне услуге од других места трошкова имају једносмерну зависност.

Мешовита зависност постоји ако једно место трошкова има тоталну и једносмерну зависност.

За свако место трошкова неопходно је утврдити коју врсту основне зависности има. То се постиже на два начина:

1. Праћењем хоризонталног и вертикалног кретања интерних услуга по местима трошкова преко табеларног приказа.
2. Графички приказ по местима трошкова путем једносмерних или двосмерних стрелица. Једна или више двосмерних стрелица говоре о тоталној зависности места трошкова, а једносмерне стрелице су доказ постојања једносмерне зависности.

Код тотално зависних места трошкова, посебно је отежано утврђивање укупних места трошкова. За решење овог проблема постоји више метода, а највише су у употреби следеће две:

1. метода линеарних једначина првог степена, и
2. метода секундарних додатака.

Ад1) Метода линеарних једначина првог степена полази од примарних трошкова сваког тотално зависног места трошкова. На вредност примарних трошкова додају се трошкови места трошкова чије услуге одређено место користи. Међутим, како одређено место трошкова истовремено прима и даје интерне услуге другим местима трошкова, то се између њих јавља линеарна зависност. Коефицијенти у линеарној једначини изражавају степен зависности између појединих места трошкова.

Например, ако место трошкова Радионица - 923 има примарне трошкове у висини X , а учествује у трошењу услуга Возног парка изражено коефицијентом од 0,2 и трошење услуга Топлане изражено коефицијентом 0,1 укупни трошкови овог места трошења могу се исказати на овај начин:

$$X_{923} = X + 0,2 X_{922} + 0,1 X_{924}$$

При чему је:

$$X_{923} = \text{укупни трошкови Радионице}$$

$$X_{922} = \text{укупни трошкови Возног парка}$$

$$X_{924} = \text{укупни трошкови Топлане}$$

Ако место трошкова Возни парк - 922, има примарне трошкове у висини Y , а учествује у трошењу услуга Радионице изражене коефицијентом 0,02 и трошење услуга Топлане изражене коефицијентом 0,05 укупни трошкови овог места трошкова су:

$$X_{922} = Y + 0,02 X_{923} + 0,05 X_{924}$$

На крају, ако место трошкова Топлана - 924, има примарне трошкове у висини Z , а учествује у трошењу услуга Радионице изражено коефицијентом зависности од 0,06 и услуга Возног парка изражено коефицијентом зависности од 0,04 укупни трошкови Топлане биће:

$$X_{924} = Z + 0,06 X_{922} + 0,04 X_{923}$$

На овај начин, креиран је систем од три једначине првог степена са три непознате. Решавањем овог система једначина познатим математичким поступцима, добијају се укупни трошкови тотално зависних места трошкова.

Ад2) Метода секундарних додатака има примену код вертикалног табелара и хоризонталног табелара. Хоризонтални табелар се примењује код погонског обрачунског листа (ПОЛ-а). Вертикални табелар се користи за комплетирање укупних трошкова за места трошкова тоталне зависности. Вертикални табелар као полазну основу узима примарне трошкове и њима додаје податке о трошењу интерних услуга од других тотално зависних места трошкова.³

Редослед приказивања места трошкова у вертикалном табелару треба да испуни три захтева:

1. Редослед места трошкова у вертикалном табелару треба да одговара растућем редоследу висине примарних трошкова;
2. Редослед места трошкова у вертикалном табелару треба да одговара броју међусобних узајамних веза, и
3. Редослед места трошкова у вертикалном табелару треба да одговара растућем редоследу процената у коришћењу интерних услуга по местима трошкова.

После уношења података у заглавље вертикалног табелара приступа се израчунавању секундарних додатака. Секундарни додаци израчунавају се у више итерација, корак по корак, све док вредности не достигну занемарљиве износе.

Израчунавање секундарних додатака у вертикалном табелару врши се на основу одређених правила. Вертикални табелар садржи више основних колона. Свака од основних колона има две колоне, и то: у првој колони је проценат учешћа у коришћењу интерних услуга, а у другој колони износ примарних трошкова дотичних места трошкова. У прву колону исказује се процентуално коришћење услуга од других места трошкова у вертикалном табелару. У другу колону уносе се припадајући износи трошкова интерних услуга, односно збирно исказани секундарни додаци.

Израчунавање првог и свих осталих додатака врши се оним редоследом како су места трошкова унета у вертикални табелар.

Следећи корак у фази секундарне алокације трошкова односи се на контролу тачности израчунавања укупних трошкова тотално зависних места трошкова. То се постиже сабирањем примарних трошкова са износом секундарних трошкова.

³ Шабовић Ш. (2010), *Менаџерско рачуноводство и обрачун трошкова*, Економски Факултет Приштина у К.Митровци, стр. 184 – 195.

Секундарни трошкови се утврђују применом процента трошења на познате укупне трошкове места трошкова које даје интерне услуге.

После извршене контроле тачности укупних трошкова тотално зависних места трошкова, израчунавају се укупни трошкови једносмерно зависних места трошкова. Применом одговарајућег процента на познате укупне трошкове и додавањем износа примарних трошкова једносмерно зависних места трошкова, утврђује се укупан износ ових трошкова.

Сада су познати укупни трошкови свих места трошкова из помоћне делатности и непроизводних служби. Ако се утврђена вредност укупних трошкова по местима трошкова подели са количином учинака, утврђује се цена коштања по јединици учинка за свако место трошкова.

Последњи корак у овој фази је реалокација интерних услуга на кориснике. То практично представља распоред укупних трошкова места трошкова помоћне делатности према процентуалном учешћу у коришћењу интерних услуга на кориснике. Књиговодствено евидентирање врши се задуживањем рачуна места трошкова која се појављују као корисници интерних услуга на класи 9, а одобравањем рачуна места трошкова из претходне и помоћне делатности са групе 92, као даваоци интерних услуга.

Услед неправилног избора места трошкова и неадекватне примене примарне и секундарне алокације трошкова, долази и до различитих поремећаја у пословању предузећа.⁴

Закључак

Избор места трошкова и носиоца трошкова, као и примарна и секундарна алокација трошкова је присутна како у систему обрачуна по стварним трошковима, тако и у обрачуну по стандардним трошковима и обрачуну по варијабилним трошковима. У овом раду приказан је само један од бројних и могућих поступака који се данас примењују у рачуноводственој теорији и пракси.

Правилан избор алокације трошкова омогућава прецизно утврђивање цене коштања готових производа и незавршене производње, без чега је немогуће правилно билансирање и процена залиха. Упоређујући цене коштања по местима и носиоцима у два периода или у више sukcesивних периода, пословодство утврђује где су слабости у функционисању предузећа. На основу података из обрачуна трошкова и учинака, менаџмент предузећа предузима одређене радње у циљу отклањања уочених слабости, формулише пословну политику и доноси одговарајуће пословне одлуке.

Литература

- Ковачевић М. (1982), *Систем обрачуна трошкова*, Привредна штампа, Београд.
Малинић С. (2008), *Управљачко рачуноводство*, Економски факултет, Крагујевац.
Новићевић Б. (2005), *Управљачко рачуноводство – обрачун трошкова*, Економски факултет, Ниш.

⁴ Шабовић Ш., Милетић В., (2013), *Рано откривање поремећаја у пословању предузећа*, *Економика*, Часопис Економика, Ниш број 4/2013, стр. 131-138

- Стевановић Н. (2007), *Системи обрачуна трошкова*, Економски факултет, Београд.
- Шабовић Ш. (2009), *Финансијско рачуноводство*, Економски факултет Приштина у К. Митровици.
- Шабовић Ш. (2010), *Менаџерско рачуноводство и обрачун трошкова*, Економски факултет Приштина у К. Митровици.
- Шабовић Ш., Милетић В., (2013), *Рано откривање поремећаја у пословању предузећа*, Економика, Међународни часопис за економску теорију и праксу и друштвена питања, број 4, Ниш, 2013

