

OBRAČUN I PRAĆENJE TROŠKOVA SA STANOVIŠTA EFIKASNOG PRIVREĐIVANJA U ŽIVINARSKOJ PROIZVODNJI

M. Adić

Značaj praćenja troškova

Razvojem društveno-privrednog sistema, praćenje troškova i prihoda postaje sve značajnije i, istorijski gledano, ono se prilagođavalo potrebama privrednih delatnosti. Štaviše, razvojem privrede sve se više povećavao značaj knjigovodstva, s obzirom na to da je, kako kaže Marks, »... vođenje knjiga nužnije u kapitalističkoj proizvodnji negoli u rasparčanoj proizvodnji zanatškog i seljačkog gazdinstva, nužnije u zajedničkoj proizvodnji negoli u kapitalističkoj«¹⁾.

Da je praćenje troškova i prihoda zavisilo od razvoja privrede, potvrđuje i činjenica da je industrijska revolucija, nastala u XVIII veku, omogućila industrijskim preduzećima velike profite zbog čega je knjigovodstvo, koje je početkom XVI veka bilo jedna od vodećih naučnih disciplina, sve do kraja XIX veka, bilo skoro zanemareno. Ovo zbog toga, jer su ostvarivani profiti skoro isključivali opravdanost praćenja procesa proizvodnje kroz knjigovodstvo. Međutim, ekonomske krize u drugoj polovini XIX veka u osnovi dovode do promena odnosa preduzeća prema problemima poslovanja, jer se sve oštrije postavlja problem plasmana proizvoda što je tražilo smanjenje njihovih prodajnih cena, a ujedno i orijentaciju na istraživanja problema troškova. Naime, u uslovima izražene ekonomske krize, dolazi do potrebe praćenja troškova po pojedinim proizvodima iz čega je i proizašla prva podela na direktne i indirektno troškove. S druge strane, u cilju bržeg utvrđivanja delokruga odgovornosti i efikasnijeg delovanja na sniženje troškova, uvidela se i potreba praćenja troškova po mestima njihovog nastanka uz istovremenu identifikaciju različitog reagovanja pojedinih troškova na promenu fizičkog obima proizvodnje²⁾. To je i dovelo do podele troškova na fiksne i varijabilne čiji je značaj rastao uporedo s povećanjem kapaciteta preduzeća, posebno s porastom njihove tehničke opremljenosti. Naime, razvoj proizvodnih snaga dovodio je do značajnih investicija s odgovarajućim društvenim i privrednim posledicama. U vezi s tim, razvila se i nova naučna disciplina poznata pod imenom teorije troškova, a računovodstvo preduzeća dobija nove zadatke, s obzirom na to da je trebalo obezbediti takve podatke o troškovima koji bi omogućili donošenje celishodnih poslovnih odluka.

I u našem društvu uloga računovodstva, odnosno praćenja troškova i prihoda je veoma značajno, jer bez dobro organizovane evidencije ne može se raspolagati kvalitetnim podacima koji služe ne samo kao podloga za donošenje poslovnih odluka u organizacijama udruženog rada, već i za vođenje ekonomske politike društveno-političkih zajednica.³⁾

¹⁾ Citat po Lisavcu: Sistem obračuna i knjiženja troškova i prihoda u poljoprivredi, Institut za ekonomiku poljoprivrede, Beograd, 1977.

²⁾ Perović, D.: Teorija troškova, Sarajevo, 1964.

³⁾ Lisavac, S.: op. cit.

Dr. Milan Adić, naučni savetnik, Institut za ekonomiku poljoprivrede Beograd.

Istovremeno, i zakonski propisi obavezuju privrednu organizaciju o vođenju poslovnih knjiga, gde dolazi do izražaja kako interna, tako i eksterna uloga knjigovodstva u praćenju troškova i prihoda. Pri tome se čini da je veći značaj dat obezbeđenju podataka za vođenje ekonomske politike i eksterne kontrole, posebno kontrole cena. Jer, u minulom periodu u više dokumenata dugoročnog razvoja poljoprivrede u okviru sistemskih rešenja utvrđeno je da, iako se cene poljoprivrednih proizvoda, po pravilu, formiraju prema uslovima na tržištu, odnosno prema ponudi i potražnji, i dalje će se zadržati sistem »Zaštitnih cena« za one poljoprivredne proizvode koji sa stanovišta potrošnje na domaćem tržištu i u izvozu imaju opštejugoslovenski značaj. Osnovni cilj garantovanih i minimalnih otkupnih cena sadržan je u nastojanjima da se obezbedi dugoročni interes poljoprivrednih proizvođača za proizvodnju osnovnih poljoprivrednih proizvoda, a u tome i proizvoda živinarstva, uz sigurnost da njihove otkupno-prodajne cene neće biti niže od određenog minimuma. To, drugim rečima, znači da one ne bi trebalo da budu manje od nivoa cena koštanja tih proizvoda uvećanih za prosečnu akumulaciju.

Obračunske i planske kalkulacije

Za sve organizacije agrokomplesa utvrđena je zakonska obaveza vođenja troškova prema vrstama, što je, pre svega, namenjeno sastavljanju bilansa uspeha u okviru godišnjeg završnog računa. U organizacijama udruženog rada iz oblasti poljoprivrede, čime su obuhvaćene i živinarske farme registrovane kao radne, odnosno osnovne organizacije udruženog rada, troškovi se najčešće evidentiraju na način koji omogućava izračunavanje prosečnih cena koštanja jedinice mere proizvoda (na primer, kg prirasta, 100 jaja, grla podmlatka i dr.). Pri tome se troškovi evidentiraju po mestima njihovog nastanka, a njihova klasifikacija na glavnim mestima troškova u obračunskim kalkulacijama izvršena je na direktne i indirektne (opšte) troškove, što znači prema mogućnostima njihovog neposrednog obuhvatanja. Iako ne, po pravilu, u pojedinim slučajevima vodi se i evidencija troškova po nosiocima, tj. po proizvodima koji se dobijaju kao rezultat predmetne proizvodnje.

Bez obzira na to da je organizacija vođenja troškova u najvećem broju živinarskih farmi izvršena po istom principu, prema našim saznanjima postoje osetne međusobne razlike koje znatno otežavaju, a ponekad i isključuju, korišćenje ovih podataka u vođenju politike razvoja. Razlike najčešće nastaju zbog različite sistematizacije troškova po mestima njihovog nastanka, njihovog načina obračunavanja, različite raspodele pomoćnih, a naročito opštih troškova na glavna mesta troškova i različite raspodele na njihove nosioce. Dobija se utisak da se u većini slučajeva u našim farmama kalkulacije sastavljaju prema metodologiji koje su one same utvrdile, i da je pri tome izostala saradnja s drugim srodnim organizacijama⁴⁾. To je i razlog da se kolkulacije — i planske i obračunske — po farmama međusobno značajno razlikuju, te su one i za iste troškove neuporedive. Imali smo prilike da se uverimo da se u okviru iste radne organizacije, sa više farmi

⁴⁾ Metodologija utvrđivanja pariteta cena osnovnih poljoprivrednih proizvoda, Agrobanka, Beograd, 1988.

statusa osnovnih organizacija, kalkulacije izrađuju po različitim metodologijama, kao i slučajeve gde se unutar iste osnovne organizacije planske kalkulacije sastavljaju po jednoj, a obračunske po drugoj metodologiji, što u velikoj meri otežava poređenje ostvarenih i planiranih rezultata.

Ove su razlike naročito uočljive u raspoređivanju tzv. opštih (indirektnih) troškova, s obzirom na razlike u primeni »ključeva« za raspodelu. Naime, u slučajevima živinarske farme sa statusom osnovne organizacije (OOUR) koja se nalazi u sastavu radne organizacije (OUR), odnosno agroindustrijskog sistema (SOOR), pojedine proizvodnje se u raznim organizacijama udruženog rada zadužuju različitim vrednostima indirektnih troškova, što znatno utiče i na međusobne razlike u strukturi troškova analitičkih kalkulacija (planskih i obračunskih).

Sem međusobnih razlika u načinu obračuna opštih troškova, po farmama su evidentne i međusobne razlike u načinu obračuna troškova materijala (pre svega, stočne hrane, a kod tova ulaznog materijala, sopstvene i tuđe usluge), što je posebno značajno u uslovima inflacije. Na ove razlike, takođe, utiču i razlike u visini kalkulisanog dohotka, zatim u načinu obračunavanja kamata, kao i revalorizacije s obzirom na delovanje inflacije.

Sve ovo čini da se kod raznih farmi, istih namena, obračunske kalkulacije ne sastavljaju na jednoobrazan način, što se odražava ne samo na razlike u visini učešća pojedinih elemenata u strukturi troškova proizvodnje, već i na razlike u ukupnim troškovima, a time i na razlike troškova svedenih na jedinicu kapaciteta (na primer, po nosilji), odnosno jedinicu mere finalnog proizvoda (jaje, kg prirasta, grlo i dr.).

Nesumnjivo je da poslednjih godina posebnu teškoću u sastavljanju realnih planskih i obračunskih kalkulacija predstavlja inflacija pri čemu treba imati u vidu da su se i propisi o načinu obračunavanja revalorizacije sredstava (i izvora sredstava) često menjali, kao i to da je nedostajala zakonska regulativa za obračun revalorizacije sredstava obračunske kalkulacije proizvoda i usluga.

S obzirom na izneseno, a imajući u vidu razvoj našeg privrednog sistema, kao i promene koje nastaju u organizaciji poljoprivrednih preduzeća, u čijem se sastavu najčešće nalaze i živinarske farme (kao osnovne organizacije ili kao obračunske jedinice sistema kome pripadaju), postoji realna potreba donošenja jedinstvene metodologije praćenja i obračunavanja troškova i prihoda i sastavljanja kalkulacija po vrstama proizvodnje koja bi zadovoljila kako makro, tako i mikro-ekonomske potrebe, odnosno njihovo korišćenje za vođenje agrarne politike (pre svega, politike cena), i za donošenje celishodnih poslovnih odluka.

Po našem mišljenju, težište donošenja i utvrđivanja jedinstvene metodologije je na problematici obračuna troškova i organizacije knjigovodstva troškova u osnovnim organizacijama udruženog rada, kao osnovnim jedinicama u kojima se obavezno vodi posebno knjigovodstvo. Međutim, kako su vrlo često živinarske farme udružene i u šire asocijacije, to bi se metodologijom obuhvatili i problemi koji se u vezi sa tim odražavaju i na troškove osnovnih organizacija — pre svega, se misli na opšte, tj. indirektno troškove.

Vredno je napomenuti, da se sva naša izlaganja odnose samo na društvene farme, s tim što problemi individualnih gazdinstava koja se bave živinar-

skom proizvodnjom, kao i kooperacija između društvenih i privatnih gazdinstava, zbog svoje specifičnosti, traže poseban tretman.

Troškovi i njihov obračun

U živinarstvu, korišćenjem činilaca proizvodnje nastaju isti elementi troškova kao i u stočarstvu, a šire i u poljoprivredi i ostalim oblastima privrede, odnosno: troškovi rada, troškovi materijala i amortizacija osnovnih sredstava. Međutim, zbog izvesnih specifičnosti sredstava za proizvodnju, a i same proizvodnje, pojedini troškovi u živinarstvu (šire stočarstvo, odnosno poljoprivredi) manifestuju se na drugačiji način, zbog čega želimo da označimo samo najznačajnije.

Problemi sastavljanja obračunskih kalkulacija u živinarstvu, iako se radi o biološkom karakteru proizvodnje, u njoj ne dolaze do punog izražaja klimatski, odnosno hidro-meteorološki uslovi, s obzirom na to da se ova proizvodnja odvija u zatvorenom prostoru. S druge strane, za razliku od ostale stočarske proizvodnje, na primer govedarstva, odnosno proizvodnje mleka i mesa, posmatrano sa šireg aspekta, veličina zemljišnih površina pod krmnim kulturama i rezultati ostvareni u proizvodnji proizvoda namenjenih ishrani stoke su veoma značajni za njen razvoj i rezultate poslovanja, što se u potpunosti ne može odnositi i na živinarstvo s obzirom na primenjivanu vrstu stočne hrane.

Kako je proizvodni potencijal grla živine i stepen njihove genetske ispoljenosti od bitnog uticaja na ostvarivanje proizvodnih rezultata proizvodnje, a time i na troškove, odnosno ekonomske efekte, to su biološka svojstva grla vrlo značajna. Zbog toga u uslovima izjednačenih ulaganja u proizvodnju ne moraju se ostvariti i isti proizvodni rezultati. Jer, kao što je poznato, i u živinarstvu, razvoj je u neposrednoj zavisnosti od napretka bioloških nauka, što nastaje kao logična posledica činjenice da se »... masa poljoprivrednih proizvoda uvećava u samom procesu proizvodnje putem prirodnog porasta i razvitka živog početnog materijala«⁵⁾.

Sa stanovišta sastavljanja kalkulacija značajno je istaći i karakteristike živinarstva koje pretežno proizlaze iz biološkog karaktera ove proizvodnje, ali i iz naših pozitivnih zakonskih propisa. U ovome poseban značaj vidimo u tretmanu »stoke«, odnosno proizvodnih grla živine (podmladak, brojleri, nosilje za priplodna, odnosno konzumna jaja). Iako u praksi, prema našim saznanjima, postoje određene razlike u njihovoj kvalifikaciji, nesumnjivo je da se nosilje, bez obzira na njihovu namenu (rasplodna, konzumna jaja) tretiraju kao osnovno sredstvo na koje se primenom određene metodologije obračunava amortizacija (na osnovu razlike nabavne i likvidacione vrednosti⁶⁾). Naime, s obzirom na raznovrsnost živinarske proizvodnje, živina se delimično tretira kao osnovno (nosilje), a delimično kao obrtno sredstvo (brojleri). Ovo je važno i sa gledišta obračunavanja troškova, jer se, na primer, vrednost stoke unete u tov obračunava u celini kao trošak materijala, čije je učešće u strukturi troškova tova značajno, a često i odlučujuće

⁵⁾ Mirić, S.: Organizacija poljoprivrednih preduzeća, Beograd, Zemun, 1968. Citat po Lisavcu, S.: OBRACUN I ANALIZA TROŠKOVA U POLJOPRIVREDI, Institut za ekonomiku poljoprivrede, Beograd, 1983.

⁶⁾ Metodika za izračunavanje cene koštanja osnovnih poljoprivrednih proizvoda, Institut za ekonomiku poljoprivrede, Beograd, 1960.

za očekivani finansijski rezultat. U proizvodnji jaja (rasplodnih, konzumnih) koja se ostvruje ishranom i negom kokoši-nosilja, kao trošak se obračunava samo amortizacija tih grla, što se ne odnosi i na podmladak koji uzgojem još i dobija u vrednosti. S obzirom na određene specifičnosti, u praksi upravo nastaju problemi utvrđivanja vrednosti podmlatka živine u momentu postanka osnovnog sredstva, što je poseban slučaj kod farmi »zatvorenog tipa«, tj. u onim organizacijama koje raspolazu sopstvenim odgojem reproduktionog materijala namenjenih zameni osnovnog jata nosilja. Štaviše, u nastojanju smanjenja troškova proizvodnje, često se nerealno prikazuju ulazne vrednosti s ciljem da se, uz odbijanje likvidacione (klanične) vrednosti, dobije niža osnovica za amortizaciju.

Zanimljivo je da se problem nerealnog obračuna amortizacije osnovnih sredstava pojavljuje upravo u farmama koje ostvaruju nepovoljne finansijske rezultate, odnosno veću cenu koštanja jedinice proizvoda (jaja). To bi, ujedno, značilo da ukoliko bi se izvršila odgovarajuća korekcija u smislu povećanja ovih troškova — posebno povećanja amortizacije osnovnog jata na bazi njene likvidacione vrednosti — onda bi to imalo za posledicu povećanje troškova proizvodnje, a time, u postojećim uslovima prodajnih cena jaja — dalje pogoršanje finansijskog rezultata. Ovaj je problem još izraženiji u uslovima inflacije, kada se reprodukcija društvenih sredstava nije uvek obavljala po njihovoj stvarnoj vrednosti, tako da se osnovna sredstva nisu amortizovala u skladu s njihovom realnom vrednošću i moralnim zastarevanjem. Zbog toga je i postojala mogućnost da se deo vrednosti društvenih sredstava prelije u dohodak i raspoređuje u potrošnju, što je i bio, šire gledajući, jedan od izvora inflacije. Međutim, ovo se unekoliko otklanja primenom odgovarajuće revalorizacije, jer, ukoliko bi se obračun vršio po tekućim cenama, bez svodenja na stalne cene primenom odgovarajućih revalorizacionih koeficijenata, došla bi do toga da je likvidaciona vrednost nosilja osetno iznad njihove nabavne vrednosti, što predstavlja ekonomski apsurd.

Kod svih kategorija osnovnih sredstava (zgrade, oprema i dr.), pa i osnovnog jata nosilja, opadanje upotrebne vrednosti nastaje postepeno u toku njihovog veka trajanja, sve dok ne postanu neupotrebljive, tako da je ravnomerno otpisivanje u funkciji izjednačeno s vekom trajanja osnovnog sredstva. Funkcionalno opadanje vrednosti osnovnog jata nosilja indirektno se koriguje kroz isporuku njihove vrednosti, tako da se kroz ukalkulisanu amortizaciju, uključujući i revalorizaciju, stvaraju izdvojena sredstva namenjena zameni »dotrajalog« osnovnog sredstva, tj. izlučenih nosilja iz dalje proizvodnje. To, drugim rečima, znači da u cilju osiguranja redovne proizvodnje, tj. proste reprodukcije, nastaje prelivanje sredstava iz naturalnog u novčani oblik⁷⁾.

Ovaj način pretvaranja vrednosti iz jednog oblika u drugi kod različitih osnovnih sredstava je — različit. Tako, na primer, dok mašina, kao sredstvo za proizvodnju, od momenta puštanja u pogon postepeno gubi u svojoj funkcionalnosti, dotle nosilje do određenog momenta funkcionalno dobijaju u vrednosti (u različitoj starosti, zavisno od tipa i rase) kroz proizvodnju i eksploataciju. Međutim, posle izvesnog vremena, njena vrednost kao osnov-

⁷⁾ Op. citat, 4.

nog sredstva, postepeno počinje da opada, dok se konačno ne izjednači sa klaničnom vrednošću, zbog čega i nastaje osetna razlika između ulazne i izlazne (likvidacione) vrednosti nosilja. Kod druge vrste stoke, predvođenjem grla osnovnog stada posle eksploatacije u tov može se u izvesnoj meri da koriguje njena vrednost, ponekad čak i iznad troškova proizvodnje, čime se jedan deo vrednosti, koji je pripadao osnovnom sredstvu, preliva u obrtno sredstvo⁸⁾. Zbog konstitucionalnih nepogodnosti ovo kod nosilja, naročito »lakih« rasa, ne dolazi u obzir, čime je isključena mogućnost da se naknadnim tovom po izlučenju grla iz proizvodnje jaja postigne povećana vrednost i time smanji razlika između ulazne i izlazne vrednosti nosilja.

Sem troškova direktne amortizacije, za potrebe ovoga rada ocenjujemo da treba nešto reći i o ostalim direktnim troškovima, pre svega o troškovima unete stoke u tov (jednodnevni pilići) i troškovima stočne hrane, s obzirom na značaj ovih troškova u inputu gde se proizvodnja obavlja uzgojem osnovnog jata nosilja). Naime, u proizvodnji jaja (konzumnih, priplodnih) troškovi stočne hrane sa troškovima amortizacije nosilja predstavljaju najznačajniju stavku ukupnih troškova, dok se kod brojlera i odgoja podmlatka, sem troškova stočne hrane, pojavljuje i vrednost jednodnevnih pilića, što često predstavlja veoma značajnu stavku u strukturi ukupnih troškova. Međutim, ovde se ponekad stvara dilema kod utvrđivanja vrednosti unetog materijala za tov brojlera, odnosno za odgoj podmlatka proizvedenog iz sopstvenog zapata. Smatra se da u tim slučajevima njihovu vrednost ne bi trebalo izjednačavati s tržišnim vrednostima, jer na stvarne troškove, uz predviđenu akumulaciju, ne bi trebalo dodavati i ostale troškove koji inače nastaju kupovinom ovog materijala od drugih (na primer, troškove transporta, razne takse, troškove nabavljača i dr.)⁹⁾. Pri utvrđivanju ovih cena, na bazi tržišnih, sem umanjenja za troškove koji se i ne pojavljuju, treba porediti kvalitet jednodnevnih pilića iz sopstvenog zapata sa prosečnim kvalitetom koji se može da dobije na tržištu. Ovo se, takođe, odnosi i na proizveden podmladak nosilja u starosti do 18 nedelja, bez obzira na smer proizvodnje (za priplodna, odnosno rasplodna jaja).

S obzirom na značaj i učešće u ukupnim troškovima, troškovi stočne hrane su veoma važni u ostvarenju finansijskog rezultata proizvodnje. Evidentno je da su kod više farmi iste namene (na primer, proizvodnje konzumnih jaja ili brojlera) ovi troškovi svedeni na jedinicu osnovnog proizvoda — različiti, što nastaje zbog variranja utroška po grlu, ali i zbog razlika u njihovim nabavnim cenama. Uzimajući u obzir karakter ovih troškova, na visinu troškova stočne hrane svedenih na jedinicu mere proizvoda (na primer, kg prirasta, 100 jaja i dr.) veći uticaj ima ostvarena proizvodnja po jedinici osnovnog proizvodnog kapaciteta (na primer, nosivost) od vrednosti ukupnog utroška hrane po ovoj jedinici (kokoši), što se direktno odražava na visinu troškova, a pod izjednačenim uslovima outputa i na finansijski rezultat. Po pravilu, trebalo bi da je visina troškova jedinice proizvoda obrnuto proporcionalna intenzitetu proizvodnje. Međutim, razlike u nabavnim cenama stočne hrane čine da se po farmama narušava pravilnost obrnute proporcionalnosti troškova hrane po jedinici proizvoda i intenziteta proizvo-

⁸⁾ Lisavac, S.: Obračun i analiza troškova u poljoprivredi, Institut za ekonomiku poljoprivrede, Beograd, 1983.

⁹⁾ Op. citat, 8.

dnje, odnosno produktivnosti grla (nosivost, prirast i dr.). To ujedno znači da iako između troškova hrane i proizvodnosti postoji jaka zavisnost, ipak u našim uslovima troškovi hrane predstavljaju samo jedan, doduše veoma značajan činilac ekonomskih efekata, ali na te efekte utiču i drugi faktori, pre svega, realizovane prodajne cene finalnih proizvoda (output).

U živinarskoj proizvodnji direktni lični dohoci zauzimaju značajno mesto u direktnim troškovima proizvodnje i oni se, svedeni na jedinicu osnovnog kapaciteta, odnosno jedinicu mere proizvoda, po farmama često razlikuju, što je neposredna posledica različite opremljenosti rada i postavljene organizacije proizvodnje. Ove razlike između farmi istih proizvodnih namena utiču na nastajanje ponekad osetnih razlika u utrošenim časovima živog rada, a evidentne razlike u vrednostima troškova jedinice (časa) rada, dovode do toga da i za istu vrstu proizvodnje među farmama nastaju značajne razlike u vrednostima utrošenog živog rada. Prema našim saznanjima, po pravilu, povećanje troškova rada po jedinici osnovnog proizvodnog kapaciteta (na primer, po nosilji) direktno utiče na porast troškova živog rada. Međutim, i pored značajnih razlika u vrednosti jednog časa rada po formama iste namene, potvrđuje se zavisnost utroška časova rada i visine troškova rada po jedinici proizvodnog kapaciteta (na primer po nosilji, brojleru), što se u potpunosti ne odnosi na ove troškove svedene na jedinicu mere finalnog proizvoda (jaje, kg prirasta).

Kao što je poznato produktivnost rada u živinarskoj proizvodnji u neposrednoj je zavisnosti od utroška časova rada po jedinici proizvodnog kapaciteta, odnosno broja grla živine koje opslužuje radnik. Uz svu uslovnost, nastala zbog teškoća metodološke prirode, između farmi istih proizvodnih namena često se pojavljuju značajne razlike u ukupnom utrošku direktnih časova rada svedenog na jedinicu proizvodnog kapaciteta (nosilja, brojler), što na odgovarajući način dovodi i do međusobnih razlika u ostvarenoj produktivnosti izraženoj na ovaj način.

S druge strane, produktivnost rada iskazana vrednosnim pokazateljima, tj. odnosom vrednosti proizvodnje i direktnih ličnih dohodaka, odnosno finansijskog rezultata, po pravilu, zavisi od ostvarene proizvodnosti grla (nosivost, prirast) i od vrednosti jednog časa rada. Zbog toga je i ostvarena vrednost proizvodnje po jednom času rada veća u onim farmama u kojima se ostvaruje veći proizvodni učinak grla (broj jaja po nosilji, na primer), ali česte razlike u prodajnim cenama finalnih proizvoda između farmi dovode do toga da se u takvim farmama ne ostvaruju i najpovoljniji finansijski rezultati. Prema tome, međusobne razlike farmi u utrošenim časovima rada i proizvodnosti grla utiču na varijabilnost ostvarene vrednosti proizvodnje po jednom času rada.

Ne ulazeći u probleme metodološke prirode, o čemu je već bilo reči (raspodela »po ključu«), treba nešto reći i o opštim troškovima izuzimajući, iz razumljivih razloga, danas toliko aktuelan problem kamata, pre svega, kamata na obrtna sredstva. Prema našim saznanjima, postoji direktna zavisnost visine opštih troškova i proizvodnog učinka živine (nosivost, prirast), jer se, njihovim porastom, po pravilu, smanjuje prosečna proizvodnja po grlu, što znači da postoji obrnuta proporcionalnost između ova dva obeležja.

Zanimljivo je da se ovo u potpunosti ne odnosi i na ostvarenu cenu koštanja i finasijski rezultat. Jer, na primer, farma koja ostvari visoke opšte troškove, cena koštanja jedinice finalnog proizvoda ne mora da bude veća u odnosu na druge farme istih proizvodnih namena, s obzirom na eventualno povoljniji odnos fizičkog obima proizvodnje i inputa. Sem toga, došli smo do saznanja da opšti (indirektni) troškovi u manjoj ili većoj meri opterećuju proizvodnju, ali oni ipak značajnije ne utiču na proizvodne rezultate, ali je njihov uticaj na ekonomske efekte nešto izraženiji.

Umesto zaključka

Ne ulazeći u razmatranje problema dispariteta cena poljoprivrednih proizvoda, a u tome i proizvoda živinarstva, koji poslednjih godina veoma varira, ipak, možemo da konstatujemo da su često administrativne mere sputavale tržišno uspostavljanje njihovog pariteta. U većini slučajeva pariteti su utvrđivani na osnovu prodajnih i otkupnih cena za ukupnu poljoprivredu, a međusobni odnosi izražavani su prema cenama kukuruza. To je dovodilo i do toga da ako se prate kretanja vrednosti proizvodnje i troškova (input : output) u dužoj vremenskoj seriji zapaža se da se zbog veće stope porasta troškova od vrednosti proizvodnje povećava njihov nepovoljni odnos, doduše uz određene razlike po sektorima živinarske proizvodnje.

Zaključujemo da postojeće i utvrđene razlike u ekonomskim rezultatima u živinarskim farmama istih proizvodnih namena ukazuju na potrebu istraživanja mogućnosti sniženja troškova proizvodnje, u čemu, svakako težište treba da bude na troškovima stočne hrane, direktne amortizacije i troškovi- ma živog rada, uz stalna nastojanja povećanog korišćenja kako genetskih kapaciteta grla, tako i ostalih sredstava za proizvodnju. Međutim, ekonomski položaj ove proizvodnje često je uslovljen i delovanjem faktora objektivne prirode, u čemu je visina prodajnih cena osnovni objektivni faktor. Ali, na visinu prodajnih cena proizvođačke organizacije, uglavnom, ne mogu da utiču, s obzirom da ono često zadire u opštu politiku cena. Naravno, u sve- mu ovome, problem kreditne politike, i u tome politike kamatnih stopa ima svoj poseban značaj.

Međutim, da bi proizvođačke organizacije mogle da značajnije utiču na vođenje ekonomske politike i na donošenje celishodnih poslovnih odluka koje su značajne za njihov dalji razvoj i uspešnost poslovanja, neophodno je da raspolažu takvom dokumentacijom koja omogućava uvid u ostvarene efekte proizvodnje, što znači jedinstveno praćenje troškova i prihoda na širem planu, a time i njihovu međusobnu uporedivost. S druge strane, uvođenjem jedinstvene metodologije praćenja troškova i prihoda omogućilo bi farmama istih proizvodnih namena međusobno poređenje s ciljem ubla- žavanje ili potpunog otklanjanja onih faktora koji nepovoljno utiču na očekivane ekonomske efekte.

Pri tome smo svesni da usled mnogobrojnih faktora koji ni najsavre- menija metodologija ne može da predvidi, u praksi može da dođe, a i dolazi, do raskoraka između planiranih i stvarnih efekata i troškova. Ukoliko su ove tendencije negativne to može da utiče da se, umesto očekivanih pozitivnih, jave određeni negativni efekti, koji dovode u pitanje realizaciju čitave proizvodnje. Ali to ukazuje na potrebu pojedinačnog praćenja rezulta-

ta, troškova i ekonomskih efektata i njihovo poređenje s ostalim farmama iste proizvodne namene. S druge strane, primena jedinstvene metodologije omogućuje da se na objektivni način utvrde prosečni troškovi pojedinih proizvodnji, uključujući i utvrđivanje dohotka po proizvodnjama, što bi moglo da posluži kao osnova obračuna pri dohodovnom povezivanju u određenim reprodukcionim nivoima.

OBRAČUN I PRAĆENJE TROŠKOVA SA STANOVIŠTA EFIKASNOG PRIVREĐIVANJA U ŽIVINSKOJ PROIZVODNJI

S a ž e t a k

Iako mnogi razlozi govore u prilog potreba vođenja evidencije o troškovima, prihodima i rezultatu poslovanja, sadašnja situacija u živinarskim farmama, bez obzira na njihov organizacioni status (OOUR, RO), namenu i smer proizvodnje, u tom pogledu nije zadovoljavajuća.

U mnogim organizacijama za pojedine proizvodnje sastavljaju se kalkulacije prema metodologiji koju su one same utvrdile. Zbog toga se kalkulacije, kako planske, tako i obračunske, između farmi istih proizvodnih namena značajno razlikuju, što ih čini međusobno neuporedivim, a ujedno otežava poređenje ostvarenih rezultata. Razlike u metodologiji naročito se nepovoljno odražavaju u obračunima i raspoređivanju indikretnih (opštih) troškova.

Razlike u sastavljanju planskih i obračunskih kalkulacija odražavaju se ne samo na razlike u vrednosti i učešću pojedinih elemenata u strukturi troškova proizvodnje, već i na ukupne troškove, pa prema tome i na troškove po jedinici mere finalnog izvoda.

Evidentne razlike u ostvarenim ekonomskim rezultatima živinarskih farmi istih proizvodnih namena ukazuju na potrebu istraživanja mogućnosti sniženja troškova proizvodnje, u čemu težište treba da bude na troškovima stočne hrane, živog rada i direktne amortizacije. Ali, za uspješnije donošenje poslovnih odluka unutar privredne organizacije i uticaja na vođenje ekonomske politike, neophodno je raspolagati takvom dokumentacijom koja omogućava utvrđivanje prosečnih troškova pojedinih proizvodnji i njihove efekte, što, drugim rečima, znači neophodnost uvođenja jedinstvene metodologije praćenja troškova i prihoda.

COSTS ACCOUNTING AND EVIDENCE FROM ECONOMIC STANDPOINT IN POULTRY RAISING

S u m m a r y

Though there are many reasons in favour of keeping evidence of costs, incomes and business results, the present situation in poultry raising farms, regardless of their organization (basic organization of associated labor, firm), purpose and the course of production, is not in this respect satisfactory.

For certain products the calculations are made (both planning and accounting) in many organizations according to the methodology set by these organizations themselves. Therefore, the calculations, both planning and accounting, differ considerably among farms of identical productive purposes, whereby they become uncomparable and the same time making the comparison of the results achieved difficult. The differences in the methodology are particularly unfavourably reflected in the settlements of accounts and the distribution of indirect costs.

The differences in the planning and accounting calculations are manifested not only in the differences of the value and the participation of certain elements in the structure of the production costs, but also in the total costs, accordingly in the costs per unit of the final product.

The obvious differences in the economic results achieved by the poultry raising farms of identical production purposes indicate the necessity for the investigation of the possibility of reducing the production costs, whereby stress should be put on the costs of feed, labor and direct amortization. However, to

make more successful business decisions within the economic organization and exert influence on the economic policy making it is necessary to have at the disposal such evidence as will make it possible to determine the average costs of certain products and their effects, meaning, in other words, the necessity to introduce a uniform methodology for costs and income monitoring.