

# SAVREMENI KONCEPTI OBRAČUNA TROŠKOVA –OSVRT NA SPECIFIČNOSTI ABC METODE<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Radmila Trklja, <sup>2</sup>Milan Trklja

<sup>1</sup>Visoka ekonomska škola strukovnih studija Peć-Leposavić

<sup>2</sup>Privremeni organ opštine Uroševac

**Rezime:** Novi uslovi poslovanja u kome je prisutnost turbulentnih promena u okruženju veoma izražena, zahtevaju znatno više nego ranije, relevantne i pouzdane informacije koje predstavljaju veoma bitnu podršku menadžmentu u svim fazama procesa donošenja odluka. U zemljama sa razvijenom tržišnom i konkurentskom ekonomijom nastaju novi pristupi, filosofije, koncepti i tehnike u oblasti računovodstva troškova. Razvoj preduzeća visokih tehnologija i pojava globalizacije poslovanja dovode u pitanje kvalitet računovodstvenih informacija dobijenih na osnovu tradicionalnih metoda obračuna troškova i potrebno je izvršiti izmenu koncepcije prilikom utvrđivanja cene koštanja proizvoda. S tim u vezi, upravljačko računovodstvo treba da obezbedi informacionu podršku za upravljanje preduzećima koje u osnovi ima zahteve kupaca, interne procese, kontinuirano poboljšanje poslovanja i slično. A to je moguće samo uz primenu savremenih koncepta obračuna troškova čime će se obezbediti efikasno upravljanje troškovima i preduzećem u savremenim uslovima poslovanja.

**Ključne reči :** savremeni koncepti obračuna troškova, novi uslovi poslovanja, upravljačko računovodstvo, menadžment.

## 1. UVOD

Upravljanje preduzećem savremenog poslovnog okruženja zahteva raspoloživost mase informacija, istraživanja i primenu novih koncepcija i filosofija upravljanja, kao i kreiranje novih metoda i tehnika obračuna

---

<sup>1</sup> *Stručni rad, primljen u redakciju 3.09.2014, prihvaćen za objavljivanje, 21.11.2014*

troškova. Uspješno upravljanje savremenim preduzećima podrazumeva prikupljanje, merenje, klasifikovanje, obradu i distribuciju velike mase najraznovrsnijih informacija. Uslovi intenzivnog tehničko-tehnološkog progresa, prefinjeni zahtevi kupaca, skraćenje životnog ciklusa proizvoda i slične okolnosti dovode do promene prirode troškova i načina njihovog obračuna. Tradicionalne metode obračuna troškova nisu bile tržišno orijentisane niti u zadovoljavajućem obimu fleksibilne, kako bi uspele da, u promenjenim uslovima, pruže adekvatnu informacionu podršku za efikasno upravljanje troškovima.

U takvim okolnostima, pojavljuju se savremeni metodi obračuna troškova, zasnovani na novom pristupu i informacionim zahtevima savremenih koncepata obračuna troškova, kao što su: koncept obračuna troškova zasnovan na aktivnostima; koncept ciljnih troškova; koncept obračuna troškova na osnovu ukupnog životnog ciklusa proizvoda; koncept i upravljanje troškovima kroz lanac vrednosti – Value Chain Analysis – VCA; koncept upravljanja kontinuiranim uštedama u troškovima – kaizen cost; koncept obračuna troškova na bazi karakteristika proizvoda – future Costing i metod Take-Back Costing (TBC). U radu će biti reči o gore navedenim konceptima obračuna troškova, uz posebn akcenat na specifičnosti koncepta obračuna troškova po aktivnostima (ABC).

## **2. Koncepti i tehnike obračuna troškova u preduzećima**

Tradicionalni koncepti obračuna i upravljanja troškovima su bili uglavnom kreirani za preduzeća u čijoj su strukturi troškova odlučujuću ulogu imali troškovi direktnog rada i direktnog materijala. Osnovi nedostatak takvog obračuna ogleda se u korišćenju neodgovarajućih osnova za alokaciju opštih troškova vezanih za fizički obim proizvodnje, iako mnogi troškovi nisu uzrokovani brojem proizvedenih jedinica. Skraćenje životnog ciklusa proizvoda doprinelo je da tradicionalne metode smatramo neodgovarajućim, jer je neophodno sagledati troškove nastale u fazi dizajniranja i razvoja proizvoda, kao i troškove koji su nastali u postproizvodnoj fazi, koji su bili potpuno zapostavljeni u okviru tradicionalnih metoda. S tim u vezi potrebno je da se “ pri utvrđivanj

rentabilnosti proizvoda uključiti i faktor životnog ciklusa određenog proizvoda, kao i sve faze njegovog životnog veka, a ne samo faza proizvodnje”<sup>2</sup>

U savremenim uslovima poslovanja osim promene u strukturi troškova dolazi i do promene u karakteru pojedinih troškova. U tradicionalnim uslovima poslovanja troškovi rada izrade smatrani su varijabilnim, sada u novom okruženju zbog neizvesnog nivoa proizvodnje poprimaju karakter fiksnosti. Dok su recimo nagrade upravnom odboru bile poznate kao fiksni trošak zbog individualizacije i povećane fleksibilnosti u zaradama, teže da postanu varijabilni. Amortizacija, koja je u tradicionalnim uslovima proizvodnje smatrana najznačajnijim fiksnim troškom poprima varijabilni karakter u savremenim preduzećima. Ovu promenu izaziva karakter opreme, (sastoji se iz varijabilne fiksne komponente). Varijabilna komponenta se pojavljuje u vidu poslovnog inventara i alata, čiji značaj u novim proizvodnim tehnologijama raste, dok je njihovo trošenje proporcionalno obimu proizvodnje.<sup>3</sup>

Za poslovni subjekat posebno je važna objektivna ocena profitabilnosti proizvoda. Računovodstveni sistemi moraju pružiti kvalitetne informacije o profitabilnosti pojedinih proizvoda koje poslovni subjekat proizvodi, da bi se na osnovu njih mogle doneti određene poslovne odluke, one koje su većinom usmerene na opstanak subjekata na tržištu maksimizacije profita. U slučaju nekvalitetnih informacija, posledice pogrešnih poslovnih odluka mogu biti pogubne za opstanak poslovnog subjekta na sve turbulentnijem tržištu. Stoga u savremenim poslovnim uslovima računovodstvene metode obračuna troškova imaju sve značajniju ulogu, pa se njihovom usvajanju i primeni posvećuje sve veća pažnja.

---

<sup>2</sup> Novičević B., „*Računovodstvo troškova zasnovano na aktivnostima*“ , Knjigovodstvo br.1. 1993.g., str.6.

<sup>3</sup> Antić Lj., „*Obračun troškova po aktivnostima u funkciji upravljanja savremenim preduzećem*“, Doktorska disertacija, Ekonomski fakultet, Niš, 2003.g., op.cit., str.30.

Pod računovodstvenim metodama obračuna troškova podrazumevaju se različite tehnike i postupci koje se koriste prilikom: <sup>4</sup>

- vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda;
- utvrđivanja troškova i praćenja troškova po mestima nastanka, tj., centrima odgovornosti;
- raspored troškova s pomoćnih mesta troškova na glavna mesta troškova i
- raspored troškova na nosioce troškova (proizvoda i usluge).

Celokupnom postupku alokacije troškova osnovna svrha je da utvrdi jedinični trošak proizvoda. Na taj način se, primenom različitih računovodstvenih metoda, može uticati na profitabilnost proizvoda. Iz tog razloga, postupak alokacije troškova proizvodnje na pojedine proizvode morao bi biti sproveden primenom odgovarajućih računovodstvenih metoda koje bi omogućile što objektivniju ocenu profitabilnosti proizvoda. Prilikom izbora i primene računovodstvenih metoda obračuna troškova u obzir se mora uzeti čitav niz faktora od kojih je jedan od najznačajnijih struktura troškova proizvodnje konkretnog poslovnog subjekta. Imperativ poslovnog rezultata praktično prisiljava menadžment organizacije na primenu različitih metoda obračuna troškovima. Za tu svrhu osmišljeni su koncepti i metode odnosno brojne tehnike, koji menadžmentu organizacije pruža pouzdane informacije nužne za donošenje odluka u cilju optimizacije troškova, na temelju činjenica - *factural approach to decision making*.

To su između ostalog:<sup>5</sup>

- a) koncept obračuna troškova na bazi aktivnosti
- b) koncept ciljnih troškova;
- c) koncept obračuna troškova na osnovu ukupnog životnog ciklusa proizvoda;

---

<sup>4</sup> Todorović N., „*ABC metoda u upravljanju troškovima*“, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta u Istočnom Sarajevu br.3. 2009.g., str. 232.

<sup>5</sup> Preuzeto i prilagođeno prema Todorović N., „*ABC metoda u upravljanju troškovima*“, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta u Istočnom Sarajevu br.3. 2009.g., str. 223. i prema Trklja R., „*Upravljačko računovodstvena podrška sistemu motivisanja i nagrađivanja zaposlenih u modernim preduzećima*“, Doktorska disertacija, Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu. 2013.g.,str.66.

- d) koncept i upravljanje troškovima kroz lanac vrednosti – Value Chain Analysis – VCA;
- e) koncept upravljanja kontinuiranim uštedama u troškovima – kaizen cost;
- f) koncept obračuna troškova na bazi karakteristika proizvoda – future Costing i
- g) koncept Take-Back Costing (TBC) .

### 2.1. Koncept obračuna troškova na bazi aktivnosti

Obračun troškova po aktivnostima (ABC), osmišljen je da otkloni nedostatke tradicionalnih metoda obračuna troškova, vezane za alokaciju opštih troškova. ABC predstavlja novi metod, čiju osnovu čine aktivnosti koje se obavljaju u preduzeću, a ne uži organizacioni delovi preduzeća. Primenom odgovarajućih osnova za alokaciju opštih troškova, obračun troškova po aktivnosti obezbeđuje preciznije informacije o troškovima proizvoda.<sup>6</sup> Koncept upravljanja troškovima zasnovanih na aktivnosti – Activity Based Costing (ABC)<sup>7</sup> unosi novinu u specifičnoj sponi između resursa (inputa) i proizvedenih učinaka (proizvoda ili usluge). Reč je o aktivnostima koje čine konceptualni osnov za obračun troškova u ABC sistemu. Poslovne aktivnosti preduzeća treba shvatiti kao skup homogenih poslova i zadataka vezanih za proces svrsishodnog trošenja resursa, radi postizanja odgovarajućih učinaka. To su aktivnosti koje dodaju vrednost, odnosno doprinose odovarajućem kvalitetu i porastu funkcionalnih atributa proizvoda, kao i one koje ne dodaju vrednost, i koje kao takve treba eliminisati. Na taj način dolazi do smanjenja troškova bez uticaja na kvalitet proizvoda ili usluga, što omogućava da preduzeće ostvari i poveća konkurentsku prednost.<sup>8</sup> Stvaranje baze računovodstvenih podataka primenom ABC sistema pruža daleko veće mogućnosti praćenja, kontrole i upravljanja troškovima, što znači da je reč o savremenom, informaciono

---

<sup>6</sup> Antić Lj., „Obračun troškova po aktivnostima i teorije ograničenja u funkciji donošenja poslovnih odluka“, 38 Simpozijum SRRS , Zlatibor, 2008.g., str. 27.

<sup>7</sup> Kaplan R., and Atkinson, A., *Advanced Management Accounting*, third edition, Prentice Hall, Inc., New Jersey, 1997.g., p. 222-238.

<sup>8</sup> Novičević B, Antić Lj., „Upravljačko računovodstvo“, Niš, 2009.g., str.102.

Radmila Trklja, Milan Trklja

veoma izdašnom, sistemu obračuna primerenom savremenim konkurentskim tržišnim uslovima privređivanja, ali i sofisticiranom sistemu obračuna koji zahteva odgovarajuće troškove implementacije i održavanja. U daljim izlaganjima, s obzirom na značaj, detaljnije će se objasniti primena i prednosti ABC koncepta obračuna troškova u odnosu na tradicionalne metode.

**Primer primene ABC metode.** Da bismo pokazali razlike u rezultatima između primene tradicionalne metode obračuna troškova i ABC koncepta, poslužićemo se kvantitativnim podacima hipotetičkog preduzeća „A“,<sup>9</sup> koje u svom proizvodnom asortimanu ima dva proizvoda, X i Y. Podaci za mesec septembar 2012.godine:<sup>10</sup>

1) *Primena tradicionalne metode obračuna troškova:*

→ *trošak direktnog materijala*

Proizvod X 6kg/kom uz jedinični trošak nabavke 15din/kg = 90din/kom

Proizvod Y 8kg/kom uz jedinični trošak 16din/kg =128din/kom.

→ *trošak direktnog rada*

Za proizvod X potrebni su 4h/kom direktnog rada čija je cena 15 din/h =60din/kom

Za proizvod Y potrebni su 5h/kom direktnog rada čija je cena 15din/h = 75din/kom.

Ostvarena proizvodnja je :

X – 300 komada

Y- 500 komada.

---

<sup>9</sup> Autor je na bazi hipotetičkog primera koristeći komparativnu analizu pokušao da objasni razlike u rezultatima utvrđenih na bazi obračuna troškova korišćenjem tradicionalne metode kao i obračunu troškova primenom ABC metode.

<sup>10</sup> Primer prilagođen prema: Todorović N., „*ABC metoda u upravljanju troškovima*“, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta u Istočnom Sarajevu br.3. 2009.g., str.239-242.

Ukupno iznos sati direktnog rada:

$$X = 300\text{kom} * 4\text{h/kom} = 1200\text{h}$$

$$Y = 500\text{kom} * 5\text{h/kom} = 2500\text{h}$$

**Ukupno direktnih sati = 3.700**

Ukupno ostvareni opšti troškovi proizvodnje (OTP) u septembru 2012.godine, prema računovodstvenoj evidenciji pogon X iznose 350.000din, a baza za raspoređivanje su sati direktnog rada:

Stopa dodatka OTP na proizvode X i Y računa se na način koji sledi:

$$\text{Stopa} = \frac{\text{ukupni OTP perioda}}{\text{baza za raspoređivanje}} = \frac{350.000}{3.700} = 94,59$$

$$\text{OTP raspoređen na X} = 1200 * 94,59 = 113.525$$

$$\text{OTP raspoređen na Y} = 2500 * 94,59 = \frac{236.475}{350.000}$$

*Ukupni i troškovi po jedinici proizvoda za proizvod X:*

$$\begin{aligned} \text{Ukupni troškovi} &= \text{varijabilni troškovi} + \text{fiksni troškovi} = \\ &= (300\text{kom} * 90\text{din/kom}) + (300\text{kom} * 60\text{din/kom}) + 113.525 = \\ &= 27.000 + 18.000 + 113.525 = 158.525 \text{ din.} \end{aligned}$$

$$\text{Troškovi po jedin.proizv.} = \frac{158.525}{300} = 528,42 \text{ din/kom.}$$

*Ukupni i troškovi po jedinici proizvoda za proizvod Y:*

$$\begin{aligned} \text{Ukupni troškovi} &= \text{varijabilni} + \text{fiksni troškovi} = \\ &= (500 * 128\text{din/kom}) + (500 * 75\text{din/kom}) + 236.475 = 64.000 + 37.500 + 236.475 = \\ &= 337.975 \text{ din.} \end{aligned}$$

$$\text{Troškovi po jed.proizv.} = \frac{337.975}{500} = 675,95 \text{ din/kom}$$

2) *Primena ABC metode u obračunu troškova:*

Za proizvode X i Y identifikovane su aktivnosti kao i faktori trošenja po tim aktivnostima:

**Tabela 1:** Troškovi aktivnosti i faktori trošenja

Aktivnosti	Troškovi po aktivnostima (OTP)	Faktori trošenja	
		X	Y
Priprema postrojenja	80.000	3 puta	6 puta
Trošenje delova	100.000	300h	1.200h
Montiranje	120.000	600h	900h
Ambalaža i oprema	20.000	3isporuke	6isporuke
Dizajin i inženjering	30.000	200h	100h

Nadelje u Tabeli 2. prikazaćemo raspored troškova po aktivnostima uz pomoć faktora trošenja za proizvode X i Y.

**Tabela 2:** Raspored OTP na proizvode pomoću faktora trošenja

Opšti troškovi	Faktori trošenja	X	Y
80.000	3:6	20.000	60.000
100.000	300:1.200	30.000	70.000
120.000	600:900	58.000	62.000
20.000	3:6	5.000	15.000
30.000	200:100	25.000	5.000
<b>350.000</b>		<b>138.000</b>	<b>212.000</b>

*Ukupni troškovi za proizvod X:*

Ukupni troškovi = varijabilni troš. + fiksni troškovi =  
 $(300 \cdot 90 \text{din/kom}) + (300 \cdot 60 \text{din/kom}) + 138.000 = 183.000$

Troškovi po jedinici =  $\frac{183.000}{300} = 610$

*Ukupni troškovi za proizvod Y:*

Ukupni troškovi = varijab. troš. + fiksni troš. =  
 $(500 \cdot 128 \text{din/kom}) + (500 \cdot 75 \text{din/kom}) + 212.000 = 313.500$

Trošk. po jedinici proizvoda =  $\frac{313.500}{500} = 627$

Na osnovu dobijenih podataka u tabeli 3. koja sledi, biće prikazana komparacija rezultata dobijenih primenom tradicionalne metode obračuna troškova kao i ABC metode



**Tabela 3:** Komparativna analiza ukupnih troškova i troškova po jedinici proizvoda za X i Y

Pozicija	Tradicionalna metoda		ABC metoda		*OTP
	Direktni troškovi	OTP	Direktni troškovi	OTP	
Ukupni troškovi X	27.000	113.525	27.000	138.000	24.475
Ukupni troškovi Y	64.000	236.475	64.000	212.000	24.475
	91.000	350.000	91.000	350.000	0
Ukupni troškovi X	528,42		610		
Ukupni troškovi Y	675,95		627		

Analizirajući dati pregled uočavamo da su jednaki direktni troškovi bez obzira na korišćenu metodu rasporeda troškova. Razlika (\*) između ovih metoda primećuje se kod visine OTP –koji su dodeljeni proizvodu. Nadalje, primećujemo da je proizvod X profitabilniji za proizvodnju prema tradicionalnoj metodi obračuna troškova, dok je proizvod Y profitabilniji po ABC metodi obračuna troškova.

## 2.2. Koncept ciljnih troškova - Target Costing (TC)

Nastao je u Japanu usled potrebe za kreiranjem tržišno orijentisanog koncepta u uslovima „nove ekonomije“. Ciljno i metodološki gledano, on se značajno razlikuje od klasičnih sistema zasnovanih na cost-plus pristupu obračuna troškova. Početna i ključna pitanja u TC su ciljna prodajna cena proizvoda i ciljni profit. Razlika između ciljne prodajne cene proizvoda i ciljnog profita po jedinici prodatog učinka predstavlja ciljni trošak po jedinici učinka. TC obuhvata pretproizvodnu fazu sa posebnim fokusom na

aktivnosti istraživanja, razvoja i dizajna proizvoda, što u prvi plan stavlja potrošača, njegovu spremnost da na tržištu u određenom vremenu kupi i plati proizvod određenog kvaliteta i funkcionalnih karakteristika. Reč je o sistemu obračuna koji podrazumeva integraciju različitih znanja iz oblasti širih poslovnih i upravljačkih aktivnosti preduzeća. On polazi od pristupa umanjivanja prihoda - prihodi minus, koji još u fazi oblikovanja proizvoda usmerava realizaciju zajedničkih ciljeva putem redukcije troškova proizvoda i generisanja željenog (ciljnog) profita i performansi.<sup>11</sup> Ciljni troškovi proizvoda, užih organizacionih jedinica i preduzeća u celini, ne mogu se smatrati nepromenljivim i konačnim veličinama. Oni treba da se permanentno preispituju i analiziraju radi utvrđivanja i eliminisanja razlika između višeg nivoa tekućih (stvarnih) troškova u odnosu na ciljne troškove.<sup>12</sup> Koncept obračuna ciljnog troška čini dobru informacionu osnovu preduzeću za realizaciju bilo koje strategije. Njegove informacione mogućnosti dolaze do posebnog izražaja prilikom realizacije strategije troškovnog liderstva.<sup>13</sup>

### **2.3. Obračun troškova na osnovu ukupnog životnog ciklusa proizvoda - Total-Life Cycle Product Costing (TLPCP)**

Ovaj koncept nastaje i razvija se prema ideji praćenja i analize troškova proizvoda u toku svih faza njegovog životnog ciklusa.<sup>14</sup> Nove tržišne uslove privređivanja preduzeća, karakterišu promenljivi zahtevi kupaca i akcije konkurentskih preduzeća u pogledu uvođenja novih, tehnološki poboljšanih proizvoda po njihovom kvalitetu i funkcionalnosti, što ima za posledicu neizvesnije i sve kraće životne cikluse proizvoda. Za menadžment preduzeća to je značilo usmeravanje pažnje ne samo na

---

<sup>11</sup> Detaljnije videti: Cooper R., And Stagmulder, *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Portland, Oregon, 1997. god., str. 71-85.

<sup>12</sup> Lalaević A., *Računovodstvo ciljnih troškova - Target Costing*, Ekonomski fakultet Podgorica, 2007. god., str. 155-247.

<sup>13</sup> Više o tome videti : Antić Lj., Novičević B., *Target Costing for the Purpose of Generic Strategies Realization*, Facta Universates Series „ Economics and Organization“ NO.3, Vol.8 .2011.g., str.247-261.

<sup>14</sup> O tome detaljnije videti u: Benjamin, S.B., *Design and Manage to Life Cycle Cost*, M/A press, portland, p. 2-22.

proizvodnu fazu, već pre svega fokusiranje upravljačkih aktivnosti na pretproizvodne faze. Troškovi istraživanja, razvoja, dizajniranja, inženjeringa i nabavke u ovoj fazi su značajno zastupljeni, a osim toga, kasnije, u proizvodnoj i postproizvodnoj fazi, zbog svoje predodređenosti, neki od ovih troškova se ne mogu izbeći ili značajnije redukovati. TLCPC je svojim integrativnim pristupom organizaciono-metodološkim rešenjima i informacionim rezultatima obezbedio menadžmentu preduzeća relevantne informacije o tekućim, stvarnim i budućim troškovima, prihodima i rezultatu proizvoda. Time je omogućeno i uspešno upravljanje troškovima i performansama kroz sve faze životnog ciklusa, počev od rađanja ideje o stvaranju novog proizvoda, pa sve do njegovog uklanjanja iz proizvodnog programa i konačnog povlačenja sa tržišta. U okviru ovako sveobuhvatno postavljenog koncepta obračuna i upravljanja troškovima, našli su uspešnu primenu savremeni sistemi obračuna i koncepti upravljanja troškovima i performansama, po odgovarajućim fazama životnog ciklusa proizvoda.

#### **2.4. Obračun i upravljanje troškovima kroz lanac vrednosti – Value Chain Analysis – VCA**

Za ovaj obračun troškova poznato je da počiva na poznatom Porterovom obrascu prema kome organizacija, preduzeće predstavlja set međusobno povezanih aktivnosti sa ciljem kreiranja vrednosti za kupce. U ovom konceptu akcent se stavlja na praćenje odnosa između aktivnosti koje stvaraju vrednost radi snižavanja troškova, a suštinska novina se sastoji u činjenici da se upravljanje troškovima širi izvan granica preduzeća, odnosno da se ukupna problematika troškova, njihovo praćenje, merenje, analiza i upravljanje šire pored interih lanaca) i na područja lanaca nabavke, snabdevanja i lanaca distribucije.<sup>15</sup> Dakle, svi prethodni sistemi obračuna i koncepti upravljanja troškovima, konvencionalni ili savremeni, obuhvatali su troškove, kao predmet obračuna i upravljanja samo unutar preduzeća, u okviru internih lanaca u pretproizvodnoj i postproizvodnoj

---

<sup>15</sup> Malinić S., „Upravljanje troškovima kroz lanac vrednosti preduzeća strateški pristup jačanju troškovne konkurentnosti“, Zbornik radova sa 12. Kongresa SRR RS. 2008.g., str.279.

fazi, dok VCA proširuje ovo područje i na dobavljače na ulaznoj i kupce (distributere i krajnje potrošače), na izlaznoj strani. Analiza lanaca vrednosti, uključujući lanac snabdevanja i posebno lanac distribucije, u središte interesovanja stavlja kupca, krajnjeg potrošača. Računovodstveno-informaciona podrška upravljanju troškovima kroz lanac vrednosti obezbeđuje se stvaranjem baze podataka, praćenjem troškova po brojnim varijablama – izazivačima troškova, prethodno alociranim po pojedinačnim aktivnostima u lancu vrednosti. Reč je, bez sumnje, o integrisanom pristupu upravljanja troškovima koji omogućava odgovarajuće konkurentsko pozicioniranje, koji ima široku perspektivu ukupnosti troškova, ali i ostalih strateških dimenzija proizvoda. Menadžment preduzeća orijentisan je na generisanje vrednosti i sve upravljačke i poslovne aktivnosti su usmerene ka ispunjenju zahteva i očekivanja potrošača.<sup>16</sup>

## 2.5. Kaizen Costing (KC)

Kao savremeni segment poslovne filosofije i upravljačkog računovodstva, metoda i tehnika, lociran je u fazi proizvodnje i ima za cilj da, prethodnom fazom predodređene troškove permanentno redukuje u proizvodnoj fazi, putem sitnih, inkrementalnih poboljšanja već usvojenog dizajna i tehnoloških procesa u tzv. Kaizen iznosima – poboljšanjima.<sup>17</sup> Za ovaj proces kontinuiranog poboljšanja karakteristično je da se delegirana ovlašćenja i odgovornost za redukciju aktuelnih troškova proizvodnje prenose sa viših menadžerskih struktura na niže nivoe, ali i na zaposlene eksperte i izvršioce u proizvodnji.<sup>18</sup> S tim u vezi, Kaizen Costing otvara mogućnost da svi zaposleni, posebno izvršioци, svojim aktivnim odnosom prema aktuelnim standardima, ciljnim veličinama (vrednostima), ispolje

---

<sup>16</sup> Pogledati Sekerz V., „Koncept upravljanja troškovima kroz lanac snabdevanja“, Zbornik radova sa 38. Simpozijuma SRRS, Zlatibor, 2007.g., str.65-79.

<sup>17</sup> Malinić S., „Odgovornost upravljačkih računovoda u primeni savremenih koncepata upravljanja troškovima“, Zbornik radova sa XLI Simpozijum SRRS. 2010.g.,str. 192-193.

<sup>18</sup> Drury C., „*Management Accounting for Business Decision*“, Thomson learning, London, 2001. god., p. 462.

nove ideje i predloge za novi kaizen, kako bi on u pogledu održavanja ili mogućih poboljšanja u uštedama i redukciji troškova bio realizovan. Osnovna karakteristika Kaizen Costinga jeste „prevashodna želja i težnja ka snižavanju troškova u svim etapama faze proizvodnje i sprečavanje bilo kog jaza između željenih i tekućih troškova i profita“.<sup>19</sup> Na kraju, Kaizen Costing zauzima značajno mesto i ostvaruje koherentnost sa ostalim savremenim sistemima i konceptima upravljanja troškovima.

## **2.6. Koncept obračuna troškova na bazi karakteristika proizvoda – future Costing**

U okviru proizvodne faze razvijena je i ideja o obračunu troškova na bazi karakteristika proizvoda – *future Costing (FC)*. Osnovna ideja ovog sistema sastoji se u težnji da se obračunska procedura pojednostavi i omogući fleksibilnije i olakšano izveštavanje. To se, metodološki gledano, postiže tako što se troškovi resursa, mesta troškova i troškovi aktivnosti alociraju i realociraju na učinke – proizvode, prema njihovim karakteristikama, stvaranje seta zajedničkih karakteristika za različite proizvode, odnosno zajedničkih aktivnosti koje treba realizovati za te proizvode. Budući da su karakteristike proizvoda veoma relevantne za potencijalne kupce, FC ne samo da je uspeo da pojednostavi računovodstveno-obračunsku proceduru, već je stvorio mogućnost da se pri koncipiranju izveštaja uvažavaju promerljivi zahtevi kupaca.

## **2.7. Koncept Take-Back Costing (TBC)**

U cilju praćenja, kontrole i upravljanja troškovima u proizvodnoj fazi koristi se sistem obračuna troškova – *Take-Back Costing (TBC)*. Reč je o inovativnoj ideji koja u prvi plan stavlja obračun troškova povlačenja proizvoda sa tržišta. Kontrola i redukovanje troškova u postproizvodnoj fazi, posebno povlačenja sa tržišta, kao i troškovi izazvani zatvaranjem

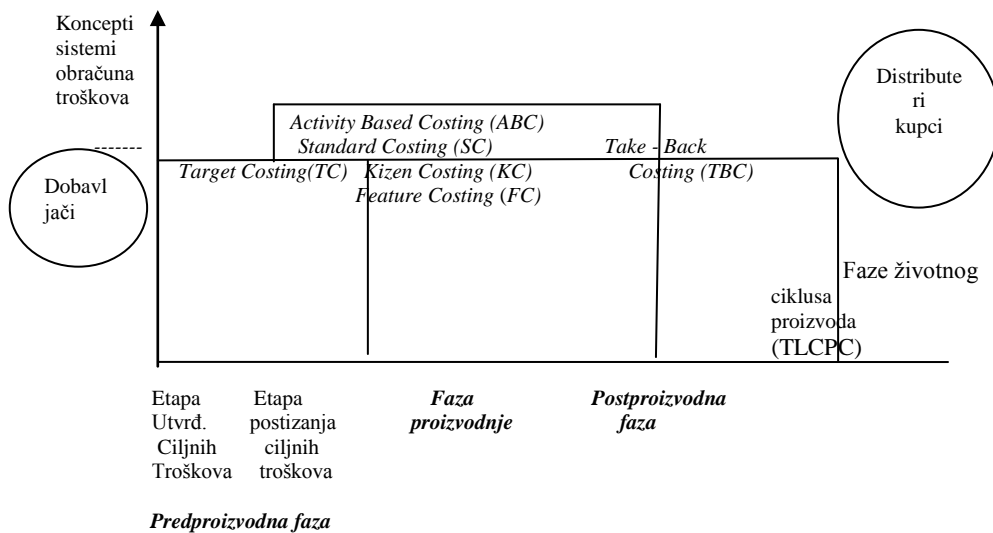
---

<sup>19</sup> Malinić S., „Upravljačko-računovodstveni aspekt Kaisen Costinga“, Računovodstvo, br.3/4, 2008.g., op.cit. str.9.

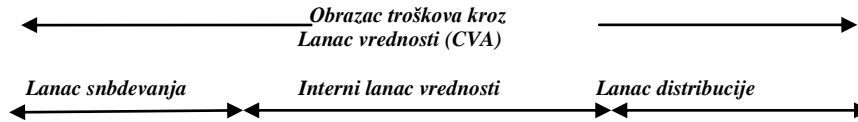
produktivnih pogona i fabrika, uključujući i ekološke zahteve ovih aktivnosti, povratno su usmeravali pažnju menadžmenta na neophodnost uvažavanja dizajniranja i proizvodnje proizvoda koji će imati niže troškove u postproizvodnoj fazi.

### 3. Povezanost savremenih sistema obračuna troškova

Prethodno navedene konstatacije o pozicijama i koherentnosti savremenih sistema obračuna i upravljanja troškovima, kao i širi aspekt ovih odnosa, sa osnovnom idejom da će različiti koncepti i sistemi obračuna troškova uspješnije zadovoljiti poznatu tezu koja ukazuje na dodirne tačke pojedinih faza životnog ciklusa proizvoda, šematski prikazuje slika 1<sup>20</sup>.



<sup>20</sup> Malinić S., „Savremeni računovodstveni sistem- Odgovor na izazove promena u okruženju, preduzeću i menadžmentu“, 40. Simpozijum SRRS, Računovodstvo i poslovne finansije u savremenim uslovima poslovanja, Zlatibor, 2009. god., str. 24.



**Slika 1.** Povezanost savremenih sistema obračuna troškova u fazama životnog ciklusa proizvoda

Data ilustracija ukazuje na dodirne tačke pojedinih faza životnog ciklusa proizvoda i posebne ili zajedničke faze životnog ciklusa proizvoda koje pokrivaju. Na kraju, potrebno je naglasiti da je neophodno transferisati nova znanja od istaknutih autora i relevantne literature iz ove oblasti. Stvoriti uslove za implementaciju iskustva iz zemalja koja imaju višedecinijsko iskustvo u primeni savremenih sistema obračuna i upravljanja troškovima.

#### 4. ZAKLJUČAK

Svedoci smo vremena u kome se koncepti upravljanja troškovima neprestano razvijaju kako bi pratile razvoj savremenih proizvodnih koncepcija, opstale i bile što uspešnije u savremenom konkurentskom okruženju i kako bi osigurale što preciznije informacije za donošenje strateških odluka. Tradicionalni troškovni koncepti ne mogu dati kvalitetne informacije o kretanju troškova, ne mogu precizno utvrditi kod kojih to poslovnih aktivnosti, preduzeće ne iskorišćava raspoložive resurse na efikasan i produktivan način. Podred navedenog takođe i cena koštanja utvrđena na osnovu tradicionalnih koncepata obračuna troškova postala je nepouzdana osnova za upravljanje troškovima u izmenjenim uslovima poslovanja, pa je u cilju otklanjanja tih nedostataka istražen novi koncept obračuna troškova i cene koštanja zasnovan na aktivnostima. Primena novih sistema za obračun troškova na bazi aktivnosti donela bi značajne uštede u troškovima i omogućila pribavljanje informacija za stalna poboljšanja u poslovanju, jer se trošenje resursa povezuje sa aktivnostima, a ne sa užim organizacionim delovima. Ovaj koncept baziran na aktivnosti omogućava bolje razumevanje ponašanja opštih troškova (u šta smo se mogli uveriti u objašnjenom primeru), daje mehanizme za upravljanje opštim troškovima i pružanje pouzdanih informacija za analizu profitabilnosti.

Radmila Trklja, Milan Trklja

Koncept ciljnih troškova (Target costing) usmeren je na snižavanje troškova u predproizvodnoj fazi. Podrazumeva rigoroznu kontrolu troškova u svim segmentima poslovanja i dostizanje ciljnih troškova i ciljnih prodajnih cena.

Koncept obračuna troškova na osnovu ukupnog životnog ciklusa proizvoda podrazumeva prađenje i analizu troškova, počev od nastanka ideje o proizvodnji novog proizvoda do uklanjanja iz proizvodnog programa i povlačenja sa tržišta. Period između uvođenja i povlačenja proizvoda sa tržišta predstavlja njegov životni ciklus i zavisi od karakteristika toga proizvoda.

Koncept i upravljanje troškovima kroz lanac vrednosti (VCA) orijentisan je da širi obračun i upravljanje troškovima izvan internog lanca vrednosti, prema interesu stvaranja vrednosti za krajnjeg korisnika odnosno potrošača, kroz lanac distribucije i lanac snabdevanja, kao i lance izvan preduzeća.

Koncept upravljanja kontinuiranim uštedama u troškovima ( kaizen cost) počiva na ideji da malim poboljšanjima u poslovnim procesima dostigne povećanje poslovnih performansi preduzeća kao celine. Cilj ovog koncepta jeste smanjenje ili potpuno eliminisanje razlika između ciljnih tekućih troškova i profita.

Koncept obračuna troškova na bazi karakteristika proizvoda ( future costing ) podrazumeva da se troškovi resursa, mesta troškova i troškovi aktivnosti alociraju i realociraju na učinke – proizvode, prema njihovim karakteristikama, stvaranje seta zajedničkih karakteristika za različite proizvode, odnosno zajedničkih aktivnosti koje treba realizovati za te proizvode. Koncept Take-Back Costing (TBC) - Reč je o novoj ideji koja u prvi plan stavlja obračun troškova povlačenja proizvoda sa tržišta kao i na neophodnost uvažavanja dizajniranja i proizvodnje proizvoda koji će imati niže troškove u postproizvodnoj fazi.

## REFERENCE

1. Antić Lj., Obračun troškova po aktivnostima i teorije ograničenja u funkciji donošenja poslovnih odluka, 38 Simpozijum SRRS , Zlatibor, (2008).
2. Antić Lj., Obračun troškova po aktivnostima u funkciji upravljanja savremenim preduzećem, Doktorska disertacija, Ekonomski fakultet, Niš, (2003).



3. Antić Lj., Novičević B., ; Target Costing for the Purpose of Generic Strategies Realization, Facta Universitates Series „ Economics and Organization“ NO.3, Vol.8 .(2011).
4. Benjamin, S.B., Design and Manage to Life Cycle Cost, M/A press, portland,
5. Cooper R., And Stagmulder, Target Costing and Value Engineering, Productivity Press, Portland, Oregaan, (1997).
6. Drury C., Management Accounting for Business Decision, Thomson learning, London, (2001).
7. Kaplan R., and Atkinson, A., Advanced Management Accounting, third edition, Prentice Hall, Inc., New Jersey, (1997).
8. Lalaević A., Računovodstvo ciljnih troškova - Target Costing, Ekonomski fakultet Podgorica, (2007).
9. Malinić S., Upravljačko-računovodstveni aspekt Kaisen Costinga, Računovodstvo,br.3/4, (2008).
10. Malinić S., Upravljanje troškovima kroz lanac vrednosti preduzeća strateški pristup jačanju troškovne konkurentnosti, Zbornik radova sa 12. Kongresa SRR RS. (2008).
11. Malinić S., Odgovornost upravljačkih računovođa u primeni savremenih koncepata upravljanja troškovima, Zbornik radova sa XLI Simpozijum SRRS. (2010).
12. Malinić S., Savremeni računovodstveni sistem- Odgovor na izazove promena u okruženju, preduzeću i menadžmentu, 40. Simpozijum SRRS, Računovodstvo i poslovne finansije u savremenim uslovima poslovanja, Zlatibor, (2009).
13. Novičević B., Računovodstvo troškova zasnovano na aktivnostima, Knjigovodstvo br.1. (1993).
14. Novičević B., Antić Lj., Upravljačko računovodstvo, Niš, (2009).
15. Sekerz V., Koncept upravljanja troškovima kroz lanac snabdevanja, Zbornik radova sa 38. Simpozijuma SRRS, Zlatibor, (2007).
16. Todorović N., ABC metoda u upravljanju troškovima, Zbornik radova Ekonomskog fakulteta u Istočnom Sarajevu br.3. (2009).
17. Trklja R., Upravljačko računovodstvena podrška sistemu motivisanja i nagrađivanja zaposlenih u modernim preduzećima, Doktorska disertacija, Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu.(2013).

## MODERN CONCEPTS OF COST ACCOUNTING– A REVIEW OF THE ABC METHOD SPECIFIC FEATURES

<sup>1</sup>Radmila Trklja, <sup>2</sup>Milan Trklja

<sup>1</sup>College of Economics Peć in Leposavić

<sup>2</sup>Deputy Mayor of Uroševac

**Abstract:** New business conditions, in which the presence of turbulent changes in the environment are extremely obvious, demand, much more than before, relevant and reliable information which represent an essential support for the management in all the stages of decision making processes. In the countries with developed market and competitive economies, new approaches, philosophies, concepts and techniques in the field of expense accounting appear. The development of high technology businesses and the appearance of business globalisation raise the question of the quality of accounting information obtained using traditional methods of cost accounting and it is necessary to change the concept of establishing product costs. According to this, management accounting should ensure an informational support for managing businesses which are based on customers' demands, internal processes, continuous business improvement etc. It is only possible with the application of modern concepts of cost accounting, which will ensure efficient of cost management and business management in modern business conditions.

**Key words:** modern concepts of cost accounting, new business conditions, management accounting, management.