

МЕСТО, УЛОГА И ЗНАЧАЈ РАЧУНОВОДСТВА ТРОШКОВА КАО ДЕЛА РАЧУНОВОДСТВЕНОГ ИНФОРМАЦИОНОГ СИСТЕМА ПРЕДУЗЕЋА

POSITION, ROLE AND IMPORTANCE OF COST ACCOUNTING AS THE PART OF A COMPANY'S ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM

Др Радмила Јаблан Стефановић, ванредни професор
Економски факултет Београд

Апстракт: Тенденција глобализације, праћена уклањањем националних баријера, неминовно резултира наглим интензивирањем међународне конкуренције. При томе, захтеви потрошача све се чешиће мењају и постају изузетно софистицирани, што уз интензивну примену нових производних, информационих и комуникационих технологија, драстично скраћује животне циклусе производа. Следствено, менаџери савремених компанија суочавају се са комплексним и бројним изазовима успешног управљања предузећем. У домену пословно-финансијског одлучивања рачуноводство трошкова, као есенцијални део целине рачуноводственог информационог система предузећа, традиционално представља поуздани информациони ослонац менаџмента. У раду се бавимо улогом коју рачуноводство трошкова има у генерисању квалитетних информација, као одговора на бројне и разноврсне информационе захтеве. Апострофирају се неки од нових алата, техника, концепата и приступа обрачуна и управљању трошковима.

Кључне речи: рачуноводствени информациони систем, рачуноводство трошкова, менаџмент, управљање трошковима.

Abstract: The trends of globalization followed by the removal of national barriers inevitably result in sharp intensification of international competition. What is more, the consumers' demands are changing more and more frequently and becoming more sophisticated, which, along with intense introduction of new information and communication technologies, drastically shorten product life cycle. Therefore, managers in contemporary companies face complex and numerous challenges of successful company management. Within business and financial decision-making cost accounting, as the essential part of a company's accounting information system as a whole, represents a reliable information support for the management. This paper deals with the role of cost accounting in generating quality information, as a response to numerous and various information requirements. We emphasize some of the new tools, techniques, concepts and approaches to costing and cost management.

Key words: accounting information system, cost accounting, management, cost management.

УВОД

Глобализација тржишта креира нови пословни амбијент. Савремено предузеће остварује успех као резултат интеракције окружења, ресурса и менаџера који, суочени са бројним изазовима отворене економије, морају да располажу софистицираним професионалним знањима и вештинама, као и квалитетном информационом подршком. Само тако, биће способни да доносе избалансиране одлуке у светлу организационих промена и могућности које окружење нуди, као и да надгледају и процењују стратешки и оперативни развој и, следствено, допринесу реализацији интереса различитих стејхолдера.

Као одговор на бројне савремене изазове, развија се и широка лепеза нових управљачких приступа и филозофија, као што су: анализа ланца вредности, успостављање дугорочних односа тесне сарадње са кључним купцима и добављачима, континуирана побољшања, давање широких овлашћења запосленима, нови системи управљања производњом и многи други. Све су оне обједињене универзалним мотивом – да се овлада кључним факторима пословног успеха (трошкови, квалитет, време, иновације) и испоруче супериорне вредности потрошачима на тржишту. Постизање и одржавање конкурентске предности у динамичном и крајње неизвесном окружењу није могуће без адекватног информационог система. При томе, посебно се акцентира значај подршке квалитетно дизајнираног рачуноводственог информационог система у целини, а посебно рачуноводства трошкова, као његовог есенцијалног дела. Данашње пословно окружење, неминовно, захтева реструктурирање рачуноводства трошкова, како би оправдало епитет кључног информационог језгра и поузданог информационог ослонаца менаџера на свим нивоима управљања.

ЕСЕНЦИЈАЛНА ИНФОРМАЦИОНА ПОДРШКА РАЧУНОВОДСТВА ТРОШКОВА

Рачуноводствени информациони систем (РИС) предузећа у својој основи има за циљ стварање квалитетне информационе подлоге која, у крајњој линији, треба да буде у функцији ефикасног управљања предузећем. При томе, рачуноводство трошкова (РТ), које вреднује и извештава финансијске информације и нефинансијске информације које су повезане са набавком или потрошњом ресурса организације,¹ има есенцијалну позицију у оквиру целине РИС предузећа. Оно, наиме, пружа информације, како управљачком рачуноводству тако и финансијском рачуноводству (ФР), као подсистемима целине РИС предузећа. Када је о његовој информационој подршци ФР реч, у питању је обезбеђивање информација за задовољење потреба полагања рачуна о стању и успеху целине предузећа – ово је његов традиционални задатак, при чему оно мери трошкове производа сагласно чврстој законској и професионалној регулативи. Када се, пак, његове информације користе за интерну намену, РТ обезбеђује основу за планирање, контролу и одлучивање, дакле, обезбеђује и драгоцену информациону подршку менаџменту у спровођењу систематске управљачке контроле, као и доношењу разноврсних пословно-финансијских одлука.

Информациона подршка РТ захтевима *екстерног финансијског извештавања* огледа се, посебно, у обезбеђивању релевантних података за потребе билансирања залиха и утврђивања трошкова продатих производа предузећа. Сагласно општеприхваћеној регулативи, у вредност залиха учинака укључује само неопходне трошкове производног функционалног подручја – не и трошкове услед неекономичног трошења, неефикасног рада и неискоришћеног капацитета, који представљају трошкове периода. Међутим, његова се информациона подршка проширује и на креирање релевантних информација за потребе интерног полагања рачуна о пословању предузећа - посебно за краће временске периоде и по ужим организационим сегментима. При томе, подаци о трошковима за потребе интерног извештавања, односно интерног полагања рачуна, релативно су ослобођени стега законске и професионалне регулативе и апострофиран је аналитички и краткорочни аспект - пре свега, о оствареном успеху. Речју, осим исказивања укупног пословног резултата целине предузећа, омогућено је и његово сегментирање са различитих аспеката – реч је о изузетно значајном планско-контролном инструменту управљања.

Осим поменутог, информациона подршка РТ састоји се и у пружању релевантних информација менаџменту за потребе активности *планирања и контроле* перформанси предузећа и његових ужим сегмената за различите временске интервале. Представља, дакле, информациону основу рачуноводственог планирања и контроле - подразумева краткорочни и аналитички аспект обухватања трошкова и учинака, али и састављање релевантних извештаја, с обзиром на све израженију потребу за планирањем и контролом остварења менаџера.² Интерне извештаје које креира РТ, у највећој мери, користи управљачко рачуноводство за пружање адекватне информационе подршке менаџменту за потребе планирања и контроле пословних активности односно потребе квалитетнијег и ефикаснијег пословања и доношења разноврсних пословних одлука.

Информациона подршка задовољењу разноврсних информационих захтева менаџмента у вези с *доношењем појединачних пословно-финансијских одлука* апострофира се, последњих деценија, као фундаментални задатак рачуноводства трошкова - подразумева калкулацију трошкова и користи појединачних пословних алтернатива. Коришћењем нерутинских cost-benefit анализа, РТ креира извештаје базиране на концепту *релевантне* информације. Концепт релевантних трошкова (као и релевантних прихода), при избору између алтернатива, подразумева разматрање очекиваних будућих трошкова који се разликују у алтернативним поступцима. Анализа релевантних трошкова, генерално, апострофира квантитативне финансијске информације, али менаџери при доношењу одлука дужну пажњу морају посветити и квантитативним нефинансијским и квалитативним информацијама и, повремено, морају дати већу тежину квалитативним или нефинансијским квантитативним информацијама. Нефинансијске информације тичу се правних и етичких разматрања и дугорочних

¹ Horngren С.Т. и др. (2005), стр. 5.

² Односни извештаји рачуноводства трошкова *надограђени су, наравно, релевантним додатним информацијама из финансијског рачуноводства и других извора.*

ефеката одлуке на имиџ компаније, морал запослених и околину и, несумњиво, релевантне су за одређене пословне одлуке.³

Од есенцијалног је значаја да информациони системи РТ за потребе менаџмента буду *флексибилно* дизајнирани. При томе, не сме се, ни у једном тренутку, губити из вида следеће:⁴ морају се задовољити потребе доносилаца одлука; различите информације о трошковима користе се за различите сврхе - оно што вреди за једну не мора, нужно, да вреди за друге сврхе; информације о трошковима морају да прођу *cost-benefit* тест - пре него се установи нови систем, кључну улогу има одговор на основно питање: да ли користи од унапређења информација надмашују трошкове? Захваљујући томе што је релативно ослобођено стега законске и професионалне регулативе и да је у функцији управљања предузећем, оно је у могућности да, сагласно потребама интерних корисника, генерише широку лепезу информација. Као флексибилан, биће способан да се прилагођава променама које се дешавају како у пословном окружењу, тако и у самом предузећу и, следствено, квалитетно одговори на бројне и разноврсне информационе захтеве менаџмента предузећа. Данас му се посебно упућују нови захтеви за променама и континуираним побољшањима, како би менаџмент имао адекватну информациону подршку у управљању предузећем – посебно кључним стратегијским варијаблама. Мера у којој је РТ способно да помогне менаџменту у испуњавању поменутих сврха, фундаментално опредељује његов значај, односно корисност његових информација. Веома је битно да рачуновође трошкова добро познају свој посао и да непрестано траже начине да додају вредност својим организацијама.

РАЧУНОВОДСТВО ТРОШКОВА У НОВОМ ПОСЛОВНОМ ОКРУЖЕЊУ

Глобално конкурентско окружење подразумева све захтевније акционаре – њихови су захтеви у погледу оптимизације финансијских перформанси предузећа све ригорознији. Бројне студије откривају да су компаније које истичу креирање дугорочних вредности за акционаре вероватно надиграле своје конкуренте који се фокусирају на заштиту вредности акционара на кратак рок. Такође, купци су све пробирљивији – инсистирају на ниским трошковима/ценама, квалитету, времену и иновацијама. Ово намеће потребу преусмеравања са масовне производње стандардних производа и стратегије економије обима на стратегију ширине активности предузећа. Константне и драматичне промене у новом конкурентском окружењу, као и нужност укључивања у европске и светске тржишне токове, захтевају познавање широког фокуса управљања трошковима и перформансама предузећа. Независно од конкретног опредељења у погледу пословне стратегије, савремено предузеће се, неминовно, суочава са захтевом трошковне конкурентности. Бројни и способни конкуренти, са новим софистицираним приступима управљању трошковима и најсавременијим технолошким достигнућима, приморавају га да пажљиво и виспрено управља трошковима. Нужно је обезбедити адекватну информациону подршку која тангира процес формулисања и имплементације пословних стратегија односно проналажења адекватних праваца који воде јачању конкурентске позиције на све турбулентнијем тржишту.

Велики број организација суочило се са новим окружењем које, неизоставно, тангира РТ и управљање трошковима. Ово подразумева неколико кључних тема⁵, од којих ћемо неке апострофирати. Тако, једна од нових кључних тема у РТ јесте усмеравање пажње на купца. *Купац у фокусу* - представља стожер успеха организације, јер без њега она губи смисао постојања. Бити „по вољи купца“ у срцу је управљања трошковима. У начину пословања увек је присутно питање: како додати вредност за купца? При томе, у фокусу су профитабилни купци и начини да се они привуку и задрже. Предузећа данас прво идентификују потребе тј. захтеве купаца, па приступе дизајнирању и производњи производа. Следећа кључна тема је *анализа ланца вредности и ланца снабдевања*. Коришћењем ланца вредности (*value chain-VC*)⁶ и информација о трошковима стратегијски

³ *Детаљније о релевантним информацијама при доношењу одлука и потенцијалним проблемима у анализи релевантних трошкова погледати, нпр. Horngren и др. (2005), стр. 301-328.*

⁴ *Погледати: . Maher M. (1997), стр. 71 и 72.*

⁵ *Детаљније: Horngren и др. (2005) стр. 14–17 и (1997) стр. 1-22; Maher M. (1997) стр. 10-19 .*

⁶ *Описује сет међусобно повезаних активности који повећава вредност производа/услуге организације за купца и сваки корак у процесу развоја, производње и дистрибуције може да дода односну вредност.*

релевантних активности, предузећа могу да идентификују стратегијске предности на тржишту. Када је о ланцу снабдевања (supply chain-SC)⁷ реч, фокус се са VC производње предузећа шири и на подручје VC набавке, као почетни и на VC дистрибуције, као завршни део укупног индустријског VC, а управљање трошковима апострофира интегрисање и координацију ових активности кроз све карике односно предузећа у SC, као и кроз сваку пословну функцију у VC појединих предузећа. *Трошкови, квалитет, време и иновације* јесу кључни фактори пословног успеха. Менаџмент увек мора да фокусира ове кључне стратегијске варијабле наспрам конкурената, што превазилази оквире сопствене организације и упозорава на промене у екстерном окружењу, које њихови купци такође посматрају и процењују. Фундаментално је значајно да се свима њима пажљиво управља и утиче на ниво сатисфакције потрошача, јер нижи трошкови јесу значајан циљ пословања, али не мора бити довољно само побољшање у трошковима – купци, поред нижих цена и трошкова, желе и квалитет, одговорност, тачност.⁸ Комбинација *бенчмаркинга*⁹ и *континуираног побољшања*, стално је присутна тема у новом приступу управљању – поређењем са најбољим примерима, менаџмент проналази начине да стално унапређује сопствену праксу. Односна комбинација често се акцентира као „трка без краја“, јер менаџмент и запослени, незадовољни одређеним нивоом перформанси, теже сталном побољшању. Прихватајући ову филозофију, организације увиђају да су у стању да постигну нивое перформанси које су раније сматрали недостижним.¹⁰

Јасно је да ново окружење носи изазове и проблеме који нужно намећу потребу да се озбиљно преиспитају досадашње пословне филозофије предузећа, утемељене на стабилним и предвидљивим условима пословања. Изузетно је значајно прихватање шире екстерне оријентације, са сталним фокусом на променљивим и софистицираним захтевима купаца. Од мере у којој ће се испунити очекивања купаца непосредно зависи и тржишна егзистенција предузећа али, истовремено, и од продубљивања и учвршћивања пословне сарадње са другим организацијама из окружења (купцима, добављачима, дистрибутерима). Квалитетна размена идеја и информација, боља међуорганизациона координација и интегрисање виталних пословних активности, нужна су претпоставка за успешније конкурентско позиционирање предузећа на тржишту.

У надлежности РТ, као кључног информационог језгра РИС предузећа, је да помогне менаџерима да доносе избалансиране одлуке у светлу организационих промена и могућности које окружење нуди, али и да надгледају и процењују стратешки и оперативни развој. Стално се наглашава да би РТ требало да обезбеди информације корисне за процес одлучивања, посебно да информационо подржи анализе и пројекте управљања трошковима. Данашње пословно окружење, неминовно, захтева реструктурирање РТ и нове приступе обрачуна и управљању трошковима. Ово, у циљу побољшања квалитета информација о трошковима. Унапређено РТ, генерално, може да испуни више управљачких циљева, него што је то у могућности да учини традиционално¹¹ РТ. Традиционалним приступима у новонасталим околностима, приписују се многе информационе слабости.¹²

Последњих деценија све се више говори о управљању трошковима и померању многих граница. Истиче се да нови системи управљања трошковима имају значајне предности у новом производном окружењу, као и да је оптималан онај систем управљања трошковима који минимизира збир *трошкова мерења* које захтева нови систем¹³ и *трошкова грешке*.¹⁴ При томе, постојање тенденције

⁷ Подразумева идеју „проширеног предузећа“ и представља скуп активности више организација усмерене на повезивање произвођача и крајњих потрошача на тржишту

⁸ Квалитет је кључна варијабла како стратегије диференцирања тако и стратегије лидерства у ниским трошковима. Иначе, трошак квалитета је релативно нов алат и укључује: превенцију, детекцију, интерни и екстерни неуспех. Детаљније о нефинансијским мерама погледати: Cooper R., Kaplan R. S. (1999), стр. 136-139, као и Kaplan R.S., Norton D. (1996), посебно поглавља 4 - 6.

⁹ Подразумева системски процес мерења и упоређивања сопствених производа/услуга и активности са најбољим нивоима (унутар или изван организације) перформанси.

¹⁰ Maher M. (1997), стр. 15.

¹¹ Детаљније о њему погледати, нпр.: Јаблан Стефановић Р. (2003), као и (2008) стр. 1193-1210.

¹² Детаљније о слабостима погледати нпр.: Јаблан Стефановић Р. (2009) стр. 379-381, Hall J.A. (2008) стр. 355; McNair dr C.J. (2007) стр.19.

¹³ Који се тичу нпр. броја активности које се морају идентификовати и анализирати, као и броја узрочника који се морају користити да би се распоредили трошкови на носиоце трошкова.

опадања трошкова мерења, уз раст трошкова грешке, сигнализира да постојећи систем више није оптималан. Оно што се, такође, посебно апострофира јесте и *трошак неетичког понашања*. Од организација се очекује да контролишу своје пословање и да, уколико постоји, пронађу начин да идентификују и коригују простор за злоупотребе. У наставку осврнућемо се на неке од нових или, пак, унапређених постојећих алата, техника, концепата и приступа обрачуну и управљању трошковима.¹⁵

НОВИ ПРИСТУПИ УПРАВЉАЊУ ТРОШКОВИМА

Када се разматра развој управљања трошковима последњих деценија, истиче се да је реч о динамичном процесу који подразумева интензивне напоре у правцу сталног усавршавања - унапређивања постојећих и изналажења нових алата и техника, почев од раних модела обрачуна трошкова заснованих на активностима (ABC) и настављајући, у скорије време, у правцу стратегијског управљања трошковима (SCM). У том периоду, најуочљивији је тренд *померања фокуса* са утврђивања трошкова производа, коришћењем стандардних традиционалних модела трошкова, ка пружању подршке стратегијским и оперативним одлукама, коришћењем одређених облика анализе активности. Веома је битно повезивање развоја управљања трошковима са савременим организационим изазовима. Сугестије, следствено, иду у правцу његовог одвајања од традиционалног рачуноводства, уз напуштање дуго одржаване линеарности мерења историјских трошкова и статичних стандарда. Менаџери би требало да предвиђају, пре него да једноставно реагују на промене у структури трошкова и финансијским перформансама.

Прекретница у развоју рачуноводства трошкова јесте појава *обрачуна трошкова заснованог на активностима* (Activity Based Costing - ABC) који је, превасходно, настао као израз тежње да се обезбеде много тачнији подаци о цени коштања учинака, у односу на традиционалне методе¹⁶. У његовом фокусу су активности, као делови укупног процеса предузећа и њихови узрочно-последични односи према ресурсима који се за њих троше, као и према објектима трошкова (производи/услуге, тржишни сегменти, купци) односно изазивачима активности. Међутим, менаџмент га може користити не само у калкулационе сврхе, тј. ради тачнијег обрачуна трошкова производа и, следствено, успешнијег управљања ценама и асортиманом, већ и ради обезбеђења финансијских и нефинансијских информација о активностима и за ефективно управљање трошковима – као помоћ АВМ. Оперативне активности и оперативни узрочници трошкова (узрочници активности) налазе у фокусу ABC система. Иако их организационе (структуралне и процедуралне) активности дефинишу, анализа оперативних активности (нпр. руковање материјалом) и оперативних узрочника (нпр. број потеза) се може употребити за сугерисање избора организационих активности и организационих узрочника (стратегијских избора). *Управљање засновано на активностима* (Activity Based Management - АВМ) се фокусира на управљање активностима у циљу повећања вредности коју добија купац и профита добијеног обезбеђењем ове вредности, што подразумева анализу узрочника, анализу активности и евалуацију перформансе. При томе, главни извор информација представља ABC. Коришћење информација о трошковима различитих активности помаже менаџерима да идентификују активности које не додају вредност производу, већ троше ресурсе и, такође, подстичу менаџере да редизајнирају скупе производне методе. Дакле, сагласно АВМ приступу управљању предузећем, пажња менаџмента усмерава се на активности предузећа и подразумева сет одлука и акција на бази информација ABC концепта. Ово, са циљем да се увећа вредност испоручена купцима и да се профитабилност предузећа подигне на виши ниво. Апострофирају се стратегијски и оперативни АВМ.¹⁷ *Стратегијски* АВМ подразумева усмеравање организације на најпрофитабилније коришћење ресурса. Захваљујући ABC информацијама, апострофирају се непрофитабилне активности (треба их елиминисати) односно оне високо профитабилне (треба их интензивирати) и доносе одлуке које тангирају развој и дизајнирање производа, формирање продајних цена, прецизирање производно-продајног микса производа и одређење у погледу избора и развијања односа са кључним купцима

¹⁴ Тичу се доношења лоших одлука заснованих на лошим информацијама о трошковима.

¹⁵ Поједини аутори врше њихову компарацију, зависно од степена иновација (висок-низак) и преузетих перспектива (оперативне-стратегијске). Детаљније: McNair dr C. J.(2007) стр. 16-21.

¹⁶ Базни ABC ставља акценат на обрачун трошкова производа, уз методологију пуних трошкова.

¹⁷ Сагласно начину на који се односни циљеви реализују. Cooper R.,Kaplan R.S.(1999), стр.277-287.

и добављачима. Све ово, захваљујући виспреном комбиновању знања о понашању трошкова (њихових узрочника) и знања која се тичу понашања купаца. *Оперативни* АВМ подразумева одлуке и акције у циљу континуираних побољшања пословних процеса, а за дизајнирање АВС система, као његове информационе подршке, може бити потребно више стотина активности, како би се добио бољи увид у процесе који су у основи производње и услуга потрошачима. Оперативни АВМ је усмерен на побољшање ефикасности и смањење ресурса потребних за обављање односних активности. Корист од анализе активности долази, превасходно, од класификације трошкова активности у складу са могућностима за побољшање трошкова. Ова класификација омогућава менаџерима да стекну увид у то колико се од текућих трошкова пословања догађа у неефикасним и ниско квалитетним процесима. АВС модел утврђује где леже највеће могућности за смањење трошкова, али АВС информација није текући оперативни алат за активности побољшања. Овај модел пружа главно усмерење за одлучивање где треба лансирати иницијативе попут *kaizen* обрачуна трошкова, центара псеудо профита, TQM и реинжењеринга.¹⁸ *Систем буџетирања заснован на активностима* (Activity Based Budgeting - АВВ), проширује идеју АВМ на плански циклус, користећи га да успостави лимит трошкова и успостави систем контроле у организацији. Подржан од стране анализе активности, АВВ користи информације бенчмаркинга како би помогао компанији да контролише трошкове односно елиминира, временом све израженију, тенденцију прекорачења буџета, без побољшања способности фирме да креира вредност за купце.¹⁹ АВВ је усмерен ка будућим ресурсима, активностима и аутпуту и драгоцен је информациона подршка процесу доношења стратегијских одлука.

Једна од најважнијих иновација, свакако, јесте *Just-in-Time* (ЈИТ) концепт набавке и производње тј. пословна филозофија произашла из потребе менаџмента за ефикаснијим управљањем залихама, односно смањењем инвестиција у залихама. Претпоставља да се ток материјала и производни процес одвија без застоја, а његова примена захтева високо ефикасну координацију функција набавке, производње и маркетинга. Уколико све компоненте производног процеса нису поуздане, овај систем губи на својој ефикасности, па многа предузећа, у настојању да реализују циљеве ЈИТ уводе флексибилни систем производње - систем производње уз помоћ компјутера, који омогућава предузећу да прави разноврсне производе уз минимално време подешавања. Следствено, значајне промене у организационим активностима предузећа, до којих долази усвајањем ЈИТ система, рефлектују се на природу рачуноводственог система управљања трошковима – мења се могућност додељивања трошкова, повећава прецизност обрачуна трошкова производа, смањује потреба за алоцирањем трошкова сервисних центара, мења понашање и релативни значај трошкова директног рада, утиче на системе обрачуна трошкова по радном налогу и по процесу, умањује ослањање на стандарде и анализу одступања и системе праћења залиха. Речју, организационе промене тангирају како РТ тако и системе оперативне контроле. Уопште узев, поједностављују рачуноводствене системе управљања трошковима и истовремено повећавају тачност добијених информација о трошковима. ЈИТ умањује вредност АВС система, што се тиче додељивања трошкова производње појединачним производима.²⁰ Ово, јер у ЈИТ производним системима слаби интерес за праћењем трошкова за потребе вредновања залиха, пошто су њихови нивои, у сваком тренутку, обично занемарљиви. Међутим, менаџери су и даље заинтересовани за трошкове производа за потребе одлучивања. Следствено, развијен је поједностављени²¹ приступ обрачуну кретања трошкова производње - *Backflush Costing* (ВФС). Истиче се као поједностављена метода која значајно штеди време и напор и смањује грешке - у условима ЈИТ, поред осталог, нема одељења, време производног циклуса мери се минутима или сатима, а производи се отпремају одмах по завршетку израде, тако да се чини

¹⁸ Исто, стр. 279. Подсетимо да, *kaizen*, као један од нових сегмената пословне филозофије и концепата управљања трошковима, подразумева скуп различитих метода и поступака који се, у фази производње, користе у циљу континуиране редукције трошкова. Ово, кроз *kaizen* – ситна, инкрементална побољшања већ усвојеног дизајна и технолошких процеса, у чему учествују сви запослени-посебно непосредни извршиоци, који имају овлашћења и одговорности да својим идејама и сугестијама укажу на могућности нових уштеда и побољшања (тј. снижавања актуелних трошкова производње) и непосредно учествују у њиховој реализацији. Кохерентан је са осталим новим приступима и концептима управљању трошковима. У пракси се акцентирају његове две варијанте.

¹⁹ McNair dr C.J. (2007), стр. 14.

²⁰ Подсетимо, да АВС има много ширу примену од обрачуна трошкова производа.

²¹ Детаљније о *backflush*-у погледати: Maher M.(1997)стр.67-70; Hansen D.R.&Mowen M.M.(1997)стр. 380-382.

бесмисленим улазити у траг трошковима од станице до станице унутар ћелије. Укупни дневни трошкови производње свакодневно се сливају на рачун Трошкови продатих производа. Сви трошкови производње воде се директно на том рачуну, а радећи уназад (од Трошкова продатих производа), рачуновође могу користити ВFC да распореде трошкове производње на залихе, настојећи да се продатим производима и залихама на крају периода доделе прави износи трошкова. Трошкови се, дакле, сливају уназад кроз производни процес до тачака где остају залихе. При томе, ВFC користи тачке "окидаче" (trigger points) да би одредио када се трошкови производње распоређују на одговарајуће кључне рачуне. Има више варијанти ове методе, зависно од броја и од локације односних тачака.²²

Обрачун циљних трошкова (Target Costing - TC) је алат²³ који апострофира однос између цене и удела на тржишту као основ за дисциплиновање трошења организације у току дизајнирања, развоја и инжењеринга производа и процеса. У суштини подразумева смањење трошкова по јединици производа. При томе, реч је о примени једног потпуно новог приступа: колико производ *с м е* да кошта? Примена нових метода за идентификовање, мерење и пружање информација о критичним факторима пословног успеха омогућава да се развијају производи који ће одговорити захтевима потрошача, како са аспекта карактеристика и квалитета, тако и када је цена у питању. Као концепт информационе подршке управљању трошковима на много обухватнији и агресивнији начин, TC је уграђен у процес одлучивања (планирања) који тангира увођење нових и радикалније промене постојећих производа и процеса. *Управљање циљним трошковима* (Target Cost Management - TCM) је, као средство за свеобухватно управљање трошковима и профитом и као концепт за дугорочно стратегијско управљање трошковима, фокусиран на фазу дизајна. Иницира управљање трошковима у најранијим фазама развоја производа и усмерен је на продубљивање сарадње са добављачима и другим организацијама на тржишту. Функционисање TC одвија се по општем моделу: циљни трошкови = циљна продајна цена - циљни добитак, а аналитичким путем долази се до цене производа коју су купци спремни да плате, у одговарајућој комбинацији са квалитетом, дизајном и временом снабдевања и постпродајних услуга. Након дефинисања производа и његове циљне цене, формулише се циљни добитак. При томе, укупни циљни добитак и његова алокација по јединици изводе се из стратегијског плана добитка. Уколико је циљни трошак (разлика између продајне цене потребне да се обезбеди унапред одређени удео на тржишту и жељеног профита по јединици) испод тренутно остваривог, менаџмент буџетира редукације трошкова које стварне трошкове усмеравају ка циљним трошковима.²⁴ Долажење до циљних трошкова подразумева поступак дизајнирања производа и процеса све док не буде обезбеђен пројектовани ниво циљног трошка производа за цео његов животни циклус – по компонентама и циљним атрибутима производа. Имајући у виду организациони аспект, успешна имплементација TC претпоставља креирање тимске организационе структуре, која подразумева експерте из различитих функционалних подручја предузећа, али и из организација са којима оно сарађује на тржишту.

Обрачун трошкова животног циклуса производа (Life Cycle Product Costing - LCPC) је продужетак²⁵ TC алата, који повезује све трошкове проузроковане новим производом, почев од рађања идеје о њему па све до његовог уклањања из производног програма и повлачења са тржишта, тј. од "колевке па до гроба". Производи се испитују да се утврди да ли ће обезбедити профит током свог укупног века трајања. *Управљање трошковима животног циклуса* (Life Cycle Product Cost Management - LCPCM), сагласно интегрисаном приступу, састоји се од предузетих активности које чине да се производ дизајнира, развије, произведе, пласира на тржиште, дистрибуира, користи, одржава, сервисира и одложи, тако да се максимирају профити животног циклуса.²⁶ Трошкови производа се прате и анализирају у току свих фаза његовог животног циклуса, који се радикално скраћује услед променљивих захтева купаца и све амбициозније конкуренције у погледу технолошких иновација производа. Кључно је што брже изаћи са новим производом на тржиште и што пре заменити

²² Реч је о догађајима који изазивају („окидају“) рачуноводствено препознавање извесних трошкова производње. Детаљније: Hansen D.R. & Mowen M. M. (1997) стр. 380-382.

²³ McNair dr C.J. (2007), стр. 14.

²⁴ Hansen D.R. & Mowen M.M. (1997), стр. 371. У фази производње кроз *kaizen* обрачун трошкова који следи TC омогућена је реализација циљева концепта TC.

²⁵ McNair dr C.J. (2007), стр. 14.

²⁶ Детаљније: Hansen D.R. & Mowen M. M. (1997), стр. 367-372.

постојећи производ иновираним (у погледу квалитета и функционалности). У LCPCM нагласак је на смањењу трошкова, а не на њиховој контроли. Како је око 90% трошкова животног циклуса производа предодређено у процесу њиховог дизајнирања, односно у фазама развоја и конструкције новог производа, апострофира се управљање активностима током ове фазе постојања производа. Иако је значај LCCM битан за све производне фирме, посебно се апострофира у условима кратког животног циклуса, када је критично његово добро планирање, а цене се морају правилно одредити, да би се покрили сви трошкови животног циклуса и обезбедила добра зарада.

Обрачун и управљање трошковима кроз ланац вредности тј. *анализа ланца вредности* (Value Chain Analysis - VCA) представља најшири приступ управљању. Подразумева праћење односа између активности које стварају вредност са циљем снижавања трошкова, при чему се укупна проблематика праћења, мерења, анализа и управљања трошковима шири изван граница предузећа. Поред интерних ланаца вредности (ланац вредности - VC), шири се и на подручја ланца набавке односно добављаче, на улазној, и ланца дистрибуције односно купце – дистрибутере и крајње потрошаче, на излазној страни. Ово, јер је интерни VC предузећа уграђен у шири систем вредности, који подразумева и VC добављача и VC купаца. Стратегија вођства у ниским трошковима, као и/или стратегија диференцирања могу да доведу до одрживе конкурентске предности, али успешно вођење односних стратегија захтева од менаџера разумевање свих активности које доприносе њиховом испуњењу. Нужно је, наиме, разумевање целине индустријског ланца вредности, а не само дела у коме предузеће партиципира. Без екстерног фокуса нема ефективног стратегијског управљања трошковима. У циљу успешне имплементације односних стратегија неопходно је разбијање VC на стратешки релевантне активности предузећа. VC је неопходан приступ да би се ове активности разумеле и веома је битно разумевање комплексних веза и међуодноса између активности које се изводе како унутар интерног VC предузећа (internal linkages), тако и оних које описују повезивање активности предузећа са активностима из VC добављача и VC купаца (external linkages). Речју, да би се истражиле и експлоатисале односне везе, нужно је идентификовати активности предузећа и изабрати оне које се могу употребити за креирање и одржање конкурентске предности. Оптималан избор претпоставља познавање трошкова и вредности коју креира свака од активности, као и релевантне узрочнике трошкова. У контексту стратегијске анализе, активности се класификују на: организационе (структуралне и процедуралне-извршне) и оперативне, док се трошкови ових активности одређују помоћу организационих и оперативних узрочника трошкова. Разумевање организационих узрочника трошкова је кључно за стратегијску анализу трошкова. Реч је о структуралним и процедуралним факторима који одређују дугорочну структуру трошкова организације и имају фундаменталну улогу у било којој стратегији редуковања трошкова.²⁷

У савременим условима, као императив се намеће систем интегрисаног мерења перформанси односно повезивање нефинансијских мера са унапређеним релевантним информацијама о трошковима активности у оквиру VC. Фокусирањем целине индустријског VC створен је широк оквир користан за боље разумевање, праћење и управљање трошковима, што захтева да се у информациони систем РТ укључе и нове технике, алати односно модели за мерење и контролу трошкова, уз континуирано поређење са трошковним перформансама главних конкурената на тржишту, као и подсистем нефинансијских мера перформанси. Ово, како би информационо подржало хетерогене информационе потребе односно омогућило комплетно сагледавање целине трошкова VC, њихово тачније везивање за активности, производе, купце, добављаче, канале дистрибуције или, пак, уже сегменте предузећа, као релевантне објекте чија се профитабилност мери. Стоји препорука да поуздану рачуноводствену подршку овом интегрисаном приступу управљању трошковима треба, за сада, тражити у комбинованој примени нових и унапређених постојећих концепата, техника и алата, уз адекватну подршку интегрисаних софтверских решења. Истакнимо и то да је један од критичних фактора успешности спровођења конкурентних стратегија на тржишту обезбеђивање заокруженог система мерења перформанси. Једно од решења је тзв. *карта уравнотежених показатеља* (Balanced Scorecard - BSC), која обезбеђује обухватан оквир који повезује стратегијске циљеве предузећа са кохерентним сетом мера перформанси.²⁸ При томе, интегрисани и стратегијски оријентисани систем контроле

²⁷ Исто, *стр.* 355-360.

²⁸ Zimmerman J.L.(2000), *стр.*5. BSC су развили Kaplan R.S.и Norton D.P., у књизи: *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston, HBS Press, 1996.

остварених резултата апострофира потребу да се комбинују финансијски и нефинансијски, историјски и будући показатељи, јер је модерно предузеће стециште интереса различитих група. BSC настоји да у једном извештају обједини и избалансира традиционалну финансијску перспективу (тиче се мерења тренутних и пројектовања будућих финансијских резултата) са још три перспективе фундаментално значајне за успешно спровођење конкурентских стратегија на тржишту – перспективом: купаца, пословних процеса предузећа и иновација и учења. У BSC приступу побољшању перформансе идентификују се и образлажу најкритичнији процеси за успех стратегије.

Рачуноводство тока вредности (Value Stream Accounting - VSA) својствено је *lean* производњи (LM), која се развила из производног система Toyote, базираног на JIT моделу и у потпуној је супротности са традиционалном производњом. Многе компаније, тежећи статусу „светске класе“, следе LM, чији је циљ побољшање ефикасности и ефективности у свакој области – укључујући дизајн производа, интеракцију са добављачима, пословање фабрике, управљање запосленима и односе са купцима. Да би односни статус компаније и задржале, морају истрајати у „путовању без одређеног пута“, које захтева континуиране иновације и унапређење.²⁹ Кључ за успешну LM лежи у постизању производне флексибилности која укључује физичку организацију производних постројења и упошљавање аутоматизованих технологија укључујући, CNC машине, CIM, *роботику*, CAD, CAM. Компаније које теже LM често користе алат *-mapu тока вредности* (value stream map - VSM) да графички представе свој пословни процес, како би идентификовале аспекте који су расипнички и које би требало отклонити. Неки комерцијални VSM алати производе поред мапе текућег стања и мапу будућег стања, описујући процес који је више *lean* – са отклоњеним највећим делом расипања. Како се из ове друге мапе могу идентификовати кораци акције да се елиминишу активности у оквиру процеса које не додају вредност, она је и основа за *lean* имплементације.³⁰ Информационе потребе *lean* компаније не могу бити адекватно подржане традиционалним информацијама добијеним конвенционалним рачуноводственим техникама. Многе *lean* компаније су усвојиле алтернативни рачуноводствени модел - неке од њих виде решење у ABC методу али га многе, због његове комплексности, замењују једноставнијим рачуноводственим моделом -VSA, који прати трошкове по току вредности (не одељењу или активности), при чему токови вредности секу попреко (по хоризонталу) линије функција и одељења, чиме се раскидају везе са традиционалним вертикалним извештавањем структуре и токова трошкова. За његову имплементацију нужно је дефинисање *фамилије (породице)* производа, које деле заједничке процесе од тачке пласирања поруџбине до испоруке готових производа купцу.³¹

На крају, подвучимо да с обзиром на то да компаније послују у изузетно динамичном свету међузависних и нелинеарних догађаја, управљање трошковима не може остати фокусирано на независне активности и једноставне линеарне моделе трошкова и њихових узрочника. Да би обезбедило себи значајну позицију у 21. веку и одбацило етикету „старо вино у новој амбалажи“, истиче се да је нужно да се потпуно удаљи од једноставних претпоставки и традиционалних ограничења и да кључ будућности управљања трошковима лежи у разумевању динамичних односа између разноврсних ресурса и вредности коју могу да креирају за стејкхолдере предузећа. У том смислу, наводе се кључна упутства, за најновија истраживања и праксу, у погледу нових техника за 21. век, као што су³²: resource consumption accounting; односни трошкови интелектуалног капитала и вредност коју он креира; мерење и анализе губитака (расипања); нелинеарне функције трошкова; динамично моделирање и предвиђање трошкова. Свака од ових техника шире посматра трошкове, фокусирајући се више на то како ресурси утичу један на други да креирају или униште вредност предузећа, него на мерење „status quo“. Све оне, даље, наглашавају области управљања трошковима где сада мерења или не постоје, или су слабо дефинисана и моделирана. Управљање трошковима иде за потребом да дефинише, мери и помаже организацији да максимизира свој потенцијал за стварањем вредности.

²⁹ *Lean* укључује добијање правог производа на правом месту у право време у правој количини при минимизирању расипања и задржавању флексибилности.

³⁰ Hall J.A. (2008), стр. 354.

³¹ Детаљније: Hall J. A.(2008), стр. 358. Као информациона подршка *lean* производњи и компанијама светске класе разматрају се три информациона система - почев од MRP (Materials Requirements Planning), преко MRP II (Manufacturing Resource Planning), до ERP (Enterprise Resource Planning).

³² Детаљније погледати: McNair dr C.J. (2007), стр. 16-20

ЗАКЉУЧАК

Рачуноводство трошкова, као базични извор информација корисних за пословно одлучивање, има фундаменталну улогу у оквиру целине РИС предузећа. Ново окружење носи нове изазове и проблеме и само интегрисањем интерног и екстерног аспекта могуће је обезбедити квалитетне информације за стратегијско управљање савременим предузећем. Практична примена неких нових решења наилази на тешкоће и у развијеним земљама, услед високих инвестиционих и оперативних трошкова. Мера у којој је РТ способно да помогне менаџменту у обављању управљачких активности, кључно одређује његов значај односно корисност његових информација.

ЛИТЕРАТУРА

1. Cooper, R. and Kaplan, R.S.(1999), *The Design of Cost Management Systems,Text and Cases*, Second Ed., Prentice Hall.
2. Hall, J.A. (2008), *Accounting Information Systems*, 6e, South-Western, USA,
3. Hansen, D.R.&Mowen, M.M. (1997), *Cost Management,Accounting and Control*,South-Western College Publising, Cincinnati, Ohio.
4. Horngren, C.T., Bhimani, A., Datar, S.M., Foster, G.(2005), *Management and Cost Accounting*, Third Edition, FT Prentice Hall, Pearson Education Ltd.
5. Јаблан Стефановић, Р. (2003), "Традиционални методи обрачуна трошкова", Зборник радова са XXXIV симпозијума, Савез РР Србије, Златибор.
6. Јаблан Стефановић,Р. (2008), "Traditional Methods for Allocating Costs to Cost Drivers",12.World Congress of Accounting Historians (WCAH), Congress Proceedings Vol. II, Istanbul.
7. Јаблан Стефановић,Р.(2009), "Рачуноводство трошкова као информациона основа управљања предузећем", Зборник радова са 40. симпозијума, Савез РР Србије, Златибор.
8. Kaplan, R.S. and Norton, D.P.(1996), *The Balanced Scorecard: Translating StrategyInto Action*,Harvard Business School Press, Boston
9. Maher, M. (1997), *Cost Accounting, Creating Value for Management*, Fifth Edition, Irwin, McGraw-Hill Co, Inc.
10. McNair,C.J. (2007), "Beyond the Boundaries: Future Trends in Cost Management", Cost Management, Jan./Febr.