

МИНИСТЕРСТВО ЗА ФИНАНСИИ
Централна единица за хармонизација на финансиското управување и контрола и
внатрешната ревизија

НАСОКИ
ЗА ТРОШКОВНО И УПРАВУВАЧКО
СМЕТКОВОДСТВО



2014

СОДРЖИНА:

1. ВОВЕД	3
2. ТРОШКОВНО И УПРАВУВАЧКО СМЕТКОВОДСТВО – поим, карактеристики и разлики во однос на финансиското сметководство	4
3. ОБЛАСТИ НА ПРИМЕНА НА ТРОШКОВНОТО И УПРАВУВАЧКОТО СМЕТКОВОДСТВО ВО ЈАВНИОТ СЕКТОР	6
4. ПРЕДУСЛОВИ ЗА РАЗВОЈ НА ТРОШКОВНОТО И УПРАВУВАЧКОТО СМЕТКОВОДСТВО ВО ЈАВНИОТ СЕКТОР	10
5. ЗАКЛУЧОК	15

1. ВОВЕД

Развојот на финансиското управување и контрола во јавниот сектор бара од буџетските корисници унапредување на ефикасноста и ефективноста во работењето како и јакнење на одговорностите на раководителите за начинот на управување со расположливите средства, обврски, трошоци и резултати.

Развојот на финансиското управување и контрола заедно со развојот на буџетскиот систем одат во насока на поврзување на стратешкото и буџетското планирање, развојот на програмското планирање, дефинирање на јасните цели на работење, утврдување на показатели на успешност и развој на систем на следење на реализацијата.

Сето наведено, за успешно да се спроведе во пракса, бара многу подетални информации за трошоците, приходите, имотот, обврските, односно нивната структура, начинот на однесување, местото на настанување и ефектите кои ги имаат на долгорочната одржливост на одредените програми, проекти, активности, процеси и слично.

Подеталните информации не може да се обезбедат само од традиционално познатото финансиско сметководство, туку се бара развој на трошковно и управувачко сметководство, односно развој на сметководствена евиденција и систем на известување наменет примарно на раководителите во еден сектор за потребите на подоброто финансиско управување.

Генерално кажано, сметководствените системи исклучително се значајни за финансиското управување и контрола бидејќи обезбедуваат:

- внатрешното известување на раководството и тоа за планирањето и контролата на работните активности, како и за проценка на извршувањето на работните активности на раководителите
- внатрешно известување на раководителите за потребите од донесување на одлуки за алокација на средствата
- внатрешно известување за активностите кои се однесуваат на стратешкото и оперативното одлучување, како што се прашањата за целокупната деловна политика и долгорочното работење, спроведувањето на новите проекти, развојните активности, новите вложувања и слично
- надворешно известување преку финансиските извештаи, подготвени во согласност со општо прифатените сметководствени начела и политики

Цел на овие насоки е да се помогне на раководителите во јавниот сектор да ја разберат улогата и целта на трошковното и управувачкото сметководство, зошто е тоа важно за потребите на управувањето, да се укаже на клучните подрачја на примена на сметководството на трошоци и управувачкото сметководство во јавниот сектор, како и предусловите кои се потребни за да се обезбеди нивно системско спроведување кај буџетските корисници

2. ТРОШКОВНО И УПРАВУВАЧКО СМЕТКОВОДСТВО – поим, карактеристики и разлики во однос на финансиското сметководство

Со поврзување на сметководството со информациските потреби на раководството настана поделба на сметководството на:

- финансиско сметководство
- трошковно сметководство
- управувачко сметководство

Финансиското сметководство преставува темел на сметководствениот систем кој е во функција на евиденција на настанатите деловни случувања, водење на пропишаните деловни книги (дневник, главна книга, помошни книги), како и составување и изработка на пропишаните финансиски извештаи (биланси, извештај за приходите и расходите, приливите и издатоците, извештај за расходите според функционалната класификација, извештај за паричните текови, извештај за промените во вредностите и обемот на имотот и обврските, извештај за обврските), првенствено наменети за надворешните корисници.

Важна карактеристика на финансиското сметководство е процесирање на информациите кои се однесуваат на минатите работни процеси, како и на тоа дека тоа е пропишано и првенствено во функција на надворешното известување.

Во сметководствениот систем финансиско сметководство е регулирана со Законот за буџетите¹ и Законот за сметководството на буџетите и буџетските корисници² како и подзаконски акти донесени врз основа на овие закони, како што се: Правилникот за класификација на приходите³, Правилникот за класификација на расходите⁴, Правилникот за сметководството за буџетите и буџетските корисници, Правилник за примена на меѓународните сметководствени стандарди за јавниот сектор на готовинска основа⁵ и други.

Сметководството на трошоците е дел од сметководството фокусирано на утврдување и распределба на трошоците по производи, услуги, активности, процеси, програми, проекти и слично.

Сметководство на трошоците е дел од сметководството кое вклучува утврдување, распределба, планирање, анализа, контрола и оценка на трошоците.

Управувачкото сметководство е дел од сметководството кое е фокусирано на обезбедување на информации првенствено на внатрешните корисници, односно раководителите, за потребите на деловното одлучување.

Информациите од управувачкото сметководство се користат за потребите на планирањето (поставување цели, подготовка на буџетот и сл.), како и контрола на реализацијата во однос на планираното, како и анализа на отстапувањата и нивните причини и последици.

¹ („Службен весник на Република Македонија“ бр. 64/2005; 4/2008; 103/2008; 156/2009, 95/2010; 180/2011 и 171/2012)

² („Службен весник на Република Македонија“ бр.61/2002, 98/2002; 81/2005 и 24/2011).

³ („Службен весник на Република Македонија“ бр. 76/2009, 153/2009, 43/2010 и 185/2011

⁴ („Службен весник на Република Македонија“ бр. 76/2009 и 153/2009)

⁵ („Службен весник на Република Македонија“ бр.116/2005)

Трошковното и управувачкото сметководство помалку треба да се сметаат одвоен пресметковен дел од сметководството, а повеќе процес на користење на сметководствените податоци за потребите на одлучување.

Меѓусебната поврзаност на финансиското и управувачкото сметководство е потребно заради создавање на информациски основи за потребите на управувањето. Сите делови на сметководство треба да се сметаат како единствен систем за известување кој во исто време треба да ги задоволи потребите за информации на внатрешните корисници, но и да обезбеди податоци за надворешните финансиски извештаи.

Исто така, важно е да се истакне дека опфатот и структурата на податоците во финансиското сметководство, претставува основа за развој на аналитика и подетална разработка на податоците за потребите на интерните пресметки и системот за внатрешно известување.

Клучна разлика меѓу трошковното и управувачкото сметководство во однос на финансиското е дека трошковното и управувачкото сметководство е наменето за внатрешни употреба и не е регулирано со посебни прописи.

Содржината на интерните извештаи и обработката на податоците која претходи на нивното изготвување по правило, не е можно или соодветно да се пропишат или прецизно да се дефинираат, бидејќи со тоа се губи можноста за сметководствено препознавање и опфаќање специфичности на поодделни дејности и флексибилност во креирањето на интерните извештаи во согласност со барањата на поодделните внатрешни корисници.

Интерните пресметки и системите за известување ги обликуваат самите буџетски корисници, водејќи сметка за спецификите на своите дејности, активности и работни процеси, информациите барања на раководителите/директорите и развиеноста на деловниот и сметководствениот систем.

Важно е да се нагласи дека внатрешните пресметки и системите за известување треба да бидат усогласени со намената, целта и задачите на работењето и треба да бидат во функција на квалитетно и целосно известување за постигнатите резултати за различни нивоа на раководители.

Разликите во трошковното и управувачкото сметководство во однос на финансиското сметководство може да се сумираат како што следи:

Трошковно и управувачко сметководство	Финансиско сметководство
Не е пропишано со закон	Пропишано со закон
Формат според одлуката на раководството (висок степен на флексибилност во подготовката на извештаите се гледа со донесување на одлука за тоа колку информации да се вклучат во извештаите, кој облик на извештаи и кога ќе се подготвуваат)	Стандардна форма
Дава детален преглед на сите нивоа или центри на одговорност, ги покажува резултатите на одредената, програма, проект, активност	Ги прикажува резултатите на работењето во целина
Вклучува и непарични ставки	Ставки изразени во пари
Свртено кон минатото и иднината (механизам на планирање)	Поглед во минатото (го опфаќа претходниот период – гледа наназад)
Се дистрибуира внатре во организацијата, воглавно заради потребите да се добијат информации	Се даваат на надворешните корисници
Известување по потреба (вообичаено почесто известување – месечно)	Пропишани рокови за известување (годишно, полугодишно)

3. ОБЛАСТИ НА ПРИМЕНА НА ТРОШКОВНОТО И УПРАВУВАЧКОТО СМЕТКОВОДСТВО ВО ЈАВНИОТ СЕКТОР

Клучни подрачја на примена на трошковното и управувачкото сметководство во јавниот сектор го опфаќаат следново:

- планирање и подготовка на финансиски план⁶, односно буџет
- контрола и намалување на трошоците
- утврдување на цените и надоместоците
- оценка на програмите и мерење на резултатите на работењето
- различност во изборот на економските одлуки.

Планирање и подготовка на финансиски план, односно буџет

Информациите кои ги обезбедува трошковното и управувачкото сметководство, кои вклучуваат подетални информации за трошоците, приходите, имото, обврските, постигнатите резултати и слично, се важен предуслов за подготовка на квалитетни финансиски планови, односно буџети.

Изготвувањето на финансискиот план, на начин со поаѓање од минатогодишниот план како и земањето во предвид на реализацијата во текованата годината, без подетално познавање на вистинските причини за зголемување или намалени на трошоците, без подетална анализа за тоа како трошоците ќе реагираат во наредниот период поради променетите околности на работењето и слично, создава можности за нереално планирање кое подоцна ќе предизвикува потешкотии во спроведувањето.

Со цел целосно познавање на трошоците неопходни се подетални информации за состојбата на имотот, во однос на трошоците кои ќе произлезат, како што е потребата за одржување, замена на средствата (имотот), набавката на резервните делови, трошоци за сервисирање и слично. Покрај тоа за изготвување на финансиските планови важни се информациите поврзани со идните обврски кои произлегуваат од потпишаните договори, а кои се уште не почнале да се реализираат или се делумно реализирани. Ова се само некои од примерите дадени со цел да укажат колку покрај информациите содржани во финансиското сметководство и пропишаната евиденција, се важни и многу подетални информации кои треба да се наоѓаат токму во дополнителните евиденции и да се следат преку интерниот систем за известување, бидејќи нивната достапност и земање во предвид е важен предуслов за поквалитетно финансиско планирање.

Поврзаноста на информациите за трошоците со информациите за програмите, проектите и активностите на кои тие се однесуваат, како и со податоците за организационите единици за кои се поврзани, овозможува полесно и попрецизно структурирање на финансискиот план по програми, проекти и активности како и организациони единици, што го олеснува следењето на реализацијата и лоцирањето на одговорноста.

Покрај тоа, со развојот на стратешкото планирање и акцентот на постигнатите резултати во изготвувањето на финансискиот план добива се поголем акцент и образложението кон финансискиот план. За подготовка на образложението кон финансискиот план, буџетски корисници помеѓу останатото треба да подготват извештај за постигнатите цели и резултати од програмите како и да обезбедат информации за резултатите и показателите на кои се заснова пресметката и оценката на потребните средства за спроведување на програмата (активности и проекти). Податоците за изготвување на овие извештаи се содржани во трошковното и управувачкото сметководство.

⁶ Под финансиски план се подразбира предлог буџетско барање

Достапноста на деталните информации за трошоците, приходите, импотот (средствата), обврските во процесот на подготовка на финансискиот план го олеснува донесувањето на одлуки за можна рационализација, приоритети во финансирањето, ја олеснува подготовката на образложението на финансискиот план и неговото структурирање (по програми, проекти и организациони единици).

Реален и добро-структуриран финансиски план, подоцна во процесот на спроведување обзбомува полесно следење и контрола на спроведувањето.

Контрола и намалување на трошоците

Навремените и целосни информации за трошоците се важен предуслов за контролирање на трошоците и нивното намалување таму каде што постои простор за тоа и оправдување.

Со цел контролирање на трошоците еден од најчесто користени методи е споредбата на направените трошоци со планираните трошоци.

Сепак, освен наведеното, треба да се нагласи дека со цел поефикасно контролирање на трошоците, направените трошоци може да се споредуваат и анализираат од неколку основи. На пример, споредба со стандардните трошоци, споредба со трошоците на слична програма, проекти или активности, споредба на исти видови на трошоци во текот на подолг временски период и слично. Предуслов за ова е тоа дека се утврдени стандардни трошоци, дека се разработени трошоците за програмите, дека податоците за трошоците се следат во текот на еден подолг временски период и слично.

Целта на овие споредби и анализа на реализираното (ефикасност и успешност) е да се утврдат разликите, отстапувањата во трошоците, да се ревидираат и да се преземат соодветни мерки. Исто така, се утврдуваат одговорности за евентуалните отстапувања.

Деталните информации за трошоците овозможуваат:

- споредба на трошоците и придобивките на поедини програми, проекти и активности со што врз основа на таквите споредби би се донеле одлуки за намалување или укинување на програмата, проектите или активностите кои не се ефикасни
- споредба на трошоците и нивните промени во одреден временски период, утврдување на причините за таквото однесување на трошоците како и преземање мерки за подобрување на ефикасноста
- утврдување и намалување на трошоците во одредени процеси
- споредба на трошоците на слични активности, со цел да се утврди зошто трошоците се различни, вклучувајќи ја и ефикасноста на активностите
- подобро разбирање што се вистински трошоци и што влијае на нивното движење, како и поврзани ризици на сегашниот модел на трошоци и било кој алтернативен модел на трошоци
- разгледување кои клучни трошоците за обезбедување на услуги ќе влијаат на идните буџети, така што ќе се донесе јасна одлука, каде трошоците мораат да бидат ограничени, наместо носење на произволни одлуки, со посебен акцент на управување со трошоците како и барање на поисплатливи алтернативи
- споредба помеѓу алтернативните видови на давање јавни услуги за да се утврди поекономичен начин на обезбедување на истите
- креирање извештаи за реализација на договорите по количински и вредносни показатели, што е посебно значајно кај sukcesивните испораки и набавки со голем број на артикли, а овој извештај исто така е и оценка на извршувањето на склучените договори и основа за проценка на количините за следните набавки

- креирање на финансиски извештаи, како што се: извештаи за остварување на висината на планираните приходи и расходи, обврски и расходи по места на трошок.

Потребно е да се истакне дека управувањето со трошоците, особено намалување на трошоците, нивната рационализација во јавниот сектор, е исклучително сложена активност.

Мора да биде земен во предвид целиот синџир на вредности и во тој процес треба да бидат вклучени сите учесници во рамки на одреден процес или сите организациони целини во рамки на буџетскиот корисник, бидејќи тоа не е задача само на организационите единици за финансиски прашања.

Управување со трошоците бара подетални информации за вкупните трошоци, големи напори на сите вработени, но исто така, и долгорочна анализа на влијанието на намалувањето на трошоците во квалитетот на услугите и начинот на работењето.

Просторот за намалување на трошоците треба да се бара во оние делови на работење (активности, процеси) кои создаваат повисоки трошоци, а не носат користи/бенефиции. Затоа, просторот за намалување на трошоците лежи во елиминирање или намалување на оние процеси и активности, односно во менувањето, модификацијата на начинот на работењето, кое не создава вредност. Во спротивно, произволни одлуки за намалување на трошоците, без детална анализа за тоа какви ефекти долгорочно ќе предизвикаат, може да доведе да се намалуваат трошоците кои навистина се оправдани (дури и неопходни), а во исто време остануваат оние трошоци кои не се потребни, меѓутоа, поради недоволни информации истите како такви не се утврдени, ниту се преземени вистински мерки.

Утврдување на цените и надоместоците

Информациите кои ги обезбедува трошковното и управувачкото сметководство важни се и за донесување на одлуки за утврдување на цените или надоместоците за давање на јавни услуги. Примери за такви услуги се услугите во јавното здравство, во високото образование, културата, услугите на детските градинки, и сл.

Во одредување на цената на услугите во јавниот сектор покрај економските важно е да се земат во предвид и социјалните и политичките аспекти. Во врска со тоа цените на јавните услуги често се под висината на трошоците кои настануваат во врска со нивната реализација, односно позначајни се износите на субвенционирање. Исто така, обезбедувањето на услуги во јавниот сектор треба да се гледа во контекст на потребите на корисниците на овие услуги, што тие очекуваат, кои се нивните барања, како реагираат на цените на услугите и слично.

Утврдувањето на цените на услугите претставува стратешка одлука за буџетските корисници која се носи земајќи во предвид неколку елементи: барањата на крајните корисници, цената на конкуренцијата (во случаите каде конкуренцијата постои) како и сопствената развојна стратегија. На пример, во одредувањето на цената на услугите на детските градинки, препорака е да се испитаат барањата на родителите на децата во детските градинки (кои видови на услуги очекуваат, за што се подготвени да вложат дополнителни средства).

Иако во јавниот сектор не постои конкуренција, односно таа не е присутна во толкава мерка како што е во претприемачкиот сектор, сепак треба да се истакнат оние случаи кога јавната услуга се дава и во претприемничкиот сектор (на пр. приватни градинки, услуги од областа на образованието, здравството, и сл.)

Во тој случај, препорака е да се анализира што обезбедуваат поединечните установи (детски градинки од слична големина во ист или во друг град), разлика во цените, начин на давање на услугите и слично.

Заради поефикасно управување со трошоците, пожелно е да се утврдат стандардните трошоци на услугите (плати на вработените, трошоци за опремување, трошоци за инвестиционо одржување, режиски трошоци, стандардни трошоци за храна, трошоци за активностите на програмата за работа, и сл.)

Исто така, при анализата на трошоците, препорака е да се анализира влијанието на поделните компоненти на трошоците на вкупната цена на услугите. Тука е особено важно да се земат во предвид фиксните трошоци кои ќе останат исти во рамки на одредено ниво на активности, како и да се утврдат варијабилните трошоци кои се менуваат зависно од одредените варијабли (на пример, бројот на деца, и сл.)

Оценка на програмата и мерење на резултатите од работењето

Развојот на програмското планирање поставува големи барања пред буџетските корисници. Буџетските корисници треба да ги дефинираат целите на програмата, да ги поврзат целите на програмата со стратешките цели, да ги дефинираат показателите на успешност и да направат добра проценка на трошоците и приходите кои се во врска со реализацијата на утврдените програми.

Информациите за трошоците на програмите, заедно со информациите за резултатите кои се постигнуваат, се основа за донесување одлуки: *Дали некои програми да продолжат или прекинат? Кои активности треба да се модифицираат или изменат? Дали услугите кои ги дава таа програма се неопходни? Како да се креира услуга, за да се остварат барањата на крајните корисници, а при тоа да не се потрошат повеќе средства од оние кои се обезбедени со буџетот? И други слични прашања.*

Развојот на програмското планирање бара развој на трошковното и управувачкото сметководство кое треба да обезбеди информации за подобро и поефективно управување со програмите.

На раководителите им требаат информации за трошоците за да одговорат на прашањата: *Кои се вистинските вкупни трошоци на програмата / проектот / активоста? Што ги предизвикува трошоците и дали тие мораат да бидат толку високи? Дали во фазата на планирање реално се утврдени сите трошоци поврзани со одредена програма? Што треба да се направи за да се намалат трошоците или да се задржат во рамките на прифатливите граници? Како намалувањето на трошоците долгорочно ќе влијае на реализацијата на поставените цели на програмата?*

За успешно управување со програмите, при тоа вклучувајќи го и мерењето на резултатите кои се постигнуваат со реализација на програмата, важно е јасно да се утврди кои раководители се одговорни за трошоците и како тие да се мотивираат за да управуваат со трошоците.

Наведените прашања, како и многу други прашања, укажуваат дека без подетални информации за трошоците, тешко, готово е невозможно ефикасно управување со програмите.

Информациите за трошоците во комбинација со информациите за постигнатите резултати се добра основа за евалуацискиот процес на оценка на програмата како и донесување на одлуки за одобрување, модификација, продолжување или завршување на програмата, конкретните проекти и слично.

Различност во изборот на економски одлуки

Буџетските корисници често се во ситуација на донесување одлука ки се подобри и поефикасно во смисла на организацијата и начинот на нивното работење.

На пример, дали е поекономично да се продолжи со одржување на старата опрема или да се купи нова (на пример, медицинска опрема). Одговорот на ова прашање тешко е да се даде доколку не се проценат трошоците за одржување на старата опрема, не се спореди или анализира фреквенцијата (зачестеноста) на дефектите, застојот во спроведувањето на активностите како и да се анализираат трошоците за набавка на новата опрема и трошоците за ставање на истата во употреба.

Буџетските корисници во ситуација се и на донесување на одлуки дали е поисплатливо директно да се даваат услуга или дејност (на пример, одржување на градските паркови) или и е поисплатливо да се договори со надворешен давател на услуга. Без темелно разбирање колкави се вистинските трошоци на директното давање на услуги и што ги предизвикува нив, колкави надоместоци се планира да се плаќаат

по договорот и кои се сите ризици поврзани со тоа, како и трошоците доколку истите се активираат, недостасуваат информации за квалитетна споредба и донесување одлуки.

При донесување на одлуки за начинот и организација на работењето, исто така се важни податоците за трошоците, односно на кој начин организацијата работи, одредени активности и процесот на влијание на трошоците на работењето. На пример, дали е поекономично да се спојат различни организациони единици кои обезбедуваат услуги, а сепак да се постигнат исти или дури и (подобри) услуги или е подобро да се раздвојат споените канцеларии во повеќе подрачни канцеларии. Сличен пример може да биде и организацијата на работното време, со цел да се избегнат трошоците за прекувремена работа, а сепак да се постигне целта. На пример, работното време на возачите во министерствата може да се организира во смени (од 07 до 15 часот и од 12 до 20 часот) наместо работа од 09 до 17 часот, со што може да се избегнат трошоците за прекувремена работа на возачите, бидејќи поради потребата на работата тие треба да бидат достапни и по 17 часот.

4. ПРЕДУСЛОВИ ЗА РАЗВОЈ НА ТРОШКОВНОТО И УПРАВУВАЧКО СМЕТКОВОДСТВО ВО ЈАВНИОТ СЕКТОР

Развојот на стратешко планирање кај буџетските корисници е еден вид двигател на развојот на трошковното и управувачкото сметководство.

Утврдувањето на стратешките цели и показателите на успешност, поврзувањето на стратешките цели со буџетските средства, барањето на извештаи за спроведување не само на финансиските планови во поглед на планирани/извршени средства, туку и извештаи за вложените буџетски средства ја наметнува потребата за развој на трошковното и управувачкото и сметководство. Меѓутоа, развојот на овие системи бара одредени предуслови кои првенствено вклучуваат:

- соодветна организациона структура
- делегирање на овластувањата и одговорностите
- подетална поделба на трошоците
- соодветна информатичка поддршка и
- активна соработка на раководителите со раководителот на единицата за финансиски прашања.

Соодветна организациона структура

Соодветната организациска структура подразбира дека внатрешната структура на буџетскиот корисник е воспоставена на начин кој ќе обезбеди реализација на основните функции и поставените цели на работењето.

Начинот на кој се воспоставени внатрешните организациони единици и кои работи им се доделени, е важен предуслов за воспоставување на јасни линии на овластувања и одговорности за реализација на функцијата, целите, програмите, проектите и со нив поврзаните буџетски средства, избегнување на преклопување на одговорностите или недоволно јасни разграничувања во одговорностите, појасно лоцирање на местото на настанување на трошоците и нивното поврзување со програмите, проектите, активностите и слично. Доколку во организациската структура, постојат потешкотии за јасна поделба на овластувањата и одговорностите за реализација на целите и управување со буџетските средства, тогаш примената на трошковното и управувачкото сметководство е отежната, што подетално е објаснето подолу.

Делегирање на овластувањата и одговорностите

За развој на трошковното и управувачкото сметководство, важно е во организациска структура јасно да се уредени овластувањата и одговорностите за реализација на функциите, поставените цели, утврдените програми и за управување со буџетските средства кои се поврзани со овие цели, програми и проекти.

Имено, развојот на трошковното и управувачкото сметководство директно зависи од интересите на раководителот да бара подетални информации за трошоците, приходите, имотот и обврските. Овој интерес неизбежно произлегува од ситуации кога раководителите јасно знаат за што се одговорни, со кој дел од буџетот односно финансискиот план располагаат, кои овластувања ги имаат, односно што од нив се очекува. Важно е да се нагласи и тоа дека доколку од раководителот не се бараат извештаи: Што е направено? На кој начин? Каде се можните заштеди, а во исто време да не се доведе во прашање одржливоста на некои активности, проекти? Зошто некои трошоци се толку високи? Предлози на повеќе варијанти за извршување на некои активности, проекти? и други слични прашања. И покрај јасно уредените овластувања и одговорности поради недостаток на надзор над раководителите од страна на нивните претпоставени, исто така, може да недостасува интерес и согледување на потребата за развој на трошковното и управувачкото сметководство.

Детална поделба на трошоците

За потребата на ефикасно управување со трошоците потребно е истите да се расчленат и класифицираат во однос на различните аспекти на набљудување, како што се видот на трошоците, местото на настанување, носителите на трошоците, начинот како реагираат на промените на ниво на активности, колку сигурно може да се планираат, колку тие може да се контролираат и слично.

Всушност поради тоа постојат повеќе поделби на трошоците кои по правило се мотивирани согласно целта на која им служат. Подолу ќе издвоиме примери на некои класификации на трошоци кои овозможуваат изготвување на релевантни управувачки информации.

Пред тоа, потребно е да се потсетиме на буџетската класификација пропишана со Правилникот за класификација на приходите и Правилникот за класификација на расходите кои претставуваат основа за понатамошно класифицирање и разработување на трошоците во зависност од карактеристиките и потребите на работењето.

Буџетските класификации се: организациона, програмска, функционална, економска и локациска и според извориот на финансирање

Буџетските класификации ја прават рамката со која се искажуваат и системски се следат приходите и приливите како и расходите и одливите, по носителите цели, намени, видови, локација и извор на финансирање. Пропишаните класификации се обврзани да ги применуваат сите буџети и буџетски корисници во процесите на планирање, извршување, сметководствено евидентирање и известување. Вонбуџетските корисници должни се да ги применуваат пропишаните класификации во процесите на планирање и известување.

Поделба на трошоците според природните видови

Основна поделба на трошоците е поделбата на трошоците по природни видови. Оваа поделба овозможува утврдување на целите за кои трошоците се направени. Покрај тоа, таа обезбедува еднообразно евидентирање и следење на трошоците, како и обликување на информациите за трошоците во планските документи, финансиските извештаи и сл. Оваа поделба е пропишана во Правилникот за класификација на приходите и Правилникот за класификација на расходите и **претставува економска класификација**.

Во согласност со економската класификација и пропишаниот сметковен план, трошоците се следат преку сметките на расходите. Земајќи ги предвид специфичностите и потребите во своето работење буџетските

корисници во рамки на пропишаниот сметководствен план за потребите на следење на трошоците може подетално да се разработуваат поделните ставки на расходите, односно да се отвораат аналитички сметки.

На пример, за подетално следење на трошоците за гориво, може во рамки на расходите за бензин и дизел гориво да се отвори аналитичка сметка, која ќе овозможи посебно следење на дизел гориво, а посебно на бензин. Секако под услов, доколку така детално се разработени податоците потребни за буџетскиот корисник.

Поделба на трошоците според носителите на трошоците

Поделбата на трошоците според носителите одговара на **програмската класификација** која се воспоставува со дефинирање на програми, проекти и активности на ниво на буџетскиот корисник, а кај државниот буџет и буџетите на единиците на локалната самоуправа и со дефинирање на главните програми.

Носителите на трошоци се програми, проекти, активности, процеси на кои е потребно да се доделат оние трошоци кои со нив се поврзани.

Во спојувањето на трошоците со одредени програми, проекти, активности треба да се земе предвид фактот дека треба да се преиспита обемот на сите трошоците по програми, проекти, активности и слично. При тоа треба да се има во предвид дека некои трошоци директно се поврзани со одредени програми, проекти, активности, а за некои трошоци врската со одредени активности не е директно видлива, но истите се поврзани и важни за спроведувањето.

На пример, кај планирањето на капиталните проекти не е доволно да се земат во предвид само расходите за набавка на нефинансиски имот (на пример, само трошоците за изградба на ново училиште, или само трошоците за набавка на опрема во болница), туку е потребно да се направат проекции на идните оперативни расходи, кои ќе треба да се финансираат кога капиталниот проект (ново училиште, нова опрема) ќе се стави во функција.

Поделба на трошоците според местото на настанување – организациони единици

Местото на настанување на трошокот претставуваат организационите единици (сектори, одделенија, служби и сл), во кои трошоците настануваат, односно кои се задолжени и надлежни за спроведување на програмите, проектите, активностите кои прават трошоци.

Основното значење на распределбата на трошоците на организационите единици, односно на места каде се настанати трошоците е обезбедување основа за ефективно планирање и контрола на трошоците. Тоа, исто така, е и предуслов за развој на управувачка одговорност на раководителите во чија надлежност се програмите, проектите, активностите.

Поделба на трошоците во зависност од тоа како реагираат на фазата на активност

Трошоци може да се класифицираат во зависност од тоа како тие реагираат на фазата на активност, и разликуваме:

- фиксни трошоци кои остануваат непроменети без оглед на промените во фазата на активност (на пример, трошоци за изнајмување)
- варијабилни трошоци кои се менуваат во зависност од промените во фазата на активност (на пример, трошок за канцелариски материјали)

- полуваријабилни или мешани трошоци кои остануваат непроменти до одредена фаза на активноста, а потоа се менуваат (на пример, цената на телефонот, која има фиксен месечен надомест и варијабилен дел во зависност од потрошувачката)
- дискрециони трошоци кои настануваат како последица на дискреционите одлуки на раководителите (на пример, трошок за оглас, трошоци за обука на вработените - семинари, студии, и сл.)

Познавањето на трошоците преку овие категории особено е важно за процесот на планирање. Недоволното познавање на промените во трошоците, во зависност од тоа како тие ќе реагираат на промените во работењето, односно нивното недоволно уважување на овие карактеристики во фазата на планирање може да има за последица некавалитетно подготвени финансиски планови, а подоцна и потешкотии во реализацијата. На пример, појавување на трошоци за кои не се обезбедени финансиски средства, недоволно планирани средства за подмирување на фиксните трошоци (на пр. режиските трошоци) и слично.

Поделба на трошоците во зависност од тоа колку истите може да се предвидат

Во зависност од тоа колку може да се предвидат, односно да се стандардизираат, трошоците може да се класифицираат на:

- стандардни трошоци
- чисти плански трошоци
- флексибилни плански трошоци

Во давањето на услугата треба да се тежнее кон утврдување на стандардни трошоци (на пример, во здравството, образованието, и сл.) Постоенето на стандардните трошоци претставува добар контролен механизам, основа за споредба на направените трошоци, добра основа за планирање на трошоците и слично. Утврдените стандарди треба редовно да се следат, а за утврдените отстапувања да се направи анализа и во согласност со резултатите од анализата да се направат промени во поставените стандарди.

Чисти плански трошоци се оние кои можат да бидат планирани со голема сигурност дека тие ќе се реализираат во согласност со планираните износи.

Развиениот систем на стандардни трошоци го зголемува степенот на чистите плански трошоци.

Флексибилни плански трошоците се трошоците кои тешко со сигурност може да се планираат, бидејќи тешко е да се предвиди спроведувањето на активностите со кои тие се поврзани (на пример, породилен надоместок, боледување, и сл.)

Поделба на трошоците во зависност од можностите за нивна контрола од раководителите

Поделбата на трошоците во зависност од можностите за нивната контрола од раководителите ја вклучува поделба на:

- контролабилни и
- неконтролабилни

Општо земено, ако раководителите може да влијаат на висината на трошоците, тогаш се работи за контролабилни трошоци. Ако раководителите немаат влијание на висината на одредени трошоци, таквите трошоци за нив се неконтролабилни.

Со други зборови, одредени раководители некои трошоци кои се на товар на нивната организациона единица може да ги контролираат (бидејќи за нив одлучуваат), додека некои од трошоците кои се на товар на нивната единицата не може да ги контролираат (бидејќи за нив не одлучуваат).

Секогаш кога е тоа можно, во пресметката на трошоците кои се на товар на одредена организациона единица треба да се вклучат воглавно трошоците кои раководителот на таа организациона единица може да ги контролира, со што се олеснува разграничувањето на одговорноста на раководителот за пречекорувањето во појавата и висината на одредени видови на трошоци.

Примери за контролирани трошоците се: трошоците за канцелариски материјал чие користење може да биде контролирано; плаќање на прекувремената работа во обем кој може да се контролира; стручното усовршување, бидејќи бројот и трошокот за секој вид на обука може да се контролира; телефонот чие користење може да се контролира.

Примери за неконтролирано трошоци се: изнајмување и надоместоци кои се на терет на вкупните трошоци кои ги договорил друг раководител; исто такво осигурување на имотот, употребата на сервери и слична опрема.

Во пракса често се појавува двојна одговорност, односно кога одговорноста за одреден тошок е поделена меѓу повеќе раководители (повеќе раководители вклучени во контрола на трошоците). На пример, во процесот на набавка, кога раководителот кој ја иницира набавката е одговорен за количината на нарачаната стока, работи или услуги, а раководителот на единицата за набавка е одговорен за цената по која стоката, работите или услугите се набавени. На пример, купување по пониска цена би можело да се покаже како добро решение, но проблемот може да настане поради послабиот квалитет на материјалот и потребата за поголема количина на материјал. Решавањето на вакви и слични ситуации бара подетална анализа за да се разберат причините за појавата на вакви ситуации со што раководителите кои се одговорни за овие области може да преземат одредени корективни мерки.

Соодветна информатичка поддршка

Развојот на трошковното и управувачкото сметководство значително е олеснето кога постои соодветна информатичка поддршка. Имено, развојот на овој системи подразбира и развој на системот на евиденција, база на податоци и нивно меѓусебно интегрирање и поврзување. Со информатичката поддршка тоа е секако поедноставно и побрзо. Исто така, потребни се и редовно ажурирање и надградување на базата на податоци и системите за известување со цел да се обезбедат потребните информации.

Со оглед на тоа дека информатичката поддршка бара значителни средства, пред било какви одлуки потребно е да се спроведе детална анализа на реалните потреби, односно што навистина му треба на буџетски корисник како информации, колку детално во кои сегменти на работењето и во зависност од приоритетите и расположивите средства да се донесе одлука.

Исто така, како што веќе е истакнато, обемот и структурата на податоците во финансиското сметководство претставуваат основа за развој на аналитика и детална разработка на податоците за потребитете на трошковното и управувачкото сметководство. При компјутеризација на сметководствените системи за тоа е потребно да се води сметка, односно развојот на трошковното и управувачкото сметководство да значи надградба на базата на податоци и извештаите од финансиското сметководство како и нивно поврзување со другите оперативни системи (на пример, кадровска служба, служба за набавка, помошна евиденција на основните средства и слично).

Соработка на раководителите со раководителот на единицата за финансиски прашања

Развојот на трошковното и управувачкото сметководство претставува заедничка задача на раководителите и раководителите на единиците за финансиски прашања. Како што напоменавме, деталните информации на трошковното и управувачкото сметководство првенствено се наменети за раководителите за да можат полесно да донесуваат одлуки во врска со програмите, проектите, активностите и процесите за кои тие се надлежни и при донесување на тие одлуки и следење на нивната реализација, да ги земаат во предвид финансиските ефекти кои произлегуваат од тоа и со нив да управуваат.

Раководителите на единиците за финансиски прашања имаат улога да помогнат на останатите раководители во развојот на трошковното и управувачкото сметководство на начин да им помогнат во разбирањето на целта и користа на овие системи, да делуваат проактивно односно да бараат од раководителите детална анализа на трошоците, приходите, основата на која се засновани пресметките за потребата за финансиски средства, промовирање на пракса на добри примери и остварени заштеди, односно решенија кои довеле до намалување на трошоците, бараат дополнување на финансиските извештаи со детални образложенија, што се е реализирано и на кој начин, како се остварени поставените показатели на успешност.

Земајќи во предвид дека основата за развојот на трошковното и управувачкото сметководство е финансиското сметководство, улогата на раководителот на единицата за финансиски прашања е да обезбеди средена евиденцијата и системи за известување во финансиското сметководство, ажурна евиденција, сите потребни основи за книжење на деловните настани и согласно потребите за детални информации во соработка со другите раководители, да работи на развивање и надоградување на системот за евиденција и известување за интерни потреби.

5. ЗАКЛУЧОК

Трошковното и управувачкото сметководство во далеку поголема мерка е развиено во претприемачкиот сектор отколку во јавниот сектор, што е разбирливо, со оглед на фактот дека основен мотив во претприемачкиот сектор е остварување профит заради што се бараат многу детални информации за трошоците, приходите, постигнатите резултати и одговорноста.

Развојот на финансиското управување и контрола во јавниот сектор, меѓу другото, бара од буџетските корисници постигнување на поголема економичност, ефективност и ефикасност во работењето. Во контекст на остварување на овие принципи на добро управување со буџетските средства, потребни се многу повеќе детални информации за трошоците, приходите, постигнатите резултати, имото, обврските кои треба да бидат обезбедени преку изградба на внатрешни системи на евиденција, бази на податоци и линии за известување.

Така, квалитетните системите за финансиско управување и контрола неизбежно бараат и развој на сметководствените системи, односно нивен понатамошен развој. Бидејќи развојот на буџетскиот систем оди во насока на поврзување на целите – плановите - буџетските средства, тоа бара и развој на сметководствена евиденција и систем на известување за следење на врските помеѓу планските документи и буџетските средства и во фазата на планирање и во фазата на реализација. Тоа на пример вклучува развој на евиденција која ја следи врската помеѓу плановите за набавки и финансискиот план, евиденцијата на договорните обврски и слично. Развојот на програмското планирање, исто така, бара развој на сметководствена евиденција и систем за известување со што би се обезбедиле потребните информации за управување со програмите, што вклучува информации за трошоците по програми, видови на трошоци, место на настанување на трошокот и слично.

Насоките укажуваат на клучните подрачја каде може да има придобивки од развојот и примената на трошковното и управувачкото сметководство и предусловите за негов развој кои се врз основа на сознанијата од досегашната анализа, а воедно укажуваат на подрачјата на кои ќе треба понатаму да се работи.