

УПРАВЉАЧКО-ИНФОРМАЦИОНИ ДОПРИНОСИ LEAN РАЧУНОВОДСТВА У САВРЕМЕНОМ ПОСЛОВНОМ ОКРУЖЕЊУ

MANAGERIAL-INFORMATION ROLE OF LEAN ACCOUNTING IN MODERN BUSINESS

Мр Љиљана Танасић
Економски факултет у Брчком, Босна и Херцеговина
lj.tanasic@efbrcko.ba

Апстракт. Суочавајући се са новим пословним окружењем, односно са новим изазовима и проблемима савременог тржишног пословања, бројна предузећа су се нашла у ситуацији нужног преиспитивања дотадашњих пословних филозофија. Наметнута оштра конкуренција учинила је да задовољавање потреба и захтјева купаца постане главни услов тржишног опстанка. Успјешно балансирање на тржишту, уз, чак, достизање завидне конкурентске позиције, подразумева предвиђање и препознавање свих тржишно постављених захтјева, као и благовремено реаговање. Да би били у стању да опстану у тако густом, висококонкурентном тржишту, предузећима су потребни информационо комплекснији приступи обрачуна и управљању трошковима. У раду нажња ће бити посвећена информационо управљачким специфичностима Lean рачуноводства које је дизајнирано тако да, у складу са свим изазовима савременог пословног окружења, одговори на рачуноводствене захтјеве у амбијенту lean производних система. Мијењајући перспективу посматрања цијелокупног пословања, обезбјеђујући адекватне финансијске и оперативне показатеље, елиминишући непотребне (сувишне) трансакције и пружајући разумљиве извјештаје, lean рачуноводство ствара поуздану, прецизну, нерасипничку информациону основу за побољшање ефикасности и ефективности у свакој области пословања.

Кључне ријечи: lean производња, lean предузеће, Lean рачуноводство

Abstract. Having faced a new business environment, new challenges and problems of the modern market economy, many companies found themselves in a situation where a review of previous business philosophy proved itself to be absolutely necessary. Imposed stiff competition has put meeting customer demands before anything else and has made it the main condition for survival of the market. Successfully balancing the market while reaching even the enviable competitive position, involves forecasting and recognizing of all sets of requirements as well as timely response. In order to survive in such a dense, highly competitive market, companies need informationally more complex approaches to the calculation and management of costs. This paper brings in focus information management specificities of Lean Accounting which is designed so that, in line with the challenges of the modern business environment, can respond to accounting requirements in the environment of lean production systems. Changing perspectives of the entire business, providing adequate financial and operational indicators, eliminating unnecessary transactions and providing comprehensive reports, lean accounting produces reliable, accurate, non-squandering information base for the improvement of efficiency and effectiveness in every area of business.

Key words: Lean Manufacturing, Lean Enterprise, Lean Accounting

УВОД

У току последњих двадесетак година развили су се нови стандарди пословања за опстанак и развој на глобалном тржишту. Наиме, појава све захтјевнијих и сензибилнијих купаца довела је до постепеног "изумирање" масовне производње и отварања простор за увођење флексибилног система производње у чијем фокусу се налази искључиво купац. Нови, динамични, висококонкурентни, непредвидиви пословни амбијент ставља акценат, искључиво, на купца и на адекватно, односно квалитетно и благовремено задовољавање његових потреба. Скраћивање животног циклуса производа, као једна од главних карактеристика савремених услова пословања, омогућава купцу већи степен слободе у погледу пробирљивости – купац се, полако, увлачи у све поре пословног одлучивање укључујући, поред одлука о карактеристикама, броју модела, дизајну, и одлуке о цијени производа. На тај начин, намеће се потреба преусмјеравања са стратегије економије обима на стратегију ширине активности предузећа.

Новонастали, измијењени услови пословања захтијевају информационо комплекснији приступи обрачуна и управљању трошковима. Успјешна имплементација lean система производње, као континуираног процеса непрестаног систематског идентификовања и отклањања сувишних појава у пословању предузећа, тј. елиминисање свега што не представља вриједност из перспективе купца, незамислива је без одговарајуће рачуноводствене подршке. Lean рачуноводство или рачуноводство тока вриједности (Value Stream Accounting - VSA) прати трошкове по току вриједности, а не по одјељењима или активностима, при чему се рачуноводствене трансакције минимизирају, те се на односни начин омогућава брже добијање кључних информација. Тиме се обезбјеђује адекватно стратегијско управљање трошковима и профитом, међузависност и кооперација свих производно-пословних сектора и процеса, те побољшање и јачање конкурентских перформанси модерног предузећа.

1. СПЕЦИФИЧНОСТИ САВРЕМЕНОГ ПОСЛОВНОГ ОДЛУЧИВАЊА

Савремена тржишна арена драстично тангира приступ пословном одлучивању. Истиче се, не само ширење економског хоризонта, односно тржишта на већи број земаља и култура, већ и умножавање начина да се трага за конкурентским предностима у очима потрошача. Од савременог менаџмента се очекује да стално иновира, преиспитује структуру пословних процеса, да прије конкурената дешифрује сигнале из окружења које носе поруке о новим шансама, као и да кроз управљање активностима у ланцу вриједности буде бржи у задовољавању потреба потрошача (Тодоровић, 2007). Наиме, обезбјеђивање одрживе конкурентске предности постаје главна преокупација и мјера успјешности менаџмента. Међутим, да би се побољшао стратегијски положај, учврстила и ојачала конкурентска позиције потребно је обезбиједити доношење квалитетних пословних одлука, а доношење таквих одлука незамисливо је без благовремених висококвалитетних информација. То подразумијева максималну сарадњу и комуникацију свих одјељења и служби унутар предузећа и, сљедствено, указује и освјетљава неопходност блиске сарадње менаџмента и рачуноводства на свим нивоима управљања и одлучивања. Све постојеће функције у ланцу вриједности морају радити синхронизовано, као тим, што значи да менаџмент мора располагати квалитетним информација о свакој од њих. Тако рачуноводство, а нарочито управљачко рачуноводство, постаје главни савезник менаџмента у свим фазама управљања, односно усмјеравања предузећа ка постављеним циљевима пословања.

Јачање улоге рачуноводства и рачуновођење у процесу пословног одлучивања подразумијева и реструктурирања рачуноводства трошкова, као и нове приступе обрачуна и управљању трошковима. Основна карактеристика конвенционалних – класичних система обрачуна трошкова јесте што књиговодствено праћење трошкова, њихова контрола, анализирање и информисање *почиње прекасно, а завршава се прерано* (Малинић, 2008) – ограничавају се само на обрачун трошкова производње, тј. само на производну фазу. Концепт управљања трошковима кроз ланац вриједности производа предузећа полази од ширења фокуса, са ланца вриједности производње предузећа, истовремено и на подручје ланца вриједности набавке, као почетни дио, и на ланац вриједности дистрибуције, као крајњи дио ланца вриједности, односно кроз повезане активности процеса набавке, производње и дистрибуције (Малинић, 2008). На тај начин, омогућава се обухватање цјелокупног тока кретања производа од добављача до купца, што је у потпуности у складу са новим производним системом – lean производњом (Lean Manufacturing – LM), који ће засигурно бити владајући систем производње XXI вијека.

Имплементација lean система производње подразумијева дефинисање одговарајућих токова вриједности у производно-пословном процесу, као посебних организационих јединица. Имајући на уму да је основни постулат lean пословне филозофије "*пужити више са мање* – са мање људског напора, мање залихе и мање времена одговори на захтјеве купаца, затим, да се са мање времена и мање простора развије тражени производ, као и да се произведе производ врхунског квалитета на што ефикаснији и што економичнији начин" (Smith, Hawkins, 2004), потребно је елиминисати све што је непотребно, сувишно и расипнички у производно-пословном процесу, укључујући ту и измјене у рачуноводствено информационом систему.

1.1. Идентификовање потреба за новим рачуноводственим рјешењем

Традиционални рачуноводствени системи су идеални за обрачун трошкова производа у предузећима која искључиво примјењују методе масовне производње, јер се базирају на претпоставкама о процесу производње усмјерене на стварање економије обима. Међутим, традиционални начин обрачуна трошкова води хиперпродукцији, стварању вишка залиха и смањењу проточности процеса производње, што је у потпуности супротно намјерама и циљевима lean производње. Наиме, конвенционалне рачуноводствене технике нису погрешне – оне су само неадекватне за савремена, тј. за lean предузећа. У условима брзе, иновативне, јефтине, флексибилне и компјутерски интегрисане производње, која се у потпуности ослања на примјену ЈТ концепта, информације конвенционалног управљачког рачуноводства губе релевантност из неколико разлога (Hall, 2008):

- *Нетачна алокација трошкова* – Традиционални рачуноводствени системи полазе од претпоставке да би све опште трошкове требало алоцирати на производе, при чему се као један од кључева за алокацију користи директан рад. Наведена претпоставка губи смисао у предузећима гдје је присутан висок степен аутоматизације, каква су, управо, lean предузећа. Структуру укупних трошкова производње код традиционалних предузећа, усмјерених ка масовној производњи, чине трошкови материјала израде 30%, трошкови директног рада 60% и општи трошкови 10%. Међутим, код савремених, модерних предузећа наведена структура се значајно мијења: 60%, 10% и 30%, респективно (Baggaley et al., 2007). Учешће општих трошкова расте, док се значајно смањује учешће директног рада. У таквој ситуацији опште трошкове не треба алоцирати по производима преко директног рада, већ би их требало везати за ток вриједности као цјелину.

- *Промоција не-lean понашања* – Код традиционалних система обрачуна пажња је усмјерена на личну ефикасност производних радника, ефективно коришћење производних погона и степен учешћа општих трошкова у производњи. Примјена наведених мјера наводи на закључак да је најбољи начин остваривања добрих резултата масовна производња, висок ниво залиха и велике производне серије. На овај начин, путем алоцирања општих трошкова, прикрива се отпад (у lean смислу), или прецизније речено оправдава се његово постојање, чиме се руше базне поставке lean концепта пословања. Наиме, апсорпциони системи обрачуна трошкова охрабрују гомилање залиха унутар предузећа, не само из разлога искоришћавања ефеката економије обима и дегресије фиксних трошкова, већ и због чињенице да повећање нивоа залиха повољно утиче на финансијски резултат (Секерез, 2009).

- *Пренаглашена финансијска орјентација* – Финансијски показатељи могу бити од великог значаја за сениор менаџере и запослене који се баве финансијама, али су готово неупотребљиви за побољшање процеса, унапређење квалитета производа, скраћивање времена испоруке, креирање вриједности за купца и мотивисање запослених ка остваривању lean циљева. Наиме, с обзиром на то да је стратегија диференцијације преовлађујућа за lean системе производње (наравно, уз адекватно комбиновање са стратегијом снижавања трошкова), истицањем значаја искључиво финансијских показатеља, традиционални системи обрачуна коче проналажење рјешења у погледу мјерења перформанси флексибилности, брзине и квалитета.

- *Застарјеле информације* – Информације садржане у извјештајима традиционалног рачуноводства су, у суштини, историјске са становишта lean пословног одлучивања. Претпоставка је да се накнадном контролом могу кориговати одређени пропусти и грешке. Међутим, lean предузећа своје пословање заснивају на подацима прикупљеним у реалном времену. Информације о констатованим девијацијама (квар опреме или грешка у раду машине) морају одмах бити доступне, јер, у супротном, оне постају бескорисне. Такође, конвенционални системи обрачуна, као примарни метод одржавања контроле трошкова производње код традиционалних предузећа, захтијевају скупе и расипничке системе прикупљања података. То подразумијева праћење стварних трошкова у свакој фази производње, што доводи до развоја компликованих система за прикупљање података на нивоу погона и генерисања огромне количине непотребних и збуњујућих трансакција. Сљедствено, ове трансакције условљавају имплементацију непотребног (расипничког) и збуњујућег рачунарског система. На тај начин су информације "скривене" унутар рачунара, умјесто да су у служби динамичког визуелног менаџмента и често је њихово објелодањивање неблаговремено, што им умањује значај и отежава доношење адекватне пословне одлуке.

- *Неадекватни (неразумљиви) термини* – Поједини аутори, поред наведена четири недостатка, акцентирају да неадекватна терминологија, такође, представља значајан недостатак конвенционалних система обрачуна трошкова са становишта lean концепта пословања (http://www.en.wikipedia.org/wiki/Lean_accounting, 10.07.2011.). Традиционално рачуноводство, у својим извјештајима користи термине као што су "апсорпција општих трошкова" или "брuto маржа" и

слично, који су неразумљиви за већину запослених у предузећу. У предузећима која су окренута масовној производњи, финансијски извјештаји су намијењени, искључиво, сениор менаџерима, па назначени термини не представљају проблем. Међутим, у lean предузећима главна оријентација је укључивање и оспособљавање свих запослених, кроз цијелу организацију. Слиједећи такав пословни дух, извјештаји морају бити јасни и разумљиви како би сви запослени могли да их користе у циљу доношења правовремених одлука усмјерених на континуирано побољшавање пословања.

Респектујући наведене недостатке, сасвим је логично зашто савремено, lean пословно окружење намеће потребу дизајнирања другачијег система праћења и контролисања трошкова. Измијењена улога запослених, коришћење модерних производних и информационих технологија, мултидисциплинарност и интегрисање са активностима добављача су фактори који су утицали на постављање нових улога и задатака пред управљачко рачуноводство, које ће уважавати идеју о пружању јединствене вриједности купцима и фокусирати се на идентификовање специфичних трошкова (везаних за креирање тржишних атрибута производа) кроз цијелокупан проширени ланац вриједности.

2. ИНФОРМАЦИОНИ ДОМЕТИ LEAN РАЧУНОВОДСТВА

Основна идеја на којој се базира Lean рачуноводство уопште се не разликује од саме суштине, уткане у lean концепт пословања – елиминисати све што је непотребно и сувишно у дефинисаним токовима вриједности, односно све оно што не представља вриједност из перспективе купца. Слиједећи наведену филозофију рачуноводство тока вриједности (http://www.jeancunninghamconsulting.com/Lean_Accounting.html, 15.07.2011.):

- идентификује и елиминише отпад у рачуноводственим и информационим процесима,
- побољшава визуелно извјештавање о производним линијама,
- извјештавање је у складу са свим Општеприхваћеним рачуноводственим принципима (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP), односно МРС/МСФИ,
- у оквиру рачуноводствених активности акценат се помијера са трансакција на консалтинг.

Потребно је напоменути да се врло често, у расправама о подобности примјене Lean рачуноводства у савременим условима пословања, поставља питање да ли су његове методе у складу са регулаторним рачуноводственим захтјевима и Општеприхваћеним рачуноводственим стандардима (GAAP). Међутим, оно што се са сигурношћу може рећи јесте да Lean рачуноводства, у потпуности, одговара свим законским и општеприхваћеним рачуноводственим захтјевима у Сједињеним Америчким Државама и Европи, укључујући и јединствене захтјеве Њемачке, Швајцарске и Италијанске регулативе. Такође, односно рачуноводство је у складу и са Међународним рачуноводственим стандардима (МРС/МСФИ), чији је циљ стварање јединственог приступа широм свијета. Исто као и традиционално рачуноводство, Lean рачуноводство, за потребе екстерног извјештавања, користи исту обрачунску основу – стварне трошкове које захтијева GAAP и законски прописи. Поједини аутори истичу, чак, да је оно, у одређеним ситуацијама, и више усклађено са законским прописима него традиционално рачуноводство. Наведени аргумент базира се на чињеници да Lean рачуноводство користи искључиво стварне трошкове тока, док се, рецимо, код примјене систем обрачуна по стандардним трошковима мора извршити прилагођавање, односно свођење стандарних трошкова на стварне трошкове за потребе екстерног извјештавања. (http://en.wikipedia.org/wiki/Lean_accounting, 10.07.2011.)

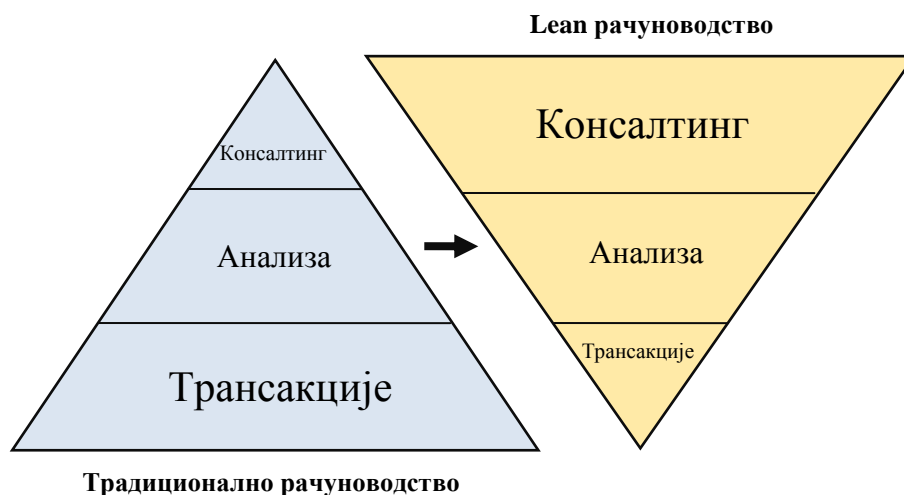
Сагледавањем "коријена" трошкова, путем дефинисања и праћења производа (или фамилије производа) кроз цијелокупан ток вриједности, омогућава се предузећу да помно анализира постојеће финансијске импликације у датом току вриједности, те на основу тога уочи одговарајуће тачке за побољшања и уштеде. Наиме, циљ Lean рачуноводства јесте да све информације у предузећу буду транспарентне за све организационе нивое, како би сви заједнички радили на постизању савршеног склада цијелокупног пословног процеса.

Мијењајући начин приступања трошковима, рачуноводство тока вриједности мијења и начин мјерења перформанси. Након првобитног увођења lean филозофије пословања у све поре пословног субјекта, у складу са ставом континуираног побољшања, сви запослени постају одговорни за доприношење унапређењу пословања на одговарајући систематичан начин. Постизање максималне профитабилности више није повезано са традиционалним начином мјерања перформанси, него са

чињеницом да она зависи од остваривања максималног протока производа кроз ланац вриједности покренут од стране купца. Овакав начин мјерења перформанси обезбјеђује континуирану усредсређеност на главни циљ lean концепта пословања – стално радити на побољшањима, уз елиминисање отпада.

Насумљиво се може рећи да, у односу на традиционално рачуноводство, рачуноводство тока вриједности савременим, модерним менаџерима мијења перспективу посматрања или боље речено "тјера их да ствари гледају наопачке", те на тај начин осигурава бољи начин анализирања и увећавања одређених користи, као и спровођења континуираних уштеда унутар lean предузећа.

Слика 1. Рачуноводствени радни троугао (Baggaley et al., 2007)



При разматрању потреба и могућности увођења одговарајућих измјена у постојећи начин пословања, највећи број предузећа првенствено сагледава промјене – *побољшања финансијских показатеља*, односно могућности повећања оперативног добитка. Међутим, и поред чињенице да lean систем производње, дугорочно гледано, представља јефтинији начин стварања учинака, обично односне финансијске погодности нису одмах уочљиве, нарочито у првим фазама преласка на нови начин производње. Разлози за овакву ситуацију су слиједећи (Maskell, Pojasek, http://www.maskell.com/lean_accounting.html, 15.07.2011.):

- већина трошкова су фиксног карактера и не могу се мијењати у кратком року;
- наставак примјене традиционалних система обрачуна трошкова показатеље да одређена lean побољшања воде погоршању финансијских показатеља;
- редуковање отпада често не води директно до смањења трошкова, него првенствено води повећању расположивог капацитета.

Посматрајући изоловано промјене оперативних показатеља и финансијских показатеља, ситуација, заиста, може изгледати конфузна. С једне стране, увођењем lean иновација редукује се lead time, повећава проценат правовремених испорука, унапређује квалитет учинака, убрзава обрт залиха, смањује површина потребног радног простора итд., што, сљедствено води повећању профитабилности предузећа и осигурању дугорочне лојалности и сатисфакције његових купаца. С друге стране, из финансијске перспективе ситуација је у потпуности другачија (Maskell, Baggaley, 2004): приход остаје непромијењен, мада редуковање застоја може водити његовом бржем стварању; трошкови остају на истом нивоу или се занемарљиво смањујују (услијед смањења општих трошкова и шкарта); просјечни трошкови по производу се повећавају као посљедица раста трошкова; и што је "најстрашније", оперативни добитак се смањује због утицаја редуковања залиха на трошкове продатих производа. Наиме, највећа заблуда и највећи проблем који се јавља у почетним фазама преласка на lean систем производње, уз наставак примјене конвенционалних метода обрачуна трошкова, јесте да смањивање нивоа залиха (што је примарни циљ савременог начина пословања) води повећању трошкова продатих производа и, сљедствено, смањењу оперативног добитка предузећа. Разлог за овакву ситуацију је чињеница да највећи број предузећа, у складу са GAAP-ом, трошкове продатих производа израчунава на слиједећи начин:

Трошкови продатих производа = вриједност почетних залиха + трошкови производње (трошкови материјала израде + трошкови конверзије) – вриједност крајњих залиха

Табела 1. Традиционални начин обрачуна трошкова продатих производа (прилагођено према Maskell, Baggaley, 2004)

	Први период	Други период
1. Приход од продаје	1.280.400,00\$	1.280.400,00\$
2. Трошкови продатих производа (2.3. – 2.4.)	702.026,00\$	822.202,00\$
2.1. Вриједност почетних залиха	323.000,00\$	323.000,00\$
2.2. Трошкови производње	702.026,00\$	658.582,00\$
2.2.1. Трошкови материјала израде	512.160,00\$	477.132,00\$
2.2.2. Трошкови конверзије	189.866,00\$	181.450,00\$
2.3. Трошкови укупно расположивих производа (2.1.+2.2.)	1.025.026,00\$	981.582,00\$
2.4. Вриједност крајњих залиха	323.000,00\$	159.380,00\$
3. Оперативна добит (1 -2)	578.374,00\$	458.198,00\$

Да би се наведени проблем ријешити потребно је напустити традиционални метод обрачуна трошкова и усвојити обрачун трошкова тока вриједности који елиминира ефекат промјене залиха и профит тока вриједности израчунава као разлику прихода од продаје и трошкова продатих производа (сума трошкова материјала израде и трошкова конверзије).

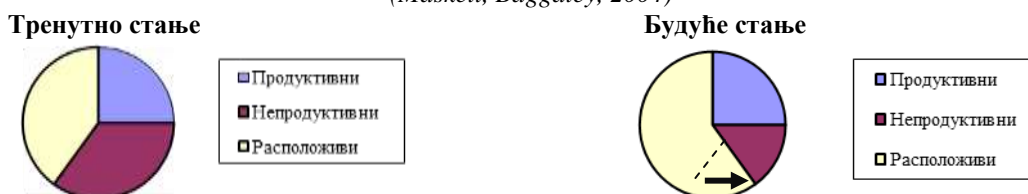
Табела 2. Lean начин обрачуна трошкова продатих производа

	Први период	Други период
1. Приход од продаје	1.280.400,00\$	1.280.400,00\$
2. Трошкови продатих производа	702.026,00\$	658.582,00\$
2.1. Трошкови материјала израде	512.160,00\$	477.132,00\$
2.2. Трошкови конверзије	189.866,00\$	181.450,00\$
3. Оперативна добит (1 -2)	578.374,00\$	621.818,00\$
Залихе	323.000,00\$	159.380,00\$

Прелазак са једног на други начин обрачуна трошкова продатих производа и, слједствено прелазак са смањења на повећање оперативне добити, увођењем lean промјена, "отвара очи" менаџменту предузећа, пружајући му праву финансијску информациону подлогу за доношење одлуке у вези са преласком на нови начин пословања.

Међутим, и поред "поправљања" оперативног добитка, битно је напоменути да за lean предузећа, у спровођењу политике побољшања, примарна финансијска корист није у редуковању трошкова, него да се кроз редуковање трошкова, тј. кроз елиминисање свих облика расипања, повећа расположиви капацитет, чиме се стварају услови за раст и развој предузећа (повећање продаје, улазак на нова тржишта и креирање додатне вриједности за купце).

Графикон 1. Повећање расположивог капацитета услјед lean промијена (Maskell, Baggaley, 2004)



На тај начин се, наиме, омогућава повећање новчаног тока до претходно недостижног нивоа и осигурава одржива конкурентска позиција предузећа. Имплементација lean-а води другачијој прерасподјели постојећих ресурса (људи, машина и радних сати) унутар тока вриједности. Наиме, долази до драстичне промјене у њиховој употреби, у смислу да се значајно смањује непродуктивни капацитет у корист расположивог капацитета.

Да би нове рачуноводствене методе и технике адекватно одговориле на постојеће и растуће потребе lean пословног окружења потребно је да и сам рачуноводствени систем буде lean. С обзиром да су трансакције за Lean рачуноводство исто што и залихе за lean систем производње неопходно је извршити систематско *елиминисање свих сувишних трансакција*. Наиме, предузећа која уводе рачуноводство тока вриједности на потпуно другачији начин, у односу на традиционална предузећа, приступају контроли финансијског ризика. Анализом вриједности токова и процеса лоцирају се високо ризичне активности и предузимају сви потребни напори на уклањању идентификованих варијабилности. У односном процесу значајну улогу заузимају запослени у финансијском и рачуноводственом сектору. Велики дио свога радног времена они проводе радећи директно са запосленима у оперативним областима ради унапређења постојећих процеса и смањења трошкова, а знатно мањи дио посвјећују обрадама трансакција и генерисању извјештаја, потпуно супротно од традиционалног система. На овај начин Lean рачуноводство постаје интегрални, активни дио lean предузећа, усмјерен, искључиво, на проналажење начина за уштеду имајући констатно на уму потребе и захтјеве купаца.

Међутим, мора се напоменути да се у почетним фазама преласка на lean систем производње, не смију аутоматски уклонити све (са становиша lean-а) непотребне трансакције, јер би се тиме угрозила контрола над пословањем. Наиме, сами процеси, постепено, одређују шта се и када се може елиминисати. Тако, нпр., елиминисање радних налога, који су својствени традиционалним push системима производње, односно условима великог нивоа залиха (нарочито залиха недовршене производње), може бити извршено тек у каснијим фазама имплементације lean-а. Успјешна примјена ћелијске производње, управљање предузећем путем токова вриједности, увођење обрачуна трошкова тока вриједности, тимски рад, свијест запослених о непрекидном усваршавању пословних процеса, примјена визуелног менаџмента, низак ниво залиха, pull систем производње, другачији начин обрачунавања трошкова и мјерења перформанси, јасна расподела запослених по токовима вриједности и слично, брише све традиционалне разлоге за примјену радних налога и свих врста трансакција које су са њима повезане. Да би се детаљније нагласила разлика између информационих потреба lean предузећа у односу на традиционална предузећа, у погледу радних налога, у наставку је наведено неколико разлога за њихово елиминисање (Maskell, Baggaley, 2004):

- у традиционалним предузећима радни налог је представљао сигнал за отпочињање процеса производње, у lean предузећима тај сигнал даје купац, односно његова поруџбина;
- у традиционалним предузећима радни налог је служио за мјерење ефикасности, а код lean предузећа мјери се проточност и савршенство тока вриједности;
- у традиционалним предузећима радни налог се користио за давање инструкција, док се у lean предузећима у те сврхе користи визуелни менаџмент;
- у традиционалним предузећима радни налог је представљао основу за алокацију индиректних трошкова, док је код lean предузећа, јасном расподелом ресурса по токовима вриједности и елиминисањем индиректних трошкова, нестала потреба за њиховом алокацијом.

У посљедним фазама увођења lean-а, када предузеће добија облик предузећа "свјетске класе", односно када lean начин размишљања прожима цијело предузеће и када је принцип континуираног побољшања главни мото његовог живота и рада, могу се елиминисати сувишне трансакције и у вези са одржавањем пословних односа са пословним партнерима. Наиме, успостављањем приснијих и поузданијих односа са добављачима и купцима, у циљу брже реализације уговорених захтјева, нестаје потреба за обимним пословима контроле производа, пословима непотребне комуникације, као и неким канцеларијским пословима у вези са куповином и продајом. Такође, остваривањем брзе и директне комуникације између пословних партнера ствара се могућност за елиминисањем тзв. дуплих послова, као што су нпр. процјена потреба купца у предузећу произвођача, с једне стране, и процјена потреба за набавком у предузећу купца, с друге стране.

Такође, не заборавимо, да lean концепт пословања акценат ставља на активно и директно укључивање запослених на свим организационим нивоима у причу о континуираном побољшању. Делегирањем одговорности и овлашћења за доношење одлука са врха организације директно на извршиоце, те константним улагањем у њихово интелектуално и физичко усавршавање, lean пословно окружење истиче да су запослени највриједнији и непресушни извор за стицање и одржавање водеће позиције на свјетском тржишту. У том смислу, неопходно је обезбиједити *разумљиве извјештаје*. Наиме, потребно је промијенити начин презентовања података и терминологију традиционалних извјештаја,

нарочито финансијских извјештаја, јер компликовани термини (апсорпција општих трошкова, бруто маржа и сл.) и збуњујући подаци (у вези са стандардним трошковима и одступањима) могу дестимулативно дјеловати на запослене.

Преласком на Lean рачуноводство обезбјеђују се извјештаји који су лако разумљиви било коме у предузећу. Коришћени термини су јасни и опште познати, а информације приказане и разложене на врло једноставан начин. Ријечју, извјештаји су погодни за употребу од стране свих запослених, а не само руководиоца. На тај начин, предузеће постаје снажније и јаче за "борбу" са конкуренцијом, јер нови рачуноводствено-финансијски извјештаји, код запослених, преусмјеравају питања са "шта ово значи" на "шта би требало и шта морамо да урадимо" (што је главни дух lean пословне филозофије).

ЗАКЉУЧАК

У циљу обогачивања информационе понуде и подржавања напора менаџмента при трагању за изворима конкурентске предности на данашњем, глобалном тржишту, рачуноводство мора заузети ширу екстерну перспективу посматрања пословних процеса. Наиме, помијерањем од масовне ка lean производњи традиционални рачуноводствени, контролни и мјерни механизми постају непоуздани, збуњујући и угрожавајући за цјелокупан опстанак и раст предузећа у савременим условима пословања.

Примјена новог приступа обрачуна трошкова, мјерења перформанси, контролног система и управљања пословањем, у оквиру Lean рачуноводства, доноси вишеструке користи за побољшање и учвршћивање тржишне позиције модерног, lean предузећа. Тачне, разумљиве и релевантне информације о трошковима и профитабилности, као и мјерење одговарајућих перформанси осигуравају доношење бољих пословних одлука и дугорочно мотивисање ка lean побољшањима. Такође, остварује се значајна уштеда времена и новца путем елиминисања свих облика расипања повезаних са традиционалним рачуноводственим и контролним системима, те стварање додатног новчаног прилива путем идентификовања потенцијалних финансијских користи од lean побољшања, као и развијања стратегије за реализацију тог потенцијалног профита. Стављајући акценат на тимски рад и запослене, као највриједнији конкурентски ресурс, рачуноводство тока вриједности инсистира на креирању разумљивих и поједностављених извјештаја, чиме се елиминише деградациони став између организационих нивоа у погледу партиципирања приликом доношења одлука и усавршавања пословања савременог предузећа.

Међутим, потребно је напоменути да lean концепт пословања представља дугорочну пословну оријентацију и да почетне фазе трансформације могу дјеловати обесхрабрујуће, што значи да успјешна и потпуна имплементација lean система производње и Lean рачуноводства захтијева истрајност и стрпљење свих запослених. Наиме, једино на тај начин, акцентирајући дугорочне, а не краткорочне резултате, може се осигурати завидна будућа тржишна позиција у данашњем, висококонкурентном и крајње неизвјесном пословном окружењу.

ЛИТЕРАТУРА

- Baggaley, B. et al., (2007), *Lean Accounting: Best Practices for Sustainable Integration*, John Wiley & Sons, Inc.
- Јаблан Стефановић, Р., (2010), Информације рачуноводства трошкова у постизању и одржавању конкурентских предности предузећа, *Зборник радова са 41. симпозијума*, СРР Србије, Златибор, 234-254.
- Малинић, С.Д., (2008), Управљање трошковима кроз ланац вредности предузећа – стратегијски приступ јачању трошковне конкурентности, *Зборник радова са 12. Конгреса*, СРР РС, Теслић, стр. 285-297.
- Maskell, B.H., Baggaley, B., (2004), *Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise*, Productivity Press
- Maskell, B.H., Pojasek, R.B., *For Lean To Be Green the Performance Measurements Must Change*, <http://www.maskell.com>
- Скерез, В., (2009), Изаови обрачуна трошкова у условима lean производног окружења, *Зборник радова са 40. симпозијума*, СРР Србије, Златибор, 311-334.
- Smith, R., Hawkins, B., (2004), *Lean Maintenance*, Elsevier Inc.
- Тодоровић, Ј., (2007), Савремени стратегијски изазови за пословно управљање и његово вредновање, *Зборник радова са 11. Конгреса*, СРР РС, Теслић, 279-292.
- Hall, J.A., (2008), *Accounting Information Systems*, South-Western
- Wilson, L., (2010), *How to Implement Lean Manufacturing*, McGraw Hill
- <http://www.en.wikipedia.org>
- <http://www.jeancunninghamconsulting.com>