

RAČUNOVODSTVENA PODRŠKA PROCESU PRIMENE POSLOVNE STRATEGIJE PREDUZEĆA

Radmila Jablan Stefanović¹

rasty@ekof.bg.ac.rs

Vladan Knežević²

vknez@ekof.bg.ac.rs

Jovana Jugović³

jjugovic@ekof.bg.ac.rs

Apstrakt: Izazovi koji se postavljaju pred interno izveštavanje posebno su došli do izražaja sa pojavom krupnih promena u poslovnom okruženju poslednjih nekoliko decenija. Uspešno vođenje preduzeća, pored efikasno organizovanog poslovanja, pretpostavlja i kvalitetan informacioni sistem koji obezbeđuje informacionu podršku procesu primene poslovne strategije radi dostizanja održive konkurentske prednosti. Upravljanje u savremenim uslovima poslovanja zahteva tačne i pravovremene informacije o troškovima procesa i aktivnosti, troškovima proizvoda i drugih objekata troškova. Odgovor na takve zahteve je nastanak novih tehnika obračuna i upravljanja troškovima kakve su obračun i upravljanje troškovima po aktivnostima, budžetiranje zasnovano na aktivnostima, obračun ciljnih troškova i usklađena lista rezultata.

Ključne reči: obračun i upravljanje troškovima na bazi aktivnosti, obračun ciljnih troškova, usklađena lista, konkurentska prednost

Jel klasifikacija: M41

ACCOUNTING SUPPORT FOR THE BUSINESS STRATEGY APPLICATION PROCESS OF THE COMPANIES

Abstract: Challenges that are put before internal reporting particularly came to the fore with the introduction of major changes in the business environment of the last few decades. Successfully running a business, beside effectively organized business, assumes a high-quality information system of a company that provides information support for business strategy application process in order to achieve sustainable competitive

¹ Univerzitet u Beogradu, Ekonomski fakultet

² Univerzitet u Beogradu, Ekonomski fakultet

³ Univerzitet u Beogradu, Ekonomski fakultet

advantage. Management in the modern business environment demands accurate and timely information on the cost of the process and activities, product cost and other facilities costs. The answer to these requirements is the emergence of new techniques of cost accounting and management such as Activity Based Costing and Management, Activity-Based Budgeting, Target Costing and Balanced Scorecard.

Key words: *Activity Based Costing and Management, Target Costing, Balanced Scorecard, Competitive Advantage*

1. UVOD

Najveći izazovi savremenih poslovnih stratega ne odnose se samo na formulisanje, već na primenu poslovne strategije. Brojne poteškoće koje se javljaju prilikom njene primene proizilaze iz stalnih i nepredvidivih promena u eksternom i internom okruženju preduzeća.

Savremeno preduzeće može da ostvari konkurentsku prednost po osnovu izvora dodavanja vrednosti (strategija diferenciranja), ili po osnovu izvora snižavanja kumulante troškova u odnosu na konkurente (strategija niskih troškova), ili fokusiranjem na jedan specifičan tržišni segment (strategija fokusiranja). U svakom od ova tri slučaja menadžeri sprovode temeljnu analizu uzročnika ili pokretača vrednosti (eng. value drivers) i uzročnika ili pokretača troškova (eng. cost drivers). U cilju analize uzročnika vrednosti i uzročnika troškova, kao i zbog traganja za drugim načinima stvaranja (i uvećanja) konkurentске prednosti menadžeri koriste proverene tehnike strategijskog menadžmenta. Jedna od najznačajnijih tehnika je tehnika lanca vrednosti u smislu M. Portera (1985). Fokus analize lanca vrednosti je na aktivnostima. Tehnika lanca vrednosti dovela je do značajnog zaokreta u korišćenju postojećih i rađanju novih tehnika i sistema planiranja i obračuna troškova. Primena novih upravljačkih pristupa, podržana informacionim autputom savremenih računovodstvenih tehnika, stvara dobru osnovu za unapređenje krhke konkurentnosti zemalja u tranziciji.

2. IZAZOVI SAVREMENOG POSLOVNOG OKRUŽENJA

Tranzicija, kao prelazak na tržišni sistem privređivanja, značajno menja ambijent u kom se odvija poslovanje preduzeća. Globalizacija, kao proces međunarodne integracije usmeren ka povezivanju ljudi kroz razmenu mišljenja, znanja, ideja, kapitala, informacija i sl., uvodi preduzeća u dinamičnu tržišnu utakmicu. Liberalizacija, a potom i integracija tržišta roba, kapitala i rada stva-

raju hiperkonkurenciju koja prevazilazi granice pojedinačnih zemalja, i egzistira na širem, globalnom nivou. Dostizanje i održanje konkurentne prednosti se, stoga, smatra ultimativnim ciljem svakog preduzeća. Ipak, konkurentna prednost nije nimalo jednostavan koncept usled prelamanja interesa brojnih stejkholdera, usmerenih ka ostvarenju pojedinačnih interesa, često međusobno konfliktiranih. Kontinuirana trka za sticanjem naklonosti sve zahtevnijih kupaca primorava preduzeća na pronalaženje i primenjivanje fleksibilnih proizvodnih tehnologija kako bi povećala efikasnost poslovanja. Pritisci koji potiču sa tržišta kapitala, u vidu zahteva za ostvarenjem superiornih performansi, nalažu menadžerima da formulišu i primene odgovarajuću strategiju čija uspešna implementacija omogućava dostizanje održive konkurentne prednosti. Pod konkurentskom prednošću se podrazumeva pružanje veće vrednosti kupcima u odnosu na konkurente, uz iste ili niže troškove, odnosno, pružanje iste ili veće vrednosti po nižim troškovima.⁴

Intenzivan razvoj informacionih i komunikacionih tehnologija značajno ubrzava procese i aktivnosti i drastično skraćuje životne cikluse proizvoda. Ono što je posebno značajno jeste činjenica da od 90-ih godina prošlog veka nastupa faza u razvoju informacionih tehnologija koja je omogućila pojavu novog poslovnog koncepta – koncepta poslovne mreže, pa je jedan od najznačajnijih aspekata globalizacije upravo vezan za umrežavanje preduzeća. Naime, tehnologija interneta i primena različitih aplikacija internet tehnologije predstavljala je značajan pokretač promena. Pojava interneta za mnoga preduzeća značila je kompletnu transformaciju načina obavljanja poslovanja. Razvoj informacionih tehnologija je važan i zbog toga što je omogućio da odnos između troškova i kvaliteta ne predstavlja više igru sa nultom sumom. Zapravo, IT obezbeđuje da se niski troškovi kombinuju sa visokim nivoom kvaliteta proizvoda i usluga, dakle omogućava tzv. win-win strategiju. Treba istaći, da većina današnjih industrija koje beleže najveću stopu rasta baziraju svoje poslovanje na informacionim tehnologijama. Tipični primeri ovih industrija jesu proizvodnja poluprovodnika, kompjutera, različitih telekomunikacionih sredstava i robota.

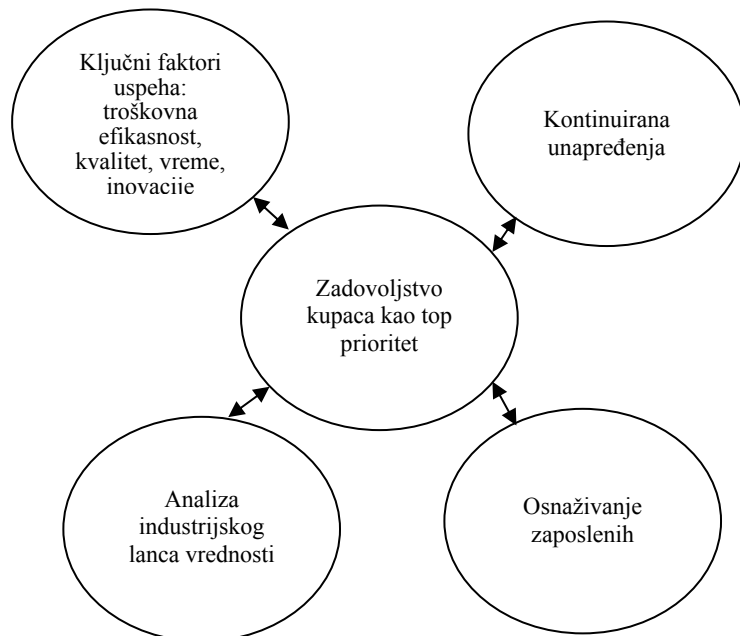
Sve su prisutnije savremene visoke proizvodne tehnologije, uz podršku savremenih kompjuterizovanih i visokoproduktivnih proizvodnih sistema. Od fundamentalnog je značaja postizanje proizvodne fleksibilnosti (FMS-Flexible Manufacturing System), koja uključuje fizičku organizaciju proizvodnih postrojenja i upošljavanje automatizovanih tehnologija, uključujući: kompjuterski numerički kontrolisane mašine (CNC-Computer Numerical Controlled) – mogu iz-

⁴ Prema: Hanse, Mowen (2006), str. 487.

voditi višestruke operacije uz malu pomoć ljudi; kompjuterski integrisan proizvodni sistem (CIM-Computer Integrated Manufacturing) – kompletno automatizovano okruženje sa eliminisanjem aktivnosti koje ne dodaju vrednost; robotiku (Robotics) – proizvodna robotika je programirana da izvršava specifične radnje mnogo puta uzastopno sa visokim stepenom preciznosti, a često se koristi i u opasnom okruženju; CAD (Computer Aided Design) – povećava preciznost automatizacijom dizajnerskih zadataka koji se ponavljaju i omogućava da se brže odgovori na zahteve tržišta (proizvodni dizajn je doživeo revoluciju kroz CAD tehnologiju, koja je prvi put primenjena u avio industriji ranih 60-ih godina); CAM (Computer Aided Manufacturing) – korišćenje kompjutera u asistiranju proizvodnji, pri čemu sistem nadgleda i kontroliše proizvodni proces i usmeravanje proizvoda kroz ćeliju.⁵

Stvaranje održive konkurentske prednosti u turbulentnom okruženju od preduzeća zahteva da im zadovoljstvo kupaca bude prioritet ka kom usmeravaju svoje poslovanje, kao što je ilustrovano na slici 1.

Slika 1: Fokus na zadovoljstvu kupaca



Izvor: Drury, strana 14.

⁵ Više o ovome videti u: Hall (2013), str. 305-334.

Zadovoljenje zahteva kupaca, kao top prioritet, pretpostavlja fokusiranost na ključne faktore uspeha: troškove, kvalitet, vreme i inovacije. Polazeći od toga da im proizvodi konkurenata pružaju istu vrednost, kupci će se, što ekonomska logika nalaže, opredeliti za onaj proizvod koji najmanje košta. Stoga je iznalaženje načina za redukciju troškova, prvenstveno onih koji nastaju izvođenjem aktivnosti koje ne dodaju vrednost (engl. non-value added activities), esencijalni korak na putu dostizanja konkurentske prednosti. Što preciznije informacije o troškovima su neophodan input u postupku donošenja kvalitetnih poslovno-finansijskih odluka, zbog čega je pitanje izbora sistema obračuna troškova od esencijalnog značaja. Ipak, fokus kupaca na jeftinije proizvode ne znači odustajanje od kvaliteta, koji se, upravo suprotno tome, podrazumeva, usled čega pristupi kakav je Upravljanje ukupnim kvalitetom (engl. Total Quality Management-TQM) dobijaju na značaju. TQM je proširen sa ranije koncentracije na statistički monitoring proizvodnog procesa na kupce orijentisan proces kontinuiranih poboljšanja, fokusiran na isporuku proizvoda i usluga konzistentno visokog kvaliteta na vreme.⁶ Ovo iz razloga što vreme, zajedno sa inovacijama kojima se vrši prilagođavanje promenljivim zahtevima kupaca, u okruženju u kom proizvodi brzo zastarevaju, ima kritičnu ulogu u formiranju konkurentske prednosti. Sledstveno, javlja se potreba preusmeravanja sa masovne proizvodnje standardizovanih proizvoda i strategije ekonomije obima, na fleksibilnu proizvodnju raznovrsnih proizvoda u malim serijama i strategiju širine (varijeteta) aktivnosti preduzeća. Menadžment mora fokusirano i kontinuirano da prati ključne strategijske varijable naspram konkurenata, što prevazilazi okvire sopstvene organizacije i upozorava na promene u eksternom okruženju, koje i njihovi potrošači pažljivo posmatraju i procenjuju.

Usmerenost ka pobrojanim kritičnim faktorima uspeha zahteva implementaciju novih pristupa upravljanju. Filozofija stalnih unapređenja zasniva se na ideji o potrebi za kontinuiranim poboljšanjem performansi pre nego na ostvarenju ranije zadatih targeta, kao statičkih standarda, čija relevantnost u dinamičnom poslovnom okruženju postaje upitna. Sa ciljem postizanja kontinuiranih unapređenja, brojna preduzeća primenjuju tehniku benčmarkinga, kao procesa sistematskog i kontinuiranog merenja i poređenja poslovnih procesa u odnosu na poslovne procese lidera bilo gde u svetu, sa ciljem dobijanja feedback-a u vidu informacija koje će preduzeću omogućiti unapređenje sopstvenih performansi. Značajan korak na putu unapređenja jeste motivisanje zaposlenih. Podsticanjem zaposlenih ne samo na usavršavanje svojih veština, već i na aktivnu angažovanost u isticanju nedostataka, davanju preporuka za unapređenje poslovanja, i preduzimanju akcija shodno svom sudu, kreiran je pristup poznat kao osnaži-

⁶ Drury (2004), str.14.

vanje zaposlenih, koji prepoznaje potencijal doprinosa znanja i iskustva operativnih radnika kontinuiranim unapređenjima. Stvaranje održive konkurentske prednosti zahteva širi, strategijski pristup upravljanju performansama, usled čega analiza lanca vrednosti pronalazi svoje mesto u tom procesu.

Intenzivna globalna konkurencija i tehnološke inovacije na strani ponude, i sve kompleksniji zahtevi na strani tražnje, u nastojanju za dostizanjem održive konkurentske prednosti preduzeća, iznedrili su nove pristupe i instrumente upravljanja, izmene proizvodnih sistema i investiranje u nove tehnologije. Nove tehnologije karakteriše veća fleksibilnost proizvodnih procesa, organizacije rada i upravljanja, uzrokovana potrebom za zadovoljenjem sofisticiranih, promenljivih želja kupaca.

3. PROMENE U ORIJENTACIJI RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA

Primena novih pristupa upravljanju, zahteva odgovarajuću informacionu podršku, u čemu se posebno akcentira uloga upravljačkog računovodstva, odnosno računovodstva troškova, kao informacionog jezgra celine računovodstvenog informacionog sistema preduzeća. Ovaj sistem mora biti dizajniran na način da poslovno-finansijske odluke usmerava ka jačanju esencijalnih faktora uspeha, kao i da omogućí praćenje uspeha implementacije prethodno pomenutih pristupa upravljanja. U tom smislu, javlja se potreba za implementacijom fleksibilnog informacionog sistema, koji informacioni doprinos ostvaruje pružanjem širokog spektra, kako internih, tako i eksternih informacija, kvantitativnog i kvalitativnog oblika.

Tradicionalne računovodstvene tehnike obračuna troškova su dominantno usmerene ka troškovima proizvodnje, što je samo jedan segment troškova internog lanca vrednosti preduzeća. Ovo nije neobično imajući u vidu podređenost ovih tehnika zahtevima finansijskog računovodstva, na području pružanja informacija o ceni koštanja zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje za potrebe bilansiranja. Ove tehnike su nastale u doba pretežnog učešća direktnih troškova (troškova direktnog rada i troškova direktnog materijala) u ukupnim troškovima proizvodnje, što odgovara neautomatizovanoj, masovnoj proizvodnji istovrsnih proizvoda. Tradicionalni pristupi obračunu troškova kao sponu između troškova, sa jedne strane, i nosilaca troškova, sa druge strane, tretiraju uže organizacione delove preduzeća, pa se, stoga, opšti troškovi, sa ciljem što preciznijeg dodeljivanja krajnjim uzročnicima troškova, najpre alociraju na centre troškova, odnosno mesta troškova. Ove tehnike obračuna, nakon alociranja raz-

ličitih vrsta opštih troškova na mesta troškova, koriste pretežno jedan ključ pri dodeli odnosnih troškova nosiocima troškova. Osnove za raspodelu su: troškovi materijala za izradu, časovi direktnog rada, mašinski časovi, a kasnije i kombinacije ovih ključeva. Zajednička karakteristika svih ovih ključeva je da se oni zasnivaju na obimu aktivnosti-rast proizvodnje implicira rast troškova. Ovo je bilo sasvim opravdano dokle god su direktni troškovi imali preovladavajuće učešće u strukturi ukupnih troškova proizvodnje. Struktura troškova se, sa automatizacijom proizvodnog procesa, implementacijom fleksibilnijih sistema proizvodnje, i uključivanjem kompleksnijih i sofisticiranih proizvoda u proizvodni miks drastično menja. Nasuprot direktnim, opšti troškovi proizvodnje beleže svoj rast. Uz to, troškovi aktivnosti podrške proizvodno – prodajnog procesa drastično se povećavaju. Radi se, pre svega, o troškovima inženjeringa, lansiranja, održavanja, upravljanja kadrovima, informisanja, marketinga, distribucije itd. Sa rastom značaja opštih troškova uviđa se da upotreba navedenih ključeva više nije opravdana, već da, naprotiv, dovodi do brojnih arbitrarnosti pri utvrđivanju cene koštanja učinaka, što direktno podržava donošenje nekvalitetnih poslovnih odluka, kao i pad u performansama preduzeća.

Usmerenost ka fazi proizvodnje ukazuje na jedan od esencijalnih problema tradicionalnih tehnika obračuna troškova – internu orijentisanost. Ovo je suštinski razlog izostajanja strategijskih perspektiva konvencionalnog računovodstva troškova. Odabir i primena odgovarajuće strategije, usmerene ka dostizanju održive konkurentske prednosti, zahteva poznavanje ne samo internih snaga i slabosti, već i razumevanje okruženja, potreba kupaca, pozicije konkurenata, mogućnosti saradnje sa dobavljačima i distributerima i slično. Izvori konkurentske prednosti se, što dinamika i surovost konkurentske utakmice u savremenom okruženju nameću, mora crpeti ne samo iz internih izvora, već, sve više, iz veza koje preduzeće ima sa svojim poslovnim partnerima. To podrazumeva veće interesovanje menadžera za okruženje, kupce, dobavljače, kanale distribucije, konkurente i sl. Izlaženje iz okvira samog preduzeća, tokom potrage za izvorima konkurentske prednosti pretpostavlja i širenje informacione osnove kao oslonca pri identifikovanju i primeni poslovne strategije. Na taj način počinje da se razvija koncept strategijskog upravljanja troškovima. Analiza industrijskog lanca vrednosti, kao metodološki okvir strategijske analize troškova, postaje osnov oko kog se razvija koncept konkurentske prednosti. Uspešnije konkurentsko pozicioniranje preduzeća na tržištu, neizostavno, pretpostavlja usvajanje šire eksterne orijentacije, uz ispunjavanje izuzetno promenljivih i sofisticiranih zahteva kupaca, kao i produbljavanje i učvršćivanje poslovne saradnje sa ključnim kupcima, dobavljačima, distributerima.

Koncepti strategijskog upravljanja troškovima i strategijskog upravljačkog računovodstvo, kao produkti prilagođavanja računovodstva informacionim zahtevima menadžera savremenih preduzeća, dominantno su zastupljeni u računovodstvenoj literaturi poslednjih nekoliko decenija. Strategijsko upravljanje troškovima predstavlja upotrebu informacija o troškovima sa ciljem da se razviju i identifikuju superiorne strategije čija će primena proizvesti održivu konkurentsku prednost.⁷ Konkurentska prednost, prema Porteru, može biti dostignuta implementacijom neke od generičkih strategija: strategija vođstva u troškovima, strategija diferenciranja i strategija fokusiranja. Cilj analize lanca vrednosti je da pronade veze između aktivnosti koje kreiraju vrednost što rezultuje nižim troškovima i/ili unapređenom diferencijacijom.⁸ U tabeli 1 predstavljena je veza između dve osnovne generičke strategije i informacionog outputa računovodstva troškova.

Tabela 1: Konkurentske strategije i zahtevi za informacijama

Zahtevi za informacijama	Strategija diferenciranja	Strategija vođstva u troškovima
Uloga standardnih troškova u proceni performansi	Nije posebno važno	Veoma važno
Značaj fleksibilnog budžetiranja za kontrolu troškova proizvodnje	Srednje do nisko	Visoko do veoma visoko
Značaj realizacije budžeta	Srednje do nisko	Visoko do veoma visoko
Značaj analize troškova marketinga	Kritično za uspeh	Uglavnom se ne sprovodi formalno
Značaj troškova proizvoda kao inputa pri odlučivanju o cenama	Nisko	Visoko
Značaj analize troškova konkurenata	Nisko	Visoko

Izvor: Shank (1989), str. 55.

Odabir strategije usmerene na dostizanje održive konkurentске prednosti dominantno opredeljuje potreban informacioni output računovodstva troškova koji podržava primenu odnosne strategije. Primera radi, uloga inženjerski zasnovanih standarda ima veoma važnu ulogu u kontroli troškova kod onih preduzeća koja nastoje da zauzmu ulogu lidera u troškovima. Sa druge strane, kod preduzeća koja konkurentsku prednost žele da osvoje pružanjem diferenciranih, unikatnih, tržišno prepoznatljivih proizvoda, ovi standardi neće imati toliki značaj.⁹ Menadžeri ovih preduzeća će pre biti zainteresovani za inovacije na tržištu,

⁷ Hansen, Mowen (2006), str. 487.

⁸ Drury (2004), strana 995.

⁹ Isto

vreme potrebno za lansiranje novog proizvoda i sl. Ipak, bez obzira na zauzetu strategijsku poziciju, računovodstvo troškova pronalazi svoju ulogu, kao oslonac, pri kreiranju i implementaciji strategije. Zauzimanje pozicije lidera u troškovima pretpostavlja, pored praćenja i obračuna troškova preduzeća, mogućnost procene troškova glavnih konkurenata radi sagledavanja troškovne pozicije. Sa druge strane, preduzeća koja se opredele za sticanje konkurentne prednosti primenom strategije diferenciranja, moraju biti svesna toga kolika je vrednost, a koliki trošak diferenciranja njihovog proizvoda. Bez obzira na konkretno opredeljenje u pogledu poslovne strategije, preduzeće se, neminovno, suočava sa zahtevom troškovne konkurentnosti. U nastojanju da se obogati informaciona ponuda, kao pouzdana podrška menadžmentu na neizvesnom putu traganja za izvorima konkurentskih prednosti na tržištu, računovodstvo troškova mora da uvažava široku eksternu perspektivu posmatranja poslovnih procesa.

U nastavku rada ističemo neke tehnike strategijskog upravljanja troškovima, čija primena obezbeđuje stvaranje informacione podrške menadžerima kako za formulisanje, tako i tokom procesa primene odabrane strategije.

4. INFORMACIONE PERFORMANSE OBRAČUNA TROŠKOVA PO AKTIVNOSTIMA

Obračun troškova po aktivnostima (eng. Activity Based Costing-ABC) je opšti metod nastao krajem osamdesetih i početkom devedesetih godina prošlog veka, a koji može da bude deo obračuna troškova pojedinačne proizvodnje ili obračuna troškova masovne proizvodnje. Značajan doprinos afirmaciji ABC pristupa dali su Robert Kaplan i Robin Kuper, koji su između ostalih, osnivači Konzorcijuma CAM-I (Computer Aided Manufacturing – International).

Aktivnosti su u osnovi obračuna troškova po aktivnostima. Polazna osnova je sledeća: aktivnosti troše resurse, tj. aktivnosti uzrokuju troškove, a učinci konzumiraju aktivnosti. U prvom koraku ABC pristupa (aktivnosti troše resurse ili elemente troškova) dodeljuju se troškovi odgovarajućim centrima aktivnosti (grupa aktivnosti sa istim uzročnicima troškova) u cilju utvrđivanja ukupnih troškova aktivnosti. U sledećem koraku, na osnovu relevantnih uzročnika troškova utvrđuju se troškovi proizvoda, usluge ili nekog drugog objekta troška. Prema ABC konceptu to su: proizvodi, usluge, kanali marketinga, potrošači, procesi, aktivnosti i dr., što zavisi od cilja obračuna troškova.

Aktivnostima preduzeća inputi (resursi) se pretvaraju u autpute (učinke), vrednost se dodaje resursima da bi se transformisali u učinke za interne ili eksternu potrošače. Pravilno definisanje i prikaz aktivnosti u preduzeću je prepo-

stavka adekvatnog funkcionisanja ABC sistema. Zato, ABC pristup uključuje: identifikovanje aktivnosti koje troše resurse; identifikovanje uzročnika troškova koji se odnose na aktivnosti; alokaciju opštih troškova na aktivnosti i alokaciju aktivnosti na učinke.¹⁰

Prilikom projektovanja ABC sistema, trebalo bi voditi računa o pravilnom definisanju aktivnosti u preduzeću, broju i karakteru podataka koji se prikupljaju na nivou aktivnosti, adekvatnom grupisanju aktivnosti u centre aktivnosti. Od kvaliteta podataka o aktivnostima (troškovi, mere izlaza, korišćenje kapaciteta, kvalitet, produktivnost, investicije u aktivnosti i sl.) zavisi objektivnost merenja performansi preduzeća. Pravilna klasifikacija aktivnosti je neophodna pre početka funkcionisanja ABC sistema. Razlog su specifični zahtevi u pogledu praćenja i analize različitih aktivnosti. Uobičajene su sledeće vrste aktivnosti: a) primarne i sekundarne aktivnosti - troškovi primarnih aktivnosti se direktno ili indirektno dodeljuju objektima troškova, a troškovi sekundarnih (podržavajućih) aktivnosti se dodeljuju primarnim aktivnostima; b) aktivnosti koje dodaju vrednost za potrošače i aktivnosti koje ne dodaju vrednost za potrošače – permanentna analiza aktivnosti, na osnovu podataka dobro projektovanog ABC sistema, daje menadžerima mogućnost da odluče o redukciji ili eliminisanju ovih drugih;¹¹ c) diskrecione i neophodne aktivnosti.¹²

Uzročnici troškova aktivnosti su faktori koji izazivaju nastanak troškova, odnosno faktori ili transakcije koje su značajne determinante troškova. Primeri uzročnika troškova su brojni, navodimo samo neke: broj naloga za nabavku resursa određuje troškove aktivnosti nabavke; broj dokumenata o prijemu sirovina, robe i sl. određuje troškove aktivnosti prijema; broj jedinica sirovina, poluproizvoda, gotovih proizvoda i sl. na zalihama određuje troškove aktivnosti skladištenja; broj izdatih prodajnih faktura određuje troškove aktivnosti prodaje, aktivnosti isporuke, aktivnosti računovodstva i sl. Ovde se radi o tzv. operativnim uzročnicima. Koji će uzročnik biti relevantan zavisi od specifičnih uslova poslovanja preduzeća. Imajući u vidu ABC postupak alokacije troškova, razlikuju se uzročnici resursa, uzročnici troškova aktivnosti i uzročnici troškova procesa. Uzročnici resursa opisuju odnos između različitih vrsta troškova i odgovarajućih aktivnosti, tj. služe kao relevantna osnova za dodelu velikog broja vrsta troškova aktivnostima na koje se odnose (prvi korak u postupku obračuna troškova). Primera radi, kategorija troškova plata sadrži različite stavke: redovne plate, plate za prekovremeni rad, naknade za vreme bolovanja, naknade za pra-

¹⁰ Maher et al. (2006), str. 240-245

¹¹ Maher et al. (2006), str. 269-272

¹² Glad, Becker (1996), str. 195-196.

znike, bonusi i sl., zatim, doprinosi (za penzije, za zdravstveno osiguranje i sl.) itd. Evidencija i praćenje troškova plata po nabrojanim stavkama je neophodna zbog zakonskih zahteva, potreba planiranja i kontrole troškova. Ovo je potrebno na nivou organizacionih segmenata ali ne i na nivou aktivnosti. Zato, nabrojane stavke sumiramo ili uključujemo u skup troškova pre nego što se, na bazi uzročnika troškova prvog koraka postupka obračuna, dodele odgovarajućim aktivnostima.

U drugom koraku ABC pristupa na osnovu relevantnih uzročnika vrši se alokacija aktivnosti na učinke.

U uslovima visokih, rastućih i raznovrsnih opštih troškova, čemu treba dodati intenzivnu konkurenciju i povećan rizik poslovanja, kao posledicu svet-ske finansijske krize, obračun što tačnije cene koštanja učinaka je imperativ za jačanje i očuvanje konkurentne prednosti savremenih preduzeća. Obračun tačne cene koštanja je primarno uslovljen pravilnom alokacijom opštih troškova na objekte troškova. Tehnika alokacije opštih troškova na objekte troškova, koja je karakteristična za ABC pristup, konzistentnija je sa principom uzrok-posledica od konvencionalne tehnike.¹³ Respektovanje principa uzročnosti, kao ključnog uslova pravilne alokacije, potvrđuje korišćenje uzročnika troškova i mera izlaza (često su to i nefinansijske varijable: broj porudžbina, broj prijemnica, broj komponenti, kvadratura prostora, broj časova) u mnogo većem broju od tradicionalnih ključeva (stopa ili kvota opštih troškova).

ABC sistem, dakle, pruža informacije o troškovima pojedinih aktivnosti za potrebe upravljanja procesima i aktivnostima u pravcu kontinuiranog povećanja efikasnosti poslovanja i ostalih performansi preduzeća. Može se reći da je ovaj sistem projektovan da inicira automatske odluke.¹⁴ Naime, ABC obezbeđuje razumevanje svih procesa poslovanja i relevantne informacije o:

- troškovima objekata troškova, za potrebe formiranja prodajnih cena, izbor asortimana, kanala marketinga i sl.;
- vremenu trajanja i troškovima pojedinih aktivnosti u lancu vrednosti, za potrebe upravljanja aktivnostima u pravcu smanjenja ili eliminisanja troškova pojedinih aktivnosti, redukovanjem ili eliminisanjem aktivnosti koje ne dodaju vrednost i povećanjem efikasnosti aktivnosti koje dodaju vrednost za potrošača (internog ili eksternog).

¹³ Jablan (2008), str. 1207-1210.

¹⁴ Cooper, Kaplan (1999), str. 279-281

ABC sistem predstavlja informacionu osnovu za pristup permanentnog smanjenja troškova na svim nivoima u preduzeću. Ovo se postiže kontinuiranim praćenjem procesa poslovanja i eliminisanjem rasipanja resursa.

ABC je zato danas opšte prihvaćeni pristup obračuna troškova, koji pruža značajnu podršku u poslovnom, finansijskom i strategijskom odlučivanju.¹⁵ Ovakav informatički sadržaj koji obezbeđuje ABC nije samo od koristi u procesu strategijskog planiranja, već i implementacije poslovne strategije.

Iako se ABC promovise kao osnova za donošenje boljih strategijskih odluka i poboljšanja profitnih performansi preduzeća, suštinsko unapređenje ne samo organizacionih, već i metodoloških osnova ABC, nastalo je tek sa pojavom savremenih informacionih sistema i izgradnjom integrisanog ABC. Pri tome, razvoj ERP sistema doprineo je razvoju jednog novog pristupa - obračuna troškova po aktivnostima baziranog na vremenu (Time-Driven Activity-Based Costing/TDABC), u čijoj se osnovi nalaze vremenske jednačine. Odnosni model moguće je vrlo jednostavno ažurirati, kako bi odražavao promenu operativnih uslova poslovanja.

Originalni ABC doživeo je svoj nastavak u vidu menadžmenta zasnovanog na aktivnostima (Activity Based Management-ABM) i budžetiranja po aktivnostima (Activity-Based Budgeting-ABB). Posmatrano zajedno, ABC, ABM i ABB predstavljaju programe zasnovane na aktivnostima koji su, kao takvi, u ponudi nekih konsultantskih preduzeća. Pravilnom primenom tih programa, postiže se da ABC koncept postaje deo organizacione kulture i način razmišljanja u organizaciji.

5. UPRAVLJAČKI ASPEKTI OBRAČUNA TROŠKOVA PO AKTIVNOSTIMA

Premda inicijalna ideja primene ABC pristupa jeste bila obezbediti precizniju informaciju o ceni koštanja proizvoda, u čemu tradicionalne tehnike ispoljavaju određene manjkavosti, vremenom je postalo jasno da informacioni output ABC-a daleko prevazilazi realizaciju tog primarnog cilja, te da njegova primena stvara vrednu i bogatu informacionu bazu menadžerima. Napredak u odnosu na tradicionalne sisteme obračuna troškova načinjen uvođenjem ABC-a, ogleda se ne samo kroz kalkulativne prednosti, već i kroz uspostavljanje osnove za analizu poslovnih procesa, pojedinačnih aktivnosti, kao i izazivača njihovih troškova čime se omogućava svrstavanje aktivnosti u kategoriju onih koje dodaju, odnosno, ne dodaju vrednost. Upotreba brojnih informacija koje generiše

¹⁵ Stratton et al. (2009), str.31-40

ABC kreira nov pristup upravljanju koji se bazira na aktivnostima – Upravljanje na bazi aktivnosti. ABM je sistematičan, integrisan pristup koji fokusira pažnju menadžera na aktivnosti sa ciljem uvećanja vrednosti za kupce i profita dostignutog obezbeđenjem ove vrednosti.¹⁶ Prema tome, ABM je pristup upravljanju koji, koristeći informacioni autput ABC-a, identifikuje moguće pravce unapređenja poslovnih aktivnosti, a sve radi dostizanja i održanja konkurentске prednosti. Za razliku od ABC-a, usmerenog ka što preciznijoj alokaciji troškova na objekte troškova, ABM usmerava pažnju menadžera ka aktivnostima, radi redukcije troškova istih.

Na slici 2 možemo uočiti dve dimenzije ABM-a: alokativnu i procesnu dimenziju.

Slika 2. Alokativna i procesna dimenzija ABM-a



Izvor: Drury (2004), str. 392.

Alokativna dimenzija, o kojoj je bilo već dosta reči u prethodnom delu rada, usmerena je ka što preciznijoj alokaciji troškova na objekte troškova. Važno je napomenuti da se primenom ABC-a opseg objekata troškova širi u odnosu na konvencionalni obračun troškova, prema kom se objekat troškova poistovećuje sa proizvodom. Ovo je sasvim opravdano imajući u vidu podređenost konvencionalnih tehnika zahtevima finansijskog računovodstva, u vidu proizvodovanja informacija o ceni koštanja zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje za potrebe bilansiranja. ABC širi lepezu objekata troškova, pod kojima tretiramo kupce, kanale distribucije, dobavljače i sl. Druga, procesna dimenzija ovog pri-

¹⁶ Hansen, Mowen (2006), strana 549.

stupa, ima za cilj redukciju troškova kroz analizu toga koje aktivnosti se sprovede, zašto i koliko uspešno.

Procesna dimenzija, kao što slika 2 ukazuje, integriše analizu uzročnika troškovnu, analizu aktivnosti i evaluaciju performansi. Upravljanje aktivnostima zahteva razumevanje toga šta uzrokuje obavljanje određene aktivnosti i čime je uslovljena promena troškova odnosno aktivnosti, odnosno, šta je uzročnik troškova te aktivnosti. Umesto termina uzročnici troškova neki autori koriste termin mere izlaza datih aktivnosti.¹⁷ Dakle, mera izlaza je termin koji se koristi uz uzročnike troškova i u mnogim slučajevima je posledica dejstva specifičnog uzročnika troškova, tj. uzročnik troškova se može poistovetiti sa merom izlaza. Ipak, u najvećem broju slučajeva, autput (odnosno, izlaz) aktivnosti je posledica obavljanja date aktivnosti, te se ne može tretirati uzročnikom troška. Mera izlaza je, jednostavno, medijum koji prenosi trošak od aktivnosti do proizvoda, usluge ili nekog drugog objekta troškova. Cilj analize uzročnika je pronaći istinski uzročnik troškova aktivnosti, imajući u vidu da je jedan od puteva ka dostizanju održive konkurentske prednosti bolja kontrola uzročnika troškova u odnosu na konkurente. Uglavnom, istinski uzročnici se identifikuju postavljanjem jednog ili više "zašto" pitanja.¹⁸ Uprkos neospornoj važnosti analize uzročnika, esencijalnim delom procesne dimenzije ABM-a smatra se analiza aktivnosti, koja omogućava klasifikaciju aktivnosti u one koje stvaraju (engl. Value Added) i one koje ne stvaraju vrednost (Non Value Added) za kupce. Sprovođenje ove klasifikacije zahteva razumevanje zahteva koji potiču sa strane tražnje, imajući u vidu da se vrednost definiše iz ugla posmatranja kupaca. Kako je cilj preduzeća efektivno i efikasno zadovoljenje zahteva kupaca postoje aktivnosti koje dodaju i one koje ne dodaju vrednost. Aktivnosti koje stvaraju vrednost su one aktivnosti koje dodaju vrednost u očima kupaca, odnosno, one aktivnosti koje su neophodne radi obavljanja poslovanja. Sprovođenjem ovih aktivnosti stvara se vrednost za potrošače u pogledu funkcionalnih i estetskih karakteristika proizvoda. Sa druge strane, postoje aktivnosti koje ne dodaju vrednost, odnosno čijim izvršavanjem nastaju nepotrebni troškovi, bez stvaranja vrednost za eksterne, kao ni za interne potrošače. Tipičan primer su aktivnosti čekanja, pomeranja zaliha materijala, gotovih proizvoda; čekanje na obavljanje posla i sl. Ipak, prilikom ovakve kategorizacije neophodno je biti oprezan, jer neke aktivnosti, iako ne dodaju vrednost, garantuju efikasno izvršenje celokupnog poslovnog procesa, pa se iz tog razloga moraju obavljati. Takve su aktivnosti računovodstva, administracije, opšte uprave i sl. Kako je pomenuto, menadžeri imaju za cilj eliminaciju aktivnosti koje ne stvaraju vrednost, a povećanje efikasnosti obavljanja aktivnosti koje vrednost kreiraju.

¹⁷ Ostrenga, Probst (1992), str. 5-9

¹⁸ Hansen, Mowen (2006), str. 550.

Iskustva ukazuju na dva načina na koja menadžeri upotrebom ABC-a dodaju vrednost organizaciji:¹⁹

- posedovanjem preciznijih informacija o troškovima proizvoda stvara se pretpostavka za donošenje kvalitetnijih poslovno-finansijskih odluka: o prodajnim cenama, o zadržavanju ili isključivanju proizvoda iz asortimana i sl.;
- posedovanjem informacija o troškovima aktivnosti i procesa menadžeri mogu doneti pouzdanije odluke usmerene ka redukciji ovih troškova.

Imajući u vidu da se dostizanje konkurentske prednosti, u dinamičnom, visoko konkurentnom okruženju, ne može ostvariti oslanjanjem isključivo na interne snage, već se izvori konkurentske prednosti moraju crpeti i iz eksternih veza sa dobavljačima, kanalima distribucije, kupcima, metodološki okvir strategijske analize troškova jeste industrijski lanac vrednosti. Unutar industrijskog lanca vrednosti trebalo bi da se identifikuju i analiziraju interne i eksterne veze između aktivnosti. Kod pomenutih veza ključan je način na koji se troškovi i drugi nefinansijski činioci menjaju kada se posmatraju različite kombinacije aktivnosti. Pored odabira seta aktivnosti, koji je uzrokovan odabirom određene konkurentske strategije, drugi načini za redukciju troškova obuhvataju eliminaciju, redukciju i deljenje aktivnosti.²⁰ Cilj je da se uzročnici troškova kontrolišu na superiorniji način nego što to radi konkurencija, odnosno da se izvrši rekonfiguracija lanca vrednosti, što su putevi ka stvaranju konkurentske prednosti. Adekvatno upravljanje troškovima lanca vrednosti podrazumeva identifikovanje strateški relevantnih aktivnosti preduzeća, što pretpostavlja poznavanje troškova i vrednosti koju kreira svaka od aktivnosti, kao i relevantnih uzročnika troškova. Pored gore pomenute podele, za potrebe strateške analize aktivnosti, važna je klasifikacija na organizacione i operativne aktivnosti. Organizacione aktivnosti opredeljuju organizacionu strukturu i poslovni proces preduzeća i mogu da budu strukturalne i proceduralne aktivnosti. Operativne aktivnosti su one koje se svakodnevno obavljaju u preduzeću, a njihov broj i priroda su određeni izborom organizacionih aktivnosti. S obzirom na to da se konkurentno upravljanje troškovima, u osnovi, zasniva na dugoročnoj analizi troškova, u njegovom fokusu moraju biti organizacione aktivnosti preduzeća. Izazivači troškova organizacionih aktivnosti su od ključnog značaja u bilo kojoj strategiji čiji je cilj smanjenje troškova. Sa aspekta identifikovanja troškovne pozicije preduzeća, razlikuju se

¹⁹ Lanen et al. (2011), str.355.

²⁰ Više o ovome videti u: Hansen, Mowen (2006), str. 553.

strategijski i operativni uzročnici troškova, gde strategijski uzročnici troškova određuju dugoročnu troškovnu poziciju preduzeća u grani, kao i pravac strategijskih odluka menadžmenta, dok se operativni uzročnici troškova menjaju u kratkom roku, zavisno od specifičnih uslova poslovanja.²¹

Evaluacija performansi, kao poslednji element procesne dimenzije ABM-a, zasniva se na informacionom autputu prethodnih koraka. Analiza performansi se sprovodi sa namerom da se utvrdi koliko uspešno se aktivnosti sprovede, da li su postignuti planirani rezultati, kao i da se preduzmu korektivne akcije u slučaju nepovoljnih kretanja. Evaluacija performansi se zasniva na analizi kako finansijskih, tako i nefinansijskih mera performansi, pri čemu je akcenat na: efikasnosti, vremenu i kvalitetu obavljanja aktivnosti²², što su stožeri uspešnog strategijskog pozicioniranja.

6. BUDŽETIRANJE ZASNOVANO NA AKTIVNOSTIMA KAO ODGOVOR NA SAVREMENE USLOVE POSLOVANJA

Primena poslovne strategije uključuje projektovanje potreba za finansijskim i ljudskim resursima. Ove potrebe se uključuju u finansijski plan za narednu poslovnu godinu, odnosno, godišnji budžet. Da bi godišnji budžet bio usmeren na ostvarenje usvojenih strategija i operativnih poslovnih odluka, potrebno je da se sastoji iz dve komponente: strategijskog budžeta – za upravljanje diskrecionim programima (strategijski prodori – novi proizvodi i usluge) i operativnog budžeta – za upravljanje poslovnim funkcijama i nižim organizacionim jedinicama.

Operativni budžet sastoji se iz projektovanih prihoda od prodaje proizvoda i usluga i troškova za koje se očekuje da će biti napravljeni u svrhu ostvarenja projektovanih prihoda. Tekući troškovi koji se obuhvataju operativnim budžetom trebalo bi da obezbede zadržavanje postojećih potrošača i proizvoda, kao i troškove neophodne za lansiranje novih proizvoda i privlačenje novih potrošača u narednom periodu. Najpreciznija procena ovih troškova odvija se preko budžetiranja po aktivnostima. To budžetiranje se odvija u nekoliko faza.²³

²¹ Shank (1989), str. 49–57.,

²² Više o ovome videti u: Hansen, Mowen (2006), str. 553.

²³ Kaplan, Norton (2001). str. 289-290

- procena obima prodaje i proizvodnje u narednom periodu. Budžetiranje po aktivnostima u toj fazi počinje kao i tradicionalni proces budžetiranja. Reč je o proceni obima prodaje, proizvodnje, miksa proizvoda i broja potrošača. Međutim, budžet koji je zasnovan na aktivnostima trebalo bi da bude mnogo više detaljan nego što je to tradicionalni budžet. Na primer, ovde je neophodno uključiti informacije o procesima koji su neophodni za dostizanje ukupnog nivoa proizvodnje, broju poručivanja materijala, metodu isporuke i sl. Kada je reč o potrošačima, ovde je neophodno proceniti broj porudžbina potrošača, prosečnu veličinu porudžbine, broj kontakta sa potrošačima i sl.;
- predviđanje neophodnih aktivnosti. Budžetiranje po aktivnostima nastavlja se predviđanjem potrebnih aktivnosti kao što su poručivanje materijala, prijem materijala, razvoj novih proizvoda, prodaja potrošačima, održavanje veza sa potrošačima. Konvencionalni budžet uključivao je samo neke od ovih aktivnosti, kao što su: kupovina materijala, broj sati radnog vremena zaposlenih, broj sati rada mašine. Budžetiranje po aktivnostima proširuje ovu analizu na predviđanje svih aktivnosti koje su neophodne za proizvodnju, prodaju i isporuku proizvoda i usluga;
- projekcija neophodnih resursa. Reč je o projekciji svih resursa po vrstama i količini koji su neophodni za izvršenje svih gore predviđenih aktivnosti. U projekciji resursa koriste se podaci o projektovanim aktivnostima, o efikasnosti upotrebe resursa u prošlom vremenu, ali i predviđanja mogućih unapređenja efikasnosti;
- procena troškova upotrebe projektovanih resursa. Reč je o koraku u kome se vrši procena troškova korišćenja resursa i njihovom vremenskom određenju. Reč je o najsloženijem koraku u budžetiranju po aktivnostima. Kod ovakvog budžeta, na primer, primorani smo da troškove aktivnosti na poručivanju materijala, predviđamo za jedan mesec, a zatim, da troškove prijema materijala, manipulacije materijalom, inspekcije materijala predviđamo u narednom mesecu.

Složenost poslednje faze procesa budžetiranja po aktivnostima doprinosi još uvek ograničenoj upotrebi ovakvog pristupa budžetiranju. Ovo se dešava uprkos velikoj teorijskoj jednostavnosti ovakvog pristupa. Međutim, sam proces budžetiranja po aktivnostima može da izazove promenu menadžerskog ponašanja u pravcu smanjenja veličine preduzeća (poslovne jedinice) za one aktivnosti koje ne doprinose stvaranju vrednosti, ali i unapređenja onih aktivnosti u kojima se dodaje najveća vrednost.

Operativni budžet, ipak, ne pruža najveće mogućnosti za promenu strateškog pravca preduzeća i usklađivanje organizacije sa strategijom rasta. On je, pre svega, okrenut realizaciji strategije unapređenja produktivnosti. Za realizaciju strategije rasta neophodan je strateški budžet. Mnoga preduzeća ne uspevaju da realizuju svoju strategiju upravo zato što nemaju strateški budžet. Ne može se primeniti strategija rasta, tako što se pokušava da iskoriste postojeći ljudski i finansijski resursi koji su već angažovani na realizaciji operativnog budžeta. Strateški budžet identifikuje resurse koji su neophodni za realizaciju strateških inicijativa, kojima se zatvara jaz između željenih performansi i performansi koje su dostižne na osnovu dosadašnjeg načina poslovanja. Ovaj budžet identifikuje nove operacije, nove sposobnosti, nove proizvode i usluge koje se moraju lansirati, nove alijanse i zajednička ulaganja koja se moraju napraviti.

Sledstveno, proizlazi da kvalitetan sistem obračuna troškova po aktivnostima i budžetiranja po aktivnostima mogu predstavljati temelje efikasne primene poslovne strategije²⁴ (vidi sliku 3.)

Slika 3: Odnosi poslovne strategije, budžetiranja po aktivnostima i obračuna troškova po aktivnostima



7. SPECIFIČNOSTI UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA SAVREMENOG PREDUZEĆA PRIMENOM OBRAČUNA CILJNIH TROŠKOVA

Strateška analiza troškova, zasnovana na analizi industrijskog lanca vrednosti, širi opseg posmatranja troškova, ne samo sa faze proizvodnje na pretproizvodnu i postproizvodnu fazu internog lanca vrednosti, već i na lanac vrednosti dobavljača i kupaca. Upravljanje troškovima u najranijim fazama životnog

²⁴ Knežević i Kaličanin (2013), str.113.

ciklusa, tokom istraživanja i razvoja je od izuzetne važnosti, imajući u vidu da se u pretproizvodnoj fazi determiniše čak 90% troškova životnog ciklusa proizvoda. Stoga se, kao komplementarna računovodstvena tehnika uz ABC, ističe Obračun ciljnih troškova (engl. Target Costing-TC). TC je tržišno orijentisan koncept koji zahteve različitih stejkholdera (kupaca, vlasnika, konkurenata, menadžera i sl.) respektuje inkorporirajući ih u ciljnu prodajnu cenu i ciljni profit, na bazi kojih se, posledično, određuje ciljni, tj., dozvoljeni nivo troškova. Implementacija TC pristupa pretpostavlja sledeće korake:²⁵

- utvrđivanje ciljne prodajne cene koju su kupci spremni da plate za proizvod,
- oduzimanje ciljnog profita od ciljne prodajne cen radi određivanja ciljnog, dozvoljenog nivoa troškova,
- obračun stvarnih troškova proizvoda,
- iznalaženje načina za svodenje stvarnih troškova na ciljne, u slučaju kada su stvarni troškovi veći.

Dozvoljeni nivo troškova je onaj iznos troškova koji uz datu, tržišno određenu, prodajnu cenu obezbeđuje realizaciju željenog, ciljnog profita:

$$\text{ciljni trošak} = \text{ciljna prodajna cena} - \text{ciljni profit}$$

Nastojanje je da se dostigne ciljni trošak, tj. da se razlike između planiranog i ciljnog troška svedu na minimum. Na razliku između ciljnog i procenjenog troška u smislu njenog smanjenja utiče se kako u fazi koncepcije proizvoda, tako i u fazi njegove efektivne proizvodnje i prodaje, odnosno racionalizacijom troškova u ovim fazama²⁶. Inače, ciljni trošak je sredstvo upravljanja koje zahteva potrošača dovodi u vezu sa karakteristikama preduzeća. Jedna od determinanti ciljnog troška, prodajna cena, utvrđuje se iz odnosa tržišta i performansi preduzeća. Savremeni metodi istraživanja tržišta, merenja performansi preduzeća, kao i ostale značajne informacije koje produkuje ABC sistem, obezbeđuju elemente za definisanje prodajne cene. Druga determinanta ciljnog troška je ciljni profit, koji se određuje polazeći od globalne strategije preduzeća. Utvrđivanje ciljnog troška zahteva obuhvatanje svih troškova koji će nastati tokom životnog ciklusa proizvoda. Ciljni trošak, kao razlika između prodajne cene i ciljnog profita, predstavlja okvir prema kome se pravi koncept proizvodnje i prodaje određenog proizvoda.

²⁵ Drury(2004), str. 945.

²⁶ Više o ovome videti u: Everaert et al., 2006, str. 236-263, McNair, 2007, str. 14.

Po utvrđivanju stvarnih i ciljnih troškova, vrši se njihova komparacija i odlučivanje o sprovođenju odgovarajućih mera koje bi bile usmerena na svodenje stvarnih troškova na ciljne, pod pretpostavkom da su prvi veći. Tri metode redukcije troškova, u navedenom slučaju, su: obrnuti inženjering, vrednosna analiza i unapređenje procesa.²⁷

8. USKLAĐENA LISTA KAO INSTRUMENT INTEGRISANOG UPRAVLJANJA PERFORMANSAMA PREDUZEĆA

Saznanje da uspešnije konkurentsko pozicioniranje preduzeća zavisi od njegove sposobnosti da izađe u susret sve sofisticiranijim i izuzetno promenljivim zahtevima potrošača, usmerava upravljačke aktivnosti preduzeća, koja teže leaderskoj poziciji, u pravcu zadovoljavanja želja potrošača odnosno uspostavljanja optimalne ravnoteže između njihovih stalno rastućih zahteva i sopstvene željene profitabilnosti. Podsetimo da je jedan od kritičnih faktora uspešnosti sprovođenja konkurentnih strategija na tržištu obezbeđivanje zaokruženog sistema merenja performansi. Danas se kao nezamenljiva tehnika za implementaciju i formulisanje poslovne strategije pojavljuje tehnika poznata pod nazivom Usklađena lista, ili u originalu Balanced Scorecard – BSC. U Usklađenoj listi željena dostignuća, odnosno ciljevi se operacionalizuju kroz merila kojima se prati njihova realizacija, da bi se zatim definisali precizni, kvantifikovani i vremenski terminirani zadaci i akcije kojima se oni ostvaruju. Značaj primene BSC se ogleda u operacionalizaciji konkurentne strategije preduzeća, koja bi, u suprotnom, mogla ostati samo „mrtvo slovo na papiru“. BSC predstavlja integrisan set mera performansi izvedenih iz strategije preduzeća, koji top menadžmentu pruža brz, ali sveobuhvatan pogled na organizacionu jedinicu (na primer: diviziju/strategijsku poslovnu jedinicu).²⁸

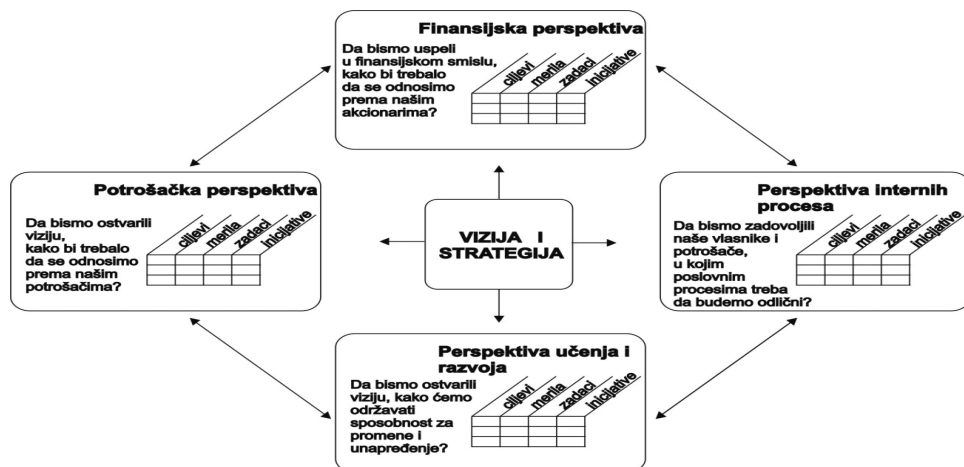
Prema konceptu BSC, originalno kreiranom od strane Kaplana i Nortona 1992, strategija i vizija preduzeća se mogu operacionalizovati prevodenjem u ciljeve i mere performansi kojima se ocenjuje realizacija tih ciljeva kroz četiri perspektive:

1. perspektive kupaca,
2. perspektive internih procesa,
3. perspektive učenja i rasta i
4. finansijske perspektive.

²⁷ Hansen, Mowen (2006), str. 508.

²⁸ Drury(2004), str.1001.

Slika 4. Lista usklađenih rezultata obezbeđuje okvir za prevođenje strategije u operativne termine



Izvor: Kaplan, Norton, (1996), str. 9.

Između ciljeva pomenutih perspektiva postoji uzročno-posledična veza, što je glavno obeležje BSC-a, s obzirom na to da je realizacija ciljeva iz jedne perspektive usmerena ka realizaciji ciljeve iz druge, a svi su zajedno orijentisani ka ostvarenju finansijskih ciljeva. Mere organizacionog učenja i rasta bi trebalo da budu pokretači perspektive internih procesa; mere ove perspektive su pokretači mera perspektive kupaca; dok su ove mere pokretači finansijske perspektive.²⁹

ABC i BSC predstavljaju dva savremena i komplementarna koncepta.³⁰ Direktna veza postoji onda kada BSC obuhvata sve bitne informacije koje se odnose na postizanje konkurentske prednosti. To znači da će on obuhvatati i informacije koje predstavljaju informacioni autput ABC-a. S obzirom na to da se najveći broj ciljeva i njihovih merila nalazi u finansijskoj perspektivi, ostvarenje ciljeva iz preostale tri perspektive je sračunato na ostvarenje finansijskih ciljeva. Međutim, oni se ovde pojavljuju u agregatnom obliku. Rešenje je da se određeni ciljevi i merila formulišu i iz ugla internih poslovnih procesa u kojima se obavlja stvaranje vrednosti. Interni poslovni procesi sastoje se iz aktivnosti, a ABC u tom smislu predstavlja nezamenljivu podršku u spoznaji troškova i efekata izvođenja pojedinih aktivnosti.

²⁹ Drury (2004), str. 1001.

³⁰ Kaličanin, Knežević (2013), str. 114.

9. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Preduzeća zemalja u tranziciji se suočavaju sa izazovom izlaska na internacionalno, konkurentsko tržište. Odabir, formulisanje i primena strategija koje će preduzećima obezbediti dostizanje održive konkurentske prednosti zahtevaju informacioni oslonac računovodstva troškova kao jezgra celine računovodstvenog informacionog sistema. Primena poslovne strategije podrazumeva analitičan pristup koji pažnju menadžera u traganju za izvorima konkurentske prednosti usmerava na nivo aktivnosti. Aktivnosti, kao elementi poslovnih procesa, osnovni su nivo stvaranja vrednosti. Takva filozofija dovela je do kreiranja novih pristupa, alata, odnosno, tehnika obračuna troškova, a zatim i finansijskog planiranja (budžetiranja). Upravljanje u današnjim uslovima poslovanja preduzeća zahteva tačne i pravovremene informacije o troškovima procesa i aktivnosti, troškovima proizvoda i drugih objekata troškova. Pružanjem ovih informacija, adekvatno organizovan sistem računovodstva troškova kreira vrednost za menadžment preduzeća, tj. omogućava uvid u potencijalne izvore troškovne prednosti. Navedene informacije koriste menadžmentu preduzeća za procenu alternativnih načina izvršenja procesa poslovanja i za poređenje sa drugim preduzećima. U tom smislu, očigledno je da adekvatan sistem računovodstva troškova može da bude od neprocenjive koristi u formulisanu i implementaciji poslovnih strategija.

LITERATURA

Cooper, R., Kaplan, R. (1999), *The Design of Cost Management Systems – Text and Cases*, 2nd Edition, Prentice Hall.

Everaert, P., et al. (2006). Characteristic of target costing: theoretical and field study perspectives. *Qualitative Research in Accounting & Management*, Vol. 3 No. 3, 236-263.

Drury, C. (2004), *Management and Cost Accounting*, 6. Edition, International Thomson Business Press, London.

Glad, E., Becker, H. (1996), *Activity Based Costing and Management*. John Wiley and Sons LTD, England.

Hall, J., A., (2013), *Accounting Information Systems* (8th ed.). South-Western: Cengage Learning

Hansen, D., Mowen, M. (2006), *Cost Management: Accounting and Control*, South-Western, Thomson Learning.

Jablan Stefanović, R. (2008), Traditional Methods for Allocating Costs to Cost Drivers. 12th World Congress of Accounting Historians, Istanbul, Parallel Session VI: Managerial and Cost Accounting, Congress Proceedings, 1193-1210.

Jablan Stefanović, R. (2019), *Interni obračun*, Ekonomski fakultet u Beogradu, Beograd.

Kaličanin, Đ., Knežević, V. (2013), Activity-based costing as an information basis for an efficient strategic management process, *Economic Annals*, Year LVIII, No. 197, April-June, 95-119.

Kaplan R., Norton D. (1996), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts

Kaplan, R., Norton, D. (2001), *The Strategy – Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts

Lanen W. et al. (2011), *Fundamentals of Cost Accounting*, McGraw-Hill Companies, Inc. New York.

Maher, M., Lanen, W., Rajan, M. (2006), *Fundamentals of Cost Accounting*. McGraw-Hill Companies, Inc. New York.

McNair, C.J. (2007), Beyond the Boundaries: Future Trends in Cost Management. *Cost Management*, Jan/Febr.

Ostrenga, R., Probst, R. (1992), Process Value Analysis: The Missing Link in Cost Management. *Journal of Cost Management*.

Porter, M.E. (1985), *Competitive Advantage*. Free Press. New York.

Shank J., (1989), Strategic Cost Management: New Wine or Just New Bottles? *Journal of Management Accounting Research*, Fall, str. 47-65.

Stratton, W.O., Descroches, D., Lawson, R., Hatch, T. (2009), Activity-Based Costing: Is It Still Relevant? *Management Accounting Quarterly*, Spring, Vol. 10, No. 3, 31-40.