dr Zoran Milenković

Visoka turistička škola strukovnih studija, Beograd

UDC 005.21:338.48

657.474.57:338.48

MOGUĆNOST IMPLEMENTACIJE SAVREMENIH PRISTUPA OBRAČUNA TROŠKOVA SA PRIMENOM NA TROŠKOVE U TURIZMU

POSSIBILITIES OF IMPLEMENTING MODERN PHILOSOPHY OF COST ACCOUNTING – THE CASE STUDY OF COSTS IN TOURISM

Apstrakt: Efikasno upravljanje troškovima jedan je od ključnih zadataka savremenog menadžmenta, prvenstveno zbog uzročno-posledične povezanosti troškova, rentabilnosti i obezbeđenja konkurentске prednosti na tržištu proizvoda i usluga. Kao tržišno orijentisan koncept, Target Costing predstavlja savremenu računovodstvenu filozofiju obračuna troškova koja kreira adekvatan sistem strategijske podrške upravljanju troškovima i planiranju profita. Efikasno upravljanje i planiranje troškova, u savremenim uslovima poslovanja, obezbeđuje računovodstveni informacioni sistem kao integrisano računovodstveno i informatičko rešenje koje kompanijama omogućava obradu računovodstvenih podataka neophodnih za donošenje poslovnih odluka usmerenih na efikasno upravljanje u skladu sa deklarisanom misijom i ciljevima kompanije. Osnovna informaciona podrška u procesu planiranja i upravljanja troškovima realizuje se putem modula pogonskog knjigovodstva koji predstavlja posebno značajan deo računovodstveno-informacionog sistema svake kompanije. U okviru modula pogonskog knjigovodstva, kao segmenta integralnog računovodstveno-informacionog sistema, obezbeđuje se praćenje troškova po vrstama, a zatim i po mestima i nosiocima.

Ključne reči: upravljanje troškovima, ciljni troškovi, računovodstveno-informacioni sistem, pogonsko knjigovodstvo

Abstract: Efficient cost management is one of the key tasks in modern management, primarily because of causal connection of costs, profitability and competitive advantage on the market. As a market-based concept, Target Costing represents modern accounting philosophy of cost accounting and profit planning. In modern business, efficient cost planning and management is provided by accounting information system as an integrated accounting and information solution which supplies enterprises with accounting data processing necessary for making business decisions related to the efficient management in accordance with the declared mission and goals of an enterprise. Basic information support in the process of planning and cost management is carried out by the cost accounting module which is a very important part of the accounting information system in every enterprise. The cost monitoring is provided according to the type, place and bearer within the cost accounting module as a segment of an integral accounting information system.

Key words: cost management, target costing, accounting information system, cost accounting module

Uvod

Postizanje, očuvanje i jačanje konkurentne prednosti predstavlja ključni faktor opstanka i uspešnosti poslovanja savremenih privrednih društava. Kompanije, definišući svoju misiju, viziju i ciljeve, to jest na bazi toga formulišući strategije, upravo teže da deluju u tom pravcu. Konstantna komponenta strategije savremenih kompanija podrazumeva kontinuirane napore ka unapređenju poslovnih procesa (poslovanja).

Savremenu privredu karakteriše, između ostalog, primena novih tehnologija, koje poseduju određena svojstva po kojima se bitno razlikuju od klasičnih, a koja se ogledaju u većoj fleksibilnosti proizvoda ili usluga, procesa organizacije upravljanja i sl. Primena novih tehnologija ima, između ostalog, uticaj na izmenu strukture troškova, kao i karakter pojedinih troškova. Klasičan način utvrđivanja cene koštanja i upravljanja troškovima, koji ima u vidu samo jednu fazu životnog ciklusa proizvoda ili usluge, dovodi se u pitanje zbog toga što troškovi koji nastaju pre faze proizvodnje proizvoda ili usluga, imaju tendenciju povećanja. Faza sazrevanja proizvoda ili usluga se skraćuje i teže je ostvariti zavidan nivo rentabilnosti u fazi proizvodnje ili usluge, te se otuda javlja potreba za širenjem opsega obuhvatanja troškova na ceo životni ciklus proizvoda ili usluga. Posebno je važno efikasno upravljati troškovima u stadijumu dizajna, zatim, prilagoditi se novim promenljivim zahtevima potrošača, kao i skratiti vreme izlaska novih proizvoda ili usluga na tržište. Upravljanje troškovima u savremenim uslovima poslovanja ne može se svesti samo na rešavanje problema njihove alokacije, već na iznalaženje mogućnosti za njihovu kontrolu i smanjenje. Jedan od ključnih koncepata za upravljanje troškovima, ali i rizicima u savremenim uslovima poslovanja jeste obračun **ciljnog troška**. Obračun ciljnog troška jeste strateški koncept upravljanja troškovima usredsređen na smanjenje troškova tokom ukupnog

životnog ciklusa proizvoda ili usluga, počev od planiranja proizvodnje i konstrukcije proizvoda, preliminarne dizajna, detaljnog dizajna i testiranja, do njegove proizvodnje, distribucije, servisiranja i održavanja. Da bi se to postiglo, obračun ciljnog troška integriše funkciju proizvodnje i marketinga sa inženjeringom.

Autor u napisu ukazuje na novi koncept upravljanja troškovima, na koncept obračuna ciljnog troška, njegove karakteristike, metode za determinisanje ciljnog troška i metode za smanjivanje projektovanih troškova do nivoa ciljnog troška. Dat je i osvrt na izmenjene uslove poslovanja i izmenjenu strukturu i karakter pojedinih troškova, kako, primera radi, jedna turistička usluga, pored osnovne usluge, nudi dodatne sadržaje koji povećavaju prihod, ali i troškove.

Upravljanje troškovima u savremenim uslovima poslovanja ne može se svesti samo na rešavanje problema njihove alokacije, već i na iznalaženje mogućnosti za njihovu kontrolu i smanjenje, jer najnovija istraživanja razvoja turizma kao privredne grane ukazuju na sledeće trendove:

- 1) Neće se toliko tražiti paket usluga, već će turistička ponuda biti kreirana prema individualnoj potrebi potrošača, a cene (troškovi) će se, zato, znatnije diferencirati.
- 2) U perspektivi su mali organizatori putovanja, koji će opsluživati neopslužene delove turističkog tržišta.
- 3) Ukupna turistička potrošnja imaće brži rast nego bilo koji drugi izdatak.
- 4) Putovanja u gradske centre imaće bržu stopu rasta od klasičnih letnjih putovanja.
- 5) Putovanja između evropskih zemalja imaće veću stopu rasta nego domaća putovanja.
- 6) Posete planinskim centrima u letnjem razdoblju, putovanja motivisana kulturnim razlozima i kružna putovanja brodom imaće veću stopu rasta od do sada uobičajenog godišnjeg odmora (u letnjem i zimskom periodu).

- 7) Paket aranžmani za individualnu klijentelu postaće popularniji.
- 8) Vazdušni saobraćaj će se razvijati brže nego ostali vidovi transporta i prilagođavaće se kvalitetom i cenom.
- 9) Potražnja za odmorom u kome dominiraju kulturne i slične aktivnosti brže će rasti od ostalih formi putovanja, itd.

Ovo je samo deo savremenih trendova u turizmu koji navode na značaj i potrebu za konceptima upravljanja troškovima u savremenim uslovima poslovanja, to jest **obračuna ciljnih troškova, čiju ćemo sažetu suštinu izložiti u nastavku teksta.**

Neminovnost za promenama postojećih filozofija obračuna troškova

Sve prisutnije promene na svetskoj tržišnoj sceni, koje su se u znatnoj meri odrazile na poslovanje privrednih društava, zahtevaju agresivnije i sveobuhvatnije pristupe u domenu razumevanja, koncipiranja i kreiranja varijabli poslovanja koje su od stratejske važnosti za njihova dalja poslovanja i opstanka na tržištu. Samim tim, postoji i sve izraženija potreba privrednih društava da revidiraju svoje postojeće informacione sisteme, da svoje kreativne napore usmere u pravcu stvaranja sofisticiranog visokointegrisanog sistema upravljanja i kontrole troškova, i da evoluiraju u pravcu kreiranja novih sistema informacione podrške menadžmenta kompanije.

Nove filozofije upravljanja poslovnim aktivnostima savremenih kompanija nastaju prvenstveno kao posledica oskudnih informacionih performansi na kojima su decenijama počivali dotadašnji, klasični sistemi obračuna troškova. Kako su tradicionalni sistemi obračuna troškova kreirani da pruže informacionu podršku menadžmentu kompanijama koje su poslovale u stabilnim uslovima privređivanja sa malim ili neznatnim turbulencijama i rizicima, stiže se utisak da tako koncipirani sistemi obračuna troškova

nisu bili u mogućnosti da odgovore informacionim zahtevima i izazovima koji su se sve više nametali i postajali neophodnost u savremenim uslovima privređivanja.

Upravo stoga, savremeni koncepti obračuna troškova koji su se javili kao potreba da se nadoknade nedostaci klasičnih sistema obračuna troškova i koji su vremenom postali veoma snažna stratejska oruđa upravljanja troškovima, jedan od njih jeste i obračun ciljnih troškova to jest Target Costing¹.

Pojam i osnovne karakteristike TARGET COSTING-a

Kao stratejski, sveobuhvatni instrument informacione podrške menadžmenta preduzeća, danas Target Costing predstavlja pouzdan mehanizam to jest filozofiju upravljanja i redukovanja troškova, čija je ideja usmerena ka pažljivom integrisanju stratejskih ciljeva o odlučivanju mogućnosti snižavanja troškova uz uvažavanje zahteva tržišta.

Međutim, pre nego što ukratko analiziramo spomenuti koncept obračuna troškova, neophodno je spomenuti tradicionalne metode ili sisteme obračuna troškova koji i danas imaju svoje mesto u računovodstvenoj praksi, ali polako prepuštajući svoje mesto savremenim konceptima koji daju niz odgovora savremenim uslovima privređivanja, i da se, do sada neprikošnoveni koncept „zarada na prihodima“, stavlja u drugi plan, uz opasku savremenika da se u savremenim turbulentnim uslovima tehnoloških revolu-

¹ Iako se s pravom smatra da Direct Costing ima svoje korene u radovima marginalista W. Jevons-a i K. Menger-a iz osamdesetih godina prošlog veka, ali i u radovima E. Schmalenbach-a iz 1919. g. ipak se kao datum nastanka ovog sistema obračuna uzima januar mesec 1936. god. Kada je američki autor Jonathan N. Harris objavio svoj poznati članak – What Did We Earn Last Month (Šta ili koliko smo zaradili prošlog meseca)

cija treba opredeliti upravo na konceptu „zarađivati na troškovima“.

Tradicionalni sistemi obračuna troškova

Budući da se mogu shvatiti kao skupovi ciljeva, organizaciono-metodoloških pravila i odgovarajućih obračunsko-knjigovodstvenih postupaka za utvrđivanje i knjigovodstveno obuhvaćanje troškova, prihoda i rezultata po različitim odabranim segmentima, sistemi obračuna troškova i njihov izbor kao osnova organizacionog ustrojstva računovodstva troškova, upravo treba da rezultiraju u stvaranju što kvalitetnije informacione baze podataka. Osnovu te *troškovne konstrukcije* čine bazični podaci o troškovima proizvodnog procesa, tj. troškovima materijala, zarada, opreme i dr.

Računovodstvo troškova kroz izbor uzročnika troškova i ključeva za alokaciju, mesta i nosilaca troškova ili aktivnosti i drugu definisanu metodologiju, koristi te *bloke* informacija agregirajući ih u odgovarajuće *informacione strukture* koje obezbeđuju top menadžmentu informacije za potrebe donošenja odluka i upravljanja troškovima. Mera u kojoj izabrani sistem obračuna troškova

doprinosi ostvarenju postavljenog seta ciljeva, suštinski određuje značaj računovodstva troškova, odnosno korisnost njegovih informacija. U vezi sa tim, računovodstvena literatura identifikuje *tradicionalne* i *savremene* sisteme obračuna troškova i govori o različitoj korisnosti informacija koje proizvode. U domenu tradicionalnih sistema obračuna troškova identifikuje se sistem obračuna po stvarnim, standardnim i standardnim varijabilnim troškovima – Direct Costing.

a) **Sistem obračuna po stvarnim troškovima**², kao apsorpcioni sistem, bavi se isključivo stvarnim vrednostima i u *proizvodnu cenu koštanja* učinaka (relevantna je za potrebe bilansiranja zaliha učinaka) uključuje sve grupe stvarno nastalih troškova proizvodnog funkcionalnog područja, dok u *komercijalnu cenu koštanja* realizovanih proizvoda i usluga (relevantna je za obračun rashoda realizovanih proizvoda i usluga) uključuje sve grupe troškova opšteg upravljanja i administracije, kao i troškove prodaje. Troškove istraživanja i razvoja, finansiranja i druge zajedničke troškove ovaj sistem obračuna tretira kao troškove perioda. Troškovi perioda ne utiču na periodični rezultat, a dotle potpuno prevlađivanje troškova proizvodnje na nosioce troškova ima uticaja na periodizaciju troškova i rezultata.

² Johnson, H.T. and Kaplan, S.R. *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1991. p. 23-24

Na osnovu šematskog prikaza očigledno je da obračun po stvarnim troškovima, troškove perioda izjednačava sa stvarnim troškovima neproizvodnih funkcija, a da za troškove proizvoda proglašava stvarne troškove funkcije proizvodnje u širem smislu, to jest da među troškovima proizvodnje ne poznaje troškove perioda. Specifičnost obračuna po stvarnim troškovima je promenljiva proizvodna cena koštanja jedinice proizvoda. Otuda zaključak da obračun po stvarnim troškovima za sve moguće svrhe upotrebe nudi promenljivu, dakle međuperiodično neuporedivu i proizvodnu i komercijalnu (punu) cenu koštanja obračunatu uvek unazad.

b) Sistem obračuna po standardnim troškovima, karakteriše prisustvo stvarnih i standardnih troškova u obračunu i raščlanjivanje i standardizaciju troškova prema funkcionalnim područjima, prema načinu uključivanja u cenu koštanja učinaka i prema reagovanju na promene u obimu proizvodnje. Takođe, utvrđivanje, iskazivanje i disponiranje odgovarajućih odstupanja i obračun proizvodne i komercijalne cene koštanja po jedinici učinaka bazirani su na standardnim veličinama. Posebna uloga pripada korišćenju kapaciteta u planiranju zadataka proizvodnog preduzeća i *akcenat* je na obračunu po mestima troškova, a ne po nosiocima troškova kao kod sistema obračuna po stvarnim troškovima.

Obračun po standardnim troškovima, u odnosu na obračun po stvarnim troškovima, sužava pojam troškova proizvoda, prepoznajući troškove perioda i među troškovima proizvodnog funkcionalnog područja.

Dobro postavljen obračun po standardnim troškovima ogleda se u sledećim prednostima:

a) Prva se ogleda u tome što stabilna proizvodna cena koštanja ne dozvoljava veštačke periodične oscilacije vrednosti zaliha.

b) Druga prednost obračuna po standardnim troškovima sastoji se u tome što je

unapred poznata stabilna puna cena koštanja znatno upotrebljivija troškovna podloga formiranja prodajnih cena.

c) Treća prednost ovog sistema obračuna troškova proizilazi iz toga što su standardni troškovi u osnovi budući troškovi. Kao logičan nastavak toga, kontrola troškova raspolaze pouzdanim merilom, osnovom za upoređenje stvarno nastalih troškova.

d) Četvrta prednost se manifestuje usmeravanjem pažnje rukovodstva samo na odstupanja od standardnih troškova.

e) Peta prednost se tiče mogućnosti ovog sistema obračuna troškova da putem kontrole troškova obezbedi glavne polazne osnove ili i merila stimulativnog nagrađivanja po osnovu ekonomičnosti trošenja i doprinosa rentabilitetu preduzeća.

f) Šesto, obračun po standardnim troškovima povećava ekonomičnost internog obračuna, što je rezultat njegovog oslanjanja na unapred određene kalkulacione kvote standardnih troškova.

c) Sistem obračuna po standardnim varijabilnim troškovima – Direct Costing, kao sistem obračuna po nepotpunim troškovima donosi kvalitativnu novinu u odnosu na prethodna dva sistema. Naime, u **proizvodnu cenu koštanja** uključuje samo varijabilne troškove proizvodnje, a u **komercijalnu cenu koštanja** nosilaca rezultata, uključuje još i samo varijabilne troškove prodaje i uprave, ukoliko se javljaju. Fiksni troškovi ne ulaze u cenu koštanja učinaka. Osnovne karakteristike ovog sistema obračuna su da razdvaja ukupne troškove (stvarne ili standardne) na fiksne i varijabilne i da su fiksni troškovi, troškovi proizvodne spremnosti a varijabilni nastaju samo onda kada preduzeće otpočne proizvodnju i uglavnom su srazmerni kretanju obima proizvodnje. Direct Costing se zasniva na marginalnim troškovima proizvodnje i prodaje i marginalnom rezultatu. Marginalni rezultat je razlika do prodajne cene jedinice proizvoda. Naime, obračun po varijabilnim troškovima u cenu koštanja

inkorporira samo varijabilne troškove, obračunava marginalni rezultat i mesta troškova tretira kao područja odgovornosti i kontrole samo za varijabilne troškove. Fiksne troškove i obračun odgovarajućih odstupanja ne obuhvata preko računa mesta troškova.

Tradicionalno računovodstvo troškova, sa primenom konvencionalnih metoda i tehnika, pokazalo se efikasnim u uslovima poslovanja u mirnom, stabilnom okruženju, sa unapred i dobro poznatim zahtevima potrošača i uskim asortimanom proizvoda masovne proizvodnje.

Pod uticajem velikog broja faktora, karakterističnih za savremeno poslovno okruženje, tradicionalno računovodstvo troškova i tradicionalni sistemi obračuna troškova koji leže u njegovoj osnovi, gube sposobnost da odgovore i savladaju izazove vremena.

Imajući u vidu da, u konkretnim uslovima, generišu informacije koje su nepouzdate i neblagovremene, da bi predstavljale pouzdanu osnovu za upravljačke procese, računovodstvena teorija i praksa ponudile su rešenje navedenih problema u savremenim sistemima obračuna troškova.

Savremeni sistemi obračuna i upravljanja troškovima

Savremeni uslovi poslovanja, posebno u lean³ poslovnom okruženju, otkrivaju i dodatno potenciraju nedostatke tradicionalnog računovodstva troškova i tradicionalnih sistema obračuna troškova. Brojne kritike

računovodstva troškova, podstaknute dinamičnim privrednim razvojem, turbulentnošću tržišta, nepredvidivom konkurencijom i kompleksnim zahtevima unutar same kompanije, zahtevale su i uslovile njenu organizacionu transformaciju.

Ipak, kroz očuvanje fundamentalnih osnova i koncepcija, prevazilaženje najvećih slabosti računovodstva troškova i tradicionalnih sistema obračuna troškova, rešenje je nađeno u razvoju i implementaciji savremenih koncepata, sistema i tehnika to jest pristupa obračunu i upravljanju troškovima.

Savremeni upravljačko-računovodstveni sistem (skraćeno RIS) i sistem računovodstva troškova, sa adekvatnim tehničkim, biheviorističkim i kulturalnim atributima, u čijoj se osnovi nalaze savremeni sistemi obračuna i upravljanja troškovima treba posmatrati kao mehanizam koji svojom informacionom podrškom omogućava:

- planiranje, procenu rizika i kontrolu postojećih aktivnosti,
- planiranje i formulisanje budućih strategija, taktika i operacija,
- optimizaciju upotrebe resursa i povećanje njihove efikasnosti,
- merenje, procenu i poboljšanje performansi kompanije,
- redukovanje subjektivnosti u procesu donošenja odluka,
- poboljšanje interne i eksterne komunikacije, korporativno upravljanje, internu kontrolu i dr.

Očekivanja od upravljačko-računovodstvenog informacionog sistema ne ograničavaju se samo na gore navedene aktivnosti, posebno imajući u vidu novu strategijsku i konkurentsku dimenziju. Insistiranje na njegovoj ulozi u procesu projektnog i sistemskog planiranja i kontrole performansi celine kompanije i delova, kroz kreiranje adekvatnog sistema merenja performansi, još jednom ukazuje na to da su bazične komponente upravljačko-računovodstvenog informacionog sistema, koje i određuju njegovu suštinu, opisane pojmovima nadlež-

³ Lean predstavlja poslovnu filozofiju i strategiju proizvodnje bez otpadaka, to jest nepotrebnog rasipanja resursa, sa primarnim ciljevima eliminisanja gubitaka vremena i novca i problema koje sa sobom nose velike zalihe. Upravo eliminisanjem nepotrebnog trošenja resursa i redukcijom troškova, lean omogućava efikasnije poslovanje kompanija, ostvarenja visokih performansi i dugoročno kreiranje vrednosti za kupce, kao izvora obezbeđenja trajne konkurentske prednosti kompanije.

nost, tj. odgovornost, kontrola, pouzdanost, uzajamna zavisnost i relevantnost.

Tradicionalni i savremeni sistemi obračuna troškova zasnovani su na fundamentalno različitim konceptualnim osnovama. Dok tradicionalni u praćenju troškova polaze od centara odgovornosti (departmana ili organizacionih jedinica) kao nosilaca i uzročnika troškova, savremeni sistemi se npr. oslanjaju na aktivnosti/operacije kao potrošače resursa, gotove proizvode/usluge kao potrošače aktivnosti i uzročnike troškova i uzročnike potrošnje aktivnosti kao ključeve za alokaciju troškova. Otuda i različito definišu proizvodne troškove.

Savremeni sistemi obračuna troškova, pored troškova proizvodnje, u proizvodne troškove uključuju i troškove drugih neproizvodnih aktivnosti, to jest imaju širi fokus na ukupne aktivnosti kompanije a ne samo na proizvodnu fazu aktivnosti. Osim toga, savremeni sistemi obračuna troškova fokusiraju se na procese rada, a ne na izvršioce zadataka i njihovu individualnu odgovornost. U celosti obezbeđuju sveobuhvatne informacije o troškovima proizvoda po funkcijama, resursima, aktivnostima i uzročnicima troškova, daju snažnu informacionu podršku menadžmentu preduzeća. Navedeni savremeni, stratejski i tržišno orijentisani koncepti, sistemi i tehnike u osnovi imaju za cilj redukciju troškova, ostvarivanje željenih performansi, postizanje i održavanje konkurentnosti preduzeća. Kao takvi zauzimaju

veoma značajno mesto u sistemu informisanja menadžmenta lean preduzeća.

I dok sa jedne strane postoji visok nivo saglasnosti teorije o tome da su tradicionalno računovodstvo troškova i konvencionalni sistemi obračuna troškova, koji se nalaze u njegovoj osnovi, jedna od glavnih prepreka implementacije i održanja lean koncepta i da je neophodno primeniti nove koncepte, sisteme i metode obračuna i upravljanja troškovima, sa druge strane ne postoji opšteprihvaćen stav o tome koju savremenu metodologiju računovodstva troškova treba primeniti. Odnosno, koji je to sistem obračuna i upravljanja troškovima posebno pogodan, primenjiv i kompatibilan lean principima.

Polazeći od prethodno objašnjenih poželjnih karakteristika upravljačko-računovodstvenog sistema koje podstiču lean ponašanje u kompaniji, to jest podstiču postizanje proizvodne izuzetnosti, kao i četvorofaznog pristupa izgradnje odabranog računovodstvenog modela, u literaturi se javljaju brojni pristupi i sistematizacije mogućih primernih koncepata, sistema, metoda i tehnika računovodstva troškova.

Jedan od pristupa prikazan je u Tabeli 1 i on razmatra primerene računovodstvene metode obračuna i upravljanja troškovima sa aspekta tri osnovne uloge, tj. funkcije lean računovodstva troškova, a to su: utvrđivanje troškova proizvoda (cene koštanja), operativna kontrola i potreba za kontinuiranim unapređenjima.

Cena koštanja (troškovi učinka - proizvod/usluga)	Operativna kontrola	Kontinuirana unapređenja
Obracun troškova po aktivnostima	Kvalitativna merila performansi	Becmarking
Obracun troškova baziran na vremenu	Performanse toka vrednosti	Kaizen Costing obracun
Obracun troškova po organizacionim jedinicama	Throughput racunovodstvo	Obracun troškova po aktivnostima
Obracun troškova toka vrednosti	Back-flush Costing	Troškovi kvaliteta i gubitka

Izvor: Ward, Y. And Graves, A. (2004), Working Paper 2004.05, *A New Cost Management and Accounting Approach for Lean Enterprises*, Unviersity of Bath, UK, p. 22.

Prema ovom pristupu, za potrebe utvrđivanja cene koštanja proizvoda u lean preduzećima najefikasniji su *sistem obračuna troškova po aktivnostima, pristupi obračuna troškova zasnovani na vremenu, obračun troškova po ranim ćelijama ili obračun troškova toka vrednosti*. Za svrhe operativne kontrole u lean preduzećima, najpogodniji su *Back-Flush Costing, Throughput računovodstvo* i primena *kvalitativnih merila performansi i performansi toka vrednosti*. Postizanje ciljeva u domenu kontinuiranih unapređenja zahteva podršku računovodstva troškova u formi savremenih sistema obračuna troškova, npr. *Kaizen obračuna troškova, obračuna troškova po aktivnostima* i savremenih tehnika upravljanja troškovima, npr. *benčmarkinga* i dr. Pored benčmarkinga kao veoma uspešne tehnike upravljanja troškovima navode se i AVS metod redukcije troškova, metod fokusiranja, dijagram riblja kost ili „uzrok-posledica“, metod 4P, brejnstorming (*brainstorming*) i druge.

Jedan drugi, nešto širi pristup, gore navedene funkcije računovodstva troškova i primerene metode i tehnike, vezuje samo za oblast upravljanja proizvodnjom. Pored toga, uključuje još dve dimenzije i to procese odlučivanja, kao i upravljanje u uslovima funkcionisanja lanaca vrednosti. Otuda, za potrebe upravljanja u lean kompanijama, npr. u **domenu uvođenja novih proizvoda** i sl. pogodni su *Target Costing* i *Life-Cycle Costing*, dok su za potrebe **upravljanja u uslovima funkcionisanja lanaca vrednosti** pogodni *obračun troškova po aktivnostima* za *interni lanac vrednosti*, *Target Costing* i *Kaizen obračun u lancu vrednosti*.

Prečesto se, naime, događa da postojeće funkcije pojedinih proizvoda ili usluga potrošaču ne nude željene koristi, pa ih stoga on nije spreman platiti. To možemo sprečiti ako timskim pristupom povežemo **istraživanje i razvoj, računovodstvo i marketing**, a u cilju prilagođavanja proizvoda ili usluge potrebama i željama kupaca, kakve oni žele i cenu koju su spremni platiti. Osnovni prin-

cip jeste da prilikom stvaranja proizvoda tj. usluge mogu nastati samo oni troškovi koje je kupac spreman platiti.

Resursi se ulažu na način kako to odgovara željama kupaca. Stoga oblikovanje proizvoda i usluga mora biti u skladu sa traženim kvalitetom i funkcionalnošću kupaca, naravno u okviru troškova potrebnih (mogućih) za ostvarenje ciljne dobiti preduzeća.

Zajedno sa tzv. *Kaizen Costing* (jap. **Kai** znači promenu, a **Zen** znači težiti boljem) metodom to jest metodom neprekidnog poboljšanja i smanjenja troškova, obračun ciljnih troškova predstavlja centralni instrument upravljanja troškovima u japanskim kompanijama.

Dok se obračun ciljnih troškova primenjuje u razvojnoj fazi proizvoda utičući na njegov celi životni ciklus, *Kaizen Costing* je orijentisan na fazu proizvodnje i prodaje, s ciljem kontinuiranog, sistematskog, procesno orijentisanog smanjenja troškova. *Kaizen Costing* je filozofija: profit treba ostvariti na razlici između uštede u troškovima i zadržavanja prethodnog nivoa prodajne cene, a ne na razlici između zadržavanja istog nivoa troškova i povećanja prodajnih cena.

Kaizen obračun troškova (*Kaizen Costing* – KS) predstavlja novi sistem obračuna troškova, lociran u fazi proizvodnje, koji doprinosi redukovanju troškova proizvoda putem sitnih, inkrementalnih i postepenih poboljšanja već usvojenog dizajna proizvoda i tehnoloških procesa proizvodnje. KS otvara mogućnosti da svi zaposleni posebno izvršioc, na bazi delegiranih ovlašćenja i odgovornosti za redukciju troškova, svojim aktivnim odnosom prema definisanim standardima, daju nove ideje i predloge za kaizen poboljšanja, kako bi ista bila realizovana.

Kaizen tehnika podrazumeva skup različitih metoda, postupaka i alata koji se, kao komponente *Kaizen* koncepta, koriste za kontinuiranu i konstantnu redukciju troškova tokom odvijanja proizvodnje, kao odgovor na pitanje može li se još bolje ili mogu li se troškovi proizvodnje još smanjiti, gde

i kako? U osnovi Kaizena nalazi se kvalitet i težnja ka kontinuiranim unapređenjima, ali ova definicija nema objekat (predmet) što znači da može da se odnosi na procese, resurse ili ljude. Sa pravom se može reći da bit Kaizena najbolje odražava misao *rastaviti i ponovo sastaviti na bolji način* ili *to take apart and put back together in a better way*.

Implementacija Kaizen tehnike zahteva razmatranje najmanje tri ključne dimenzije, i to: obima unapređenja, rokova njihovog realizovanja i pitanje odgovornosti za realizaciju. Prvo, Kaizen je povezan sa kontinuiranim unapređenjima u malim, sitnim, inkrementalnim a ne radikalnim koracima. Svi događaji, odnosno aktivnosti unapređenja mogu se podeliti u nekoliko tipova:

- **kaizen događaj** je planirana aktivnost usmerena na tačno određen aspekt poslovanja, bazira se na brzom otkrivanju uzroka problema i efikasnoj fokusiranoj implementaciji rešenja;

- **gemba kaizen** je kaizen aktivnosti koja se sprovodi u samoj proizvodnji, budući da se gemba sa japanskog prevodi kao pravo mesto;

- **sistem kaizen** se odnosi na radikalno unapređenje procesa u pravcu eliminisanja aktivnosti koje ne dodaju vrednost;

- **kaizen blic** podrazumeva planirani kaizen događaj koji traje od tri do pet dana, sa ciljem brzog unapređenja;

- **kaizen super blic** podrazumeva planirani događaj od svega nekoliko sati, jer se sprovodi neposredno posle identifikacije problema u procesu ili mašini.

Drugo, promene, čiji je cilj unapređenje, po pravilu se implementiraju u kratkom roku, koji može biti svega nekoliko sati do nekoliko dana, što ne isključuje aktivnosti koje zahtevaju i veći broj dana. Treće, Kaizen podrazumeva involviranost, tj. odgovornost svih zaposlenih za primenu unapređenja, to jest bazira se na visokoobučeni i motivisanim ljudima koji su dobro upoznati sa procesima, od kojih se očekuje da daju sugestije u cilju podizanja kvaliteta procesa za koje

su odgovorni. U celini puna implementacija Kaizen tehnike i postizanje potpunih efekata zahtevaju izgradnju svojevrsne Kaizen kulture.

Pet ključnih elemenata Kaizen kulture su:

- **kvalitet**, kao bazična odrednica Kaizena, zahteva redovne sastanke radnih timova za debate o nivoima kvaliteta svih aspekata rada preduzeća, radi njegovog održanja i unapređenja;

- **unapređenje morala zaposlenih**, kao ključne komponente postizanja dugoročne efikasnosti i produktivnosti, predstavlja fundamentalni zadatak Kaizena; **timski rad** i jedinstvo ciljeva, a ne konkurentski odnosi u kolektivu, predstavlja bit Kaizen tehnike; razvoj i podsticanje **lične discipline** svakog zaposlenog, obezbeđuje jake timove posvećene realizaciji postavljenih ciljeva;

- **predlozi za unapređenja** od strane zaposlenih, omogućavaju funkcionisanje Kaizen tehnike i uveravaju menadžment da će se problemi uočiti i prevazići pre nego što postanu znatni.

Dometi Kaizen tehnike u velikoj meri prevazilaze operativne ciljeve unapređenja te se stoga može konstatovati da je reč o strategijskom alatu menadžmenta. Ipak, Kaizen predstavlja svojevrsni interfejs između razvoja sistema, te postizanja dugoročnih, strategijskih ciljeva preduzeća i procesa operativnih unapređenja, budući da promene koje se čine u procesima u funkciji izgradnje operativne efikasnosti na dnevnoj osnovi, dodatno direktno doprinose preduzeću u pravcu dugoročnog kreiranja vrednosti i realizacije dugoročnih ciljeva.

Zbog ograničenog prostora za njihovom detaljnijom i sveobuhvatnijom analizom, nameće se potreba za sažetim objašnjenjima savremenih sistema obračuna i upravljanja troškovima, a koji, pored ostalog, treba da daju odgovore na krucijalna pitanja:

- „Kakva svojstva moj proizvod ili usluga mora imati?“ i

- „Koliko nas on/ona sme koštati?“ itd.

Naravno u zavisnosti od delatnosti kojom se bavi kompanija i odabranog načina koncepta praćenja i analize troškova, top menadžment kompanije imaće odgovore na gore postavljena pitanja.

– **Obračun troškova po aktivnostima** (*Activity Based Costing – ABC*) za konceptualni osnov ima poslovne aktivnosti preduzeća, čijim se izborom i analizom vrši organizaciono-metodološko oblikovanje ovog sistema. Aktivnosti se definišu kao skup homogenih zadataka vezanih za proces stvaranja vrednosti, to jest proces svrshodnog trošenja resursa radi stvaranja određenih učinaka – proizvoda ili usluga. Aktivnosti se mogu diferencirati na različite načine – na primarne i sekundarne, na aktivnosti koje dodaju vrednost učincima i na aktivnosti koje ne daju vrednosti. Stvaranje baze računovodstvenih podataka primenom ovog sofisticiranog sistema, primerenog savremenim konkurentskim uslovima privređivanja, pruža izuzetne mogućnosti za praćenje, kontrolu i upravljanje troškovima.

Ovaj sistem obračuna troškova polazi od osnovne postavke da nosioci troškova (učinci) iniciraju obavljanje aktivnosti, to jest troše aktivnosti, a da same aktivnosti troše resurse i uzrokuju nastanak troškova kompanije. Otuda je veoma bitno pitanje izbora i analize aktivnosti. Upravo zbog velikog broja identifikovanih aktivnosti u kompaniji, daleko većem nego što je broj mesta troškova u klasičnim sistemima obračuna troškova, potrebno je izvršiti harmonizaciju aktivnosti. U tom smislu smatra se podobnim svođenje njihovog broja na 30-50 aktivnosti.

Postupak alokacije (vezivanja) primarnih troškova po vrstama za kompaniju kao celinu na aktivnosti, a potom na nosioce troškova (učinke), radi utvrđivanja cene koštanja, može se lakše razumeti njegovom komparacijom sa konvencionalnim sistemima obračuna troškova, primera radi sa sistemom obračuna po stvarnim ili standardnim troškovima. U tom smislu, *alokacija direktnih troškova* materijala i rada, ličnih primanja neposrednih izvršilaca u proizvodnji, vrši se neposredno na nosioce troškova – učinke (proizvod ili usluga) kao izazivače.

Globalne sličnosti, ali i suštinske razlike pojavljuju se pri *alokaciji opštih troškova*. Naime, i konvencionalni sistemi i obračun po aktivnostima realizuju postupak raspodele opštih troškova na nosioce troškova posredstvom dve globalne faze – faze alokacije i faze realokacije. Suštinska razlika leži u realizaciji faze alokacije primarnih troškova po vrstama za kompaniju kao celinu na uže organizacione celine – mesta troškova, pri korišćenju konvencionalnih metoda obračuna, to jest na prethodno analizirane i harmonizovane, aktivnosti pri korišćenju obračuna po aktivnostima.

U drugoj fazi – fazi realokacije troškova, ovako raspodeljeni troškovi na mesta troškova (proizvodna odeljenja, linije i sl.) i aktivnosti se realociraju na nosioce troškova – učinke (proizvode ili usluge). Ne ulazeći u dalju analizu, može se izvući zaključak da se pri ovakvom realociranju mogu pojaviti brojni uzročnici aktivnosti kao osnov za realokaciju, a što u suštini i uzrokuje različitu visinu troškova po nosiocima troškova u odnosu na klasične sisteme obračuna troškova.

Activity based costing (ABC) - Obračun troškova na osnovu aktivnosti

Activity based costing (ABC)

Nema sumnje, ABC sistem, kao savremeni upravljačko-računovodstveni pristup troškovima kompanija, pokrenuo je više novih pristupa u menadžment filozofiji i modela obračuna i upravljanja troškovima i novi tip računovodstva.

Ipak, ABC sistemu upućene su zamerke da je složen za razumevanje, a samim tim i otežan i skup za implementaciju u praksi kompanije. Zbog toga se smatra da je alternativni pristup ABC sistemu i sledeći logičan korak sistem Feature Costing (FC), koji za osnovnu ideju uzima vezivanje troškova aktivnosti za proizvod posredstvom karakteristika učinka – proizvoda ili usluge. Međutim, treba imati u vidu da se početkom devedesetih godina, upravo sa afirmacijom sistema obračuna po aktivnostima, pojavljuje ideja o njegovom korišćenju za potrebe upravljanja ciljevima preduzeća, odnosno kao **Activity Based Cost Management (ABCM)** – upravljanje troškovima na bazi aktivnosti, korišćenjem odgovarajuće informacione podrške na osnovu baze podataka koje obezbeđuje ABC sistem.

Identifikacija ključnih aktivnosti to jest izbor aktivnosti koje će biti predmet obračuna, predstavlja kritičan korak u osmišljavanju obračuna troškova po aktivnostima. Izbor aktivnosti zavisi od organizacione strukture kompanije, njene veličine, vrste delatnosti i sl. Kada se identifikuju osnovne aktivnosti, pristupa se detaljnom opisu svih poslova i zadataka koje treba da obavi svaka služba u kompaniji. Ova faza je vrlo značaj-

na za dalje postupke i zato ništa ne sme biti propušteno.

Izbor aktivnosti se vrši pomoću analize aktivnosti, to jest procesa koji podrazumeva sprovođenje sledećih koraka:

- Identifikacija značajnih aktivnosti,
- Izbor aktivnosti,
- Prikupljanje podataka/informacija o aktivnostima,
- Homogenizovanje aktivnosti,
- Sastavljanje liste i dizajniranje aktivnosti i
- Dodatna analiza

Faza identifikovanja uzročnika troškova jeste jedna od najznačajnijih u postupku uvođenja računovodstva troškova na osnovu aktivnosti. Suština ove faze jeste u tome da se pronađe uzročna veza između potrošnje resursa u kompaniji i objekata troškova. Novinu u kompanijama intenzivnih tehnologija čini to da proizvodnja nije sačinjena od finalnih učinaka, već od učinaka svake aktivnosti. Isto tako, konvencionalni metodi obračuna troškova po homogenim sekcijama zasnovani su na samo jednom nivou uzročnosti, a to je obim proizvodnje ili prodaje, dok obračun troškova po aktivnostima stvara uslove za uspostavljanje više nivoa uzročnosti.

Dakle, da bi se na adekvatan način utvrdio trošak svakog učinka, potrebno je identifikovati uzročnike troškova (cost drivers) i uzročnike troškova aktivnosti (activity cost drivers), koji se kasnije prema procentu potrošnje raspoređuju na objekte trošenja to jest proizvode i usluge.

Uzročnici troškova i uzročnici troškova aktivnosti, praktično su identični pojmovi. Uzročnikom se smatra svaki naznačeni uzrok troška, tako da uzročnik aktivnosti istovremeno izaziva i trošak te aktivnosti. U literaturi se razlikuju dve vrste uzročnika i to primarni i sekundarni. *Primarni uzročnici* predstavljaju početni uzrok (razlog) neke aktivnosti koji zahteva potrošnju resursa, naime primarni uzročnik je ono što izaziva potrebu za nekom aktivnošću. *Sekundarni uzročnik* predstavlja neki događaj ili aktivnost trošenja resursa prouzrokovanu prethodnim događajem ili aktivnošću.

U ABC modelu, troškovi se alociraju na osnovu uzročno-posledične veze između aktivnosti i objekata troškova, pomoću nosilaca troškova. Nosioci troškova se ne mogu smatrati alokatorima u klasičnom smislu, a s obzirom na to da su povezani sa procesima, javljaju se na nekoliko nivoa: jedinica, proizvodna linija, učinak (proizvod-usluga). Cilj faze alokacije opštih troškova na aktivnosti je da se odredi iznos troškova koji izaziva svaka pojedinačna aktivnost, to jest da se definiše gde nastaju troškovi.

Razlozi odustajanja od primene obračuna troškova po aktivnostima

Visoki troškovi	25%
Otpor top menadžmenta	25%
Otpor srednjeg menadžmenta	15%
Sumnja u efikasnost	10%
Nepreciznost informacija	5%
Ostali motivi	20%

Izvor: Neumann, R. B. and Cauvin, E. (2007), French cost accounting methods: ABC and other structural Similarities, *Cost Management May/June 2007.*, 21(3):35-42.

Obračun troškova ukupnog životnog ciklusa proizvoda⁴ (*Total-life-cycle Product Costing – TLCPC*) podrazumeva praćenje i analizu troškova u toku čitavog životnog veka proizvoda sa ciljem sticanja uvida u ukupne troškove proizvoda, koji se alociraju, prate i analiziraju u pretproizvodnoj, proizvodnoj i postproizvodnoj fazi životnog ciklusa. TLCPC svojim organizaciono-metodološkim rešenjima i informacionim rezultatima obezbeđuje menadžmentu preduzeća relevantne informacije o tekućim, stvarnim i budućim troškovima, prihodima i rezultatima, čime omogućava uspešno upravljanje troškovima

i performansama kroz sve faze životnog ciklusa.

Sušтина obračuna troškova po fazama životnog ciklusa proizvoda ili usluge svodi se na praćanje i analizu troškova proizvoda ili usluge u toku, kako je već naglašeno, ukupnog životnog veka proizvoda ili usluge, dekomponujući pri tome životni vek proizvoda ili usluge na odgovarajuće faze, kao segmente životnog ciklusa proizvoda ili usluge. U okviru životnog veka proizvoda ili usluga, faze mogu biti podeljene na više načina. Ipak mi ćemo se odlučiti za podelu fokusirane sa računovodstveno-organizacionog aspekta obuhvatanja predračunskih i obračunskih ukupnih troškova životnog veka (ciklusa) učinka (proizvod ili usluga) i to na:

– pretproizvodnu fazu,

⁴ Detaljnije videti: Figar, dr N. Troškovi preduzeća – Savremena teorija i praksa, op.cit., str. 117-120

- fazu proizvodnje učinka i
- postproizvodnu fazu.

Ovako segmentirane faze životnog ciklusa učinka, dalje se diferenciraju na aktivnosti što se ponekad opravdano dovodi u vezu sa aktivnostima u lancu stvaranja vrednosti.

Osnovni cilj obračuna troškova po fazama životnog ciklusa jeste uvid u ukupne, sve troškove učinka, počev od stvaranja ideje o

novom učinku, pa sve do njegovog povlačenja, uklanjanja iz proizvodno-uslužnog programa i sa tržišta. U tom smislu, ukupni troškovi učinka raspodeljuju se i analiziraju po svim fazama životnog veka proizvoda. Nadalje, unutar ovako utvrđenih faza diferenciraju se i prate po aktivnostima, šire ili uže raščlanjeni, a što se može videti na sledećoj šemi:

Ukupni troškovi životnog veka proizvoda

Svakako novina u ovom sistemu obračuna troškova jeste i zahtev da se svi dugoročni troškovi pravilno identifikuju, obračunaju i rasporede na ceo životni vek učinka, a ne samo na fazu u kojoj su nastali. A to dalje znači da se može dobiti odgovor na pitanje da li će prihodi od prodaje gotovih proizvoda ili usluga biti dovoljni za pokriće svih troškova životnog veka učinka, to jest omogućavaju se relevantni podaci, pokazatelji i informacije o tekućem i konačnom finansijskom rezultatu – profitu učinka (proizvodu ili usluzi).

Konačno, obračunu troškova kompletnog životnog ciklusa proizvoda pripada i zasluga za razvoj savremenijih i informaciono-upravljačkih izdašnjijih metoda obračuna i upravljanja troškovima, kao što je već naglašeno, obračun ciljnih troškova – Target Costing (TC), Kaizen Costing, Proces Costing obračun i upravljanje troškovima kroz lanac vrednosti i dr. Budući da će neki od ovih sistema obračuna biti predmet narednih razmatranja, korisno je šematski prikazati njihovo mesto u okviru faza životnog ciklusa proizvoda⁵.

⁵ Malinić, dr S., Upravljačko računovodstvo, Ekonomski fakultet – Kragujevac, 2006, str. 323.

Radi boljeg razumevanja obračuna ciljnih troškova – Target Costing-a pretproizvodna faza je raščlanjena na dva dela i to:

- fazu utvrđivanja ciljeva, koja obuhvata aktivnosti u vezi sa istraživanjem tržišta radi utvrđivanja ciljnih prihoda, troškova i ciljnih dobitaka (profita) i
- fazu realizacije, koja obuhvata aktivnosti razvoja, dizajniranja, inženjeringa i eventualno nabavke.

Dakle, Target Costing obuhvata pretproizvodnu fazu, to jest fazu utvrđivanja i fazu realizacije ciljeva, Kaizen Costing se prostire samo na fazu proizvodnje. Take-back Costing samo u postproizvodnoj fazi, dok ABC sistem, čije su osnovne karakteristike prethodno izložene, obuhvata samo fazu realizacije ciljeva i fazu stvaranja učinka (proizvodnju).

Obračun ciljnih troškova (Target Costing – TC) jeste kompleksan upravljačko računovodstveni koncept koji zahteva integraciju različitih znanja iz oblasti poslovnih i upravljačkih aktivnosti i čije funkcionisanje obuhvata tri osnovne faze, i to: obračun troškova uslovljen tržišnim okolnostima, obračun ciljnih troškova proizvoda i obračun ciljnih troškova komponenti proizvoda. TC je posebno usmeren na pretproizvodnju sa posebnim fokusom na aktivnosti istraživanja, razvoja i dizajna proizvoda, što u prvi plan stavlja potrošača i njegovu spremnost da na određenom tržištu kupi i plati proizvod određenog kvaliteta i funkcionalnih karakteristika. Direktno je usmeren na redukciju troškova proizvoda i posebno pogodan za multi proizvodna preduzeća.

Na sledećoj slici možemo definisati neka područja primene ciljnih troškova i to:

Shvatajući značaj uvođenja ciljnih troškova za kompaniju potrebno je doneti odluku od kojih su najvažniji i to:

- Ciljni troškovi moraju proizaći iz pojedinih delova ili komponenti proizvoda ili usluge,
- To omogućuje u svim fazama praćenje, utvrđivanje odstupanja i uzroka odstupanja,

- Troškovi komponenti mogu biti samo onoliko visoki, koliko doprinose korisnosti proizvoda ili usluge promatrano očima kupaca (subjektivni zahtevi kupaca, a ne tehničke osobine proizvodnje). Rečeno, možemo i šematski predstaviti:

Određivanje ciljnih troškova

Target costing nije metoda za utvrđivanje troškova, već filozofija odlučivanja o mogućnosti snižavanja troškova, uz uvažavanje zahteva tržišta.

Od značaja za primenu ove metode su sledeći elementi:

- TROŠKOVI
- KVALITET
- VREME

Ili šematski možemo ilustrovati sledećom slikom:

Magični trougao primene TC metode

Prilikom odluke menadžmenta kompanije o uvođenju Target costing-a bilo bi poželjno da definišu svoju odluku zasnovanu na nekoliko ključnih faktora pri konačnoj odluci, a koja se može sumirati u sedam tačaka i to:

- *tržišna istraživanja* – informacije o nepoznatim željama i potrebama kupaca. Istraživanje pomaže definisanju tržišne i proizvodne niše.

- *Analiza konkurencije* – utvrđujemo koji su konkurentski proizvodi trenutno dostupni našim ciljnim kupcima, kako kupci ocenjuju te konkurentske proizvode, moguće konkurentske reakcije na uvođenje novog proizvoda našeg preduzeća na tržištu.
- *tržišna niša* – analiziramo tržište i informacije konkurencije što nas dovodi do ciljnih tržišnih segmenata.
- *zahtevi kupaca (potrebe, želje)* – pokušavamo da dobijemo što je moguće više specifičnih informacija o proizvodu iz perspektive kupca. Kao pomoć nam može poslužiti početni koncept proizvoda.
- *zahtevi koji se odnose na proizvod* – odredimo specifične osobine proizvoda, pouzdanost proizvoda, udobnost i učestalost popravljanja.
- *tržišna cena* – odredimo cenu koja je konkurentna i kupcu prihvatljiva.
- *željena dobit – potrebna dobit* izražava se profitabilnošću prodaje (engl. return on sale ratio = ROS). ROS koeficijent mora biti u skladu s dugoročnim planom dobiti i profitabilnošću sredstava (engl. return on assets = ROA). Profitabilnost sredstava je u skladu s DU PONT formulom umnožak profitabilnosti prihoda i obrta sredstava.

Obračun ciljnih troškova kako smo već konstatovali uspešno je usmeren ka stratezijskom upravljanju troškova, prihodom i profitom na nivou kompanije, ali istovremeno i na nivoima decentralizovanih organizacionih celina i, posebno unutar procesa

razvoja i produkcije konkretnih pojedinačnih učinaka – proizvoda i/ili usluga, kao i na nivou njihovih komponenti.

Funkcionisanje obračuna po ciljnim troškovima uglavnom se diferencira na tri osnovne faze, i to:

- tržišnim okolnostima uslovljen obračun troškova,
- obračun ciljnih troškova proizvoda i
- obračun ciljnih troškova komponenti.

U **prvoj fazi** obračuna po ciljnim troškovima treba da se dobije odgovor na ključno pitanje: koji proizvod ili uslugu ponuditi na određenom tržištu po ceni koju potencijalni kupac želi da plati, u kojoj je sadržan dovoljan – ciljni profit i može li isti biti proizveden po utvrđenim ciljnim troškovima? Odnosno, u ovoj fazi treba identifikovati ciljne troškove učinka kao razliku između ciljne prodajne cene i ciljnog profita po jedinici učinka za mogući obim prodaje.

Druga faza podrazumeva obračun troškova na nivou proizvoda, ali uz njihovo svođenje na ciljne, tržišno prihvatljive troškove učinka, ali ne na štetu prihvatljivog kvaliteta ili funkcionalnosti učinka.

Treća faza obuhvata obračun ciljnih troškova na nivou komponenti, to jest dekomponovanje ciljnih troškova učinka na ciljne troškove po odgovarajućim organizacionim segmentima i sastavnim delovima, sa ciljem redukcije troškova uz odgovarajući uticaj na snabdevače (dobavljače) za sniženje nabavnih cena imputa na potreban nivo.

Navedene faze mogu se i šematski predstaviti na sledeći način⁶:

⁶ Cooper, R., and Slagmulder, R., Target Costing and Value Engineering, Productivity Press, Portland, Oregon, Usa, 1997, str. 150.

Navedena šema ukazuje na proces funkcionisanja obračuna ciljnih troškova sa jasnim naglaskom na redukciji troškova kroz strategijske izazove, ciljno sniženje troškova i ulogu dobavljača u tome.

Početno i ključno pitanje u projektovanju prihoda i profita jeste *ciljna prodajna cena* učinka koja u uslovima potpune tržišne konkurencije može biti prihvatljiva za kupca, koju je kupac spreman da prihvati i plati, a da pri tome ona sadrži dovoljan, ciljni profit za kompaniju.

Određivanje ciljnih prodajnih cena treba da rezultira iz ekspertskih *tržišnih analiza*. Među brojnim faktorima koji utiču na njihovu prihvatljivu visinu svakako posebnu pažnju zaslužuju *preferencije kupaca* i njihova sposobnost da plate željeni učinak (proizvod-usluga) i ukupnost konkurentске ponude, kao eksterni faktori, ali i set internih faktora koji se vezuju za samu kompaniju i njene dugoročne ciljeve. Pored brojnosti faktora, predmet analize svakako treba da budu i različiti načini njihovog ispoljavanja i inteziteti uticaja na ciljnu prodajnu cenu učinka.

Prva odbitna stavka od utvrđene prodajne cene učinka jeste *ciljni profit*. Razlika između ciljne prodajne cene učinka i ciljnog profita po jedinici prodatog učinka predstavlja *ciljne troškove po jedinici učinka*, to jest razliku između utvrđenih ukupnih cilj-

nih prihoda od prodatih učinaka i ukupnog ciljnog profita na nivou kompanije ili uže organizacione jedinice predstavljaje *ukupne ciljne troškove*.

Razumljivo, odmah se nameće pitanje da li su ovako utvrđeni ciljni troškovi pojedinačnih učinaka i kompanije u celini viši ili niži u odnosu na tekuće troškove.

Ako se utvrdi da je viši nivo tekućih troškova u odnosu na ovako utvrđene ciljne troškove, pojaviće se *tekući troškovni gap (jaz)* što je posledica troškovne neefikasnosti menadžmenta kompanije sa bitnim uticajem na mogućnost ostvarivanja ciljeva rentabilnosti, to jest dugoročnih profitnih ciljeva.

Eliminisanje troškovnog jaza u uslovima primene sistema obračuna i upravljanja ciljnim troškovima podrazumeva proces kontinuirane procesne analize troškova s ciljem njihove redukcije (snižavanja) u svim fazama aktivnosti nastajanja učinka (proizvoda ili usluge).

Konačno, imajući u vidu ukupne karakteristike faza životnog ciklusa učinka u kojoj je lociran Target Costing – obračun ciljnih troškova, može se zaključiti da se obračun ciljnih troškova fokusira na kontinuirano praćenje napretka dostizanja ciljnih troškova, to jest eliminisanja troškovnog jaza, kroz kreiranje adekvatne strategije dizajna i razvoja učinka uopšte, uz pravilno uvažavanje tri ključna konkurentstvo – strategiska

aspekta uspešnosti poslovanja i ostvarivanja ciljnog profita: troškova u strategiji troškovnog liderstva i troškova/cena, kvaliteta i funkcionalnosti u strategiji konfrontiranja. Tačnije, uspešna rešenja ove tri tačke formiraju „trougao opstanka” kompanije na konkurentskoj, tržišnoj ceni.

Pri kraju našeg teksta navešćemo najčešće korišćene metode pri obračunu Target costing-a i to:

- *metoda oduzimanja,*
- *metoda zbrajanja i*
- *integrisana metoda*

2) Metod zbrajanja

ZASNIVA SE NA SLIČNOM PROIZVODU ILI USLUZI, ŠTO ZNAČI DA JE CILJNI TROŠAK MOGUĆE POSTIĆI PONAVLJANJEM ILI POBOLJŠANJEM PRETHODNE VARIJANTE PROIZVODA ILI USLUGE

$$\text{Ciljni trošak} = a + bx$$

a = uobičajeni stvarni trošak, svojstven svakom proizvodu ili usluzi
b = trošak koji određuje $\square \times \square$ svojstvo oblikovanog proizvoda

Kod određivanja ciljnih troškova treba:

- isključiti sve neobične stavke troškova,
- uvažiti opseg proizvodnje i inflaciju,
- realno proceniti uticaj okruženja itd. buduće potrošačke i tržišne okolnosti,
- uključiti i motivaciju zaposlenih za poboljšanje sadašnjih svojstava proizvoda.

3) Integrisani metod

- Kombinacija prve dve metode,
- Suočavanje zahteva tržišta i sposobnosti kompanije i traženja kompromisa,
- Primenjuje se u većini evropskih zemalja i
- Veliki uticaj menadžmenta na određivanje ciljnih troškova

U praksi se primenjuje Metoda oduzimanja kao $\square$ pravi sastav ciljnih troškova $\square$

Primer:

Kako bi predstavili navedene modele kako funkcionišu u praksi, predstavimo model aparata za mlevenje i kuvanje kafe u hotelskim apartmanima.

- Tržišno istraživanje ukazalo je da postoji potreba za aparatom koji melje i kuva kafu
- Traži se ukus espresso kafe, 6 šoljica ili više

- Mora omogućiti mlevenje raznih granulacija kafe
- Mora biti jednostavan za rastavljanje i čišćenje
- Mora imati lep dizajn, usklađen sa željama kupaca
- Mora osigurati duže zadržavanje toplote skuvane kafe
- Mora imati regulator za početak kuvanja i za automatsko isključivanje

**Model određivanja Target costing-a metode
(mašina za mlevenje i kuvanje kafe)**

KOMPONENTE

1. Posuda za kuvanje,
2. staklena posuda,
3. grejač kafe
4. kućište,
5. grejna ploča i
6. komandna ploča

FUNKCIJE

1. mlevenje i filtriranje,
2. sprema toplu kafu,
3. zagreva kafu
4. oblikuje aparat,
5. greje vodu i
6. kontroliše mlevenje i vreme kuvanja

– Aparat za kafu izrađivaće se iz 4 dela (B1-B4) u 4 različita odeljenja. Na osnovu analize tržišta, svojstva aparata grupisana su na način: E1 – ukus kafe 20%, E2 – jednostavnost upotrebe 50%, E3 – zadržavanje toplote kafe 30%.

– Eksperti četiri odeljenja gde se aparat izrađuje sastavili su tim, čiji je zadatak bio da analizira uticaj pojedinih delova tj. komponenti aparata na njegova gore navedena svojstva, te su sastavili sledeću matricu:

svojstva	B1	B2	B3	B4	Ukupno
E1	80%	10%	5%	5%	100%
E2	10%	15%	65%	10%	100%
E3	5%	20%	5%	70%	100%

Postojeći aparat za kafu sastoji se od 4 dela sa sledećim standardnim direktnim troškovima pojedinih delova:

B1	B2	B3	B4	UKUPNO
34	18	29	47	128

Planira se ostvarenje dobiti od 10 NJ/ aparatu. Istraživanje tržišta pokazalo je da su kupci spremni da aparat, koji udovoljava sve njihove zahteve, plate 305 NJ bruto. Utvrdite ciljne troškove aparata te razliku između standardnih i ciljnih troškova prenesite na pojedine delove.

Na svaki aparat otpada 120 NJ OTI-a.

Redosled uticaja delova na

Sv. pr.	Učestalost	Uticaj delova na svojstva proizvoda				Faktor ravnoteže (učestalost x uticaj)			
		B1	B2	B3	B4	B1	B2	B3	B4
E1	20	80	10	5	5	0,16	0,02	0,01	0,01
E2	50	10	15	65	10	0,05	0,075	0,325	0,05
E3	30	5	20	5	70	0,015	0,06	0,015	0,21
Σ	100					0,225	0,155	0,35	0,27

Izračunavanje ciljnih troškova:

neto prodajna cena	250
(305 x 100/122)	
– dobit	10
– oti	<u>120</u>
= ciljni troškovi	120
– standardni troškovi	<u>128</u>
= razlika	-8

Raspoređivanje razlike
(ušteđe po delovima kod idealnih uslova)

razlika ukupno	-8
deo 1 $(34 - 120 \times 0,225) = 7$	-7
deo 2 $(18 - 120 \times 0,155) = -0,6$	0,6
deo 3 $(29,0 - 120 \times 0,35) = -13$	13
deo 4 $(47 - 120 \times 0,27) = 14,6$	-14,6

Ušteđe na pojedinim delovima
(ako uslovi nisu idealni)

$$(x - 0,255) + (x - 0,155) + (x - 0,35) + (x - 0,27) = 1$$

$$x = 0,5$$

razlika ukupno	-8,00
deo 1 $(0,5 - 0,225) \times -8,0$	-2,20
deo 2 $(0,5 - 0,155) \times -8,0$	-2,76
deo 3 $(0,5 - 0,35) \times -8,0$	-1,20
deo 4 $(0,5 - 0,27) \times -8,0$	-1,84

Obračun troškova ukupnog životnog ciklusa proizvoda (*Total-life-cycle Product Costing – TLCPC*) podrazumeva praćenje i analizu troškova u toku čitavog životnog veka proizvoda sa ciljem sticanja uvida u ukupne troškove proizvoda, koji se alociraju, prate i analiziraju u pretproizvodnoj, proizvodnoj i postproizvodnoj fazi životnog ciklusa. TLCPC svojim organizaciono-metodološkim rešenjima i informacionim rezultatima obezbeđuje menadžmentu preduzeća relevantne informacije o tekućim, stvarnim i budućim troškovima, prihodima i rezultatima, čime omogućava uspešno upravljanje troškovima i performansama kroz sve faze životnog ciklusa.

Obračun i upravljanje troškovima kroz lanac vrednosti ili analiza lanca vrednosti (*Value Chain Analysis – VCA*) predstavlja

koncept u čijoj osnovi je ideja o obračunu i kontroli troškova, odnosno obračunu i upravljanju troškovima kroz kompletan lanac vrednosti. Reč je o najširem pristupu upravljanju, koji podrazumeva praćenje odnosa između aktivnosti koje stvaraju vrednost sa ciljem snižavanja troškova, pri čemu se ukupna problematika praćenja, merenja, analize i upravljanja troškovima širi i van granica preduzeća. Ovakav integrisani pristup upravljanju troškovima omogućava adekvatno konkurentsko pozicioniranje i podrazumeva ne samo poređenje troškova pojedinačnih aktivnosti unutar lanca vrednosti i praćenje njihovog ponašanja kroz brojne varijable nazvane izazivačima troškova, već i identifikovanje izazivača troškova kod glavnih konkurenata, sve sa ciljem sticanja uvida u stanje relativne troškovne konkurentnosti preduzeća. Ukoliko je fokusiran na lanac vrednosti jednog preduzeća može se govoriti o *Value Stream Costing* obračunu.

Obračun troškova toka vrednosti (*Value Stream Costing*), kao osnova računovodstva toka vrednosti, bazira se na pretpostavci organizovanja proizvodnje po principu toka vrednosti, to jest identifikovanju familija proizvoda (linija proizvoda) i dizajniranju jednostavnog sistema za alokaciju stvarnih troškova svakoj proizvodnoj liniji (toku vrednosti).

Obračun troškova se obavlja najčešće na nedeljnoj osnovi i uzima u obzir sve troškove toka vrednosti. On ne pravi razliku između direktnih i indirektnih troškova, budući da skoro sve troškove u toku vrednosti tretira direktnim. Time se omogućava direktno vezivanje (alociranje) skoro 90% stvarno nastalih ukupnih troškova za nosioce troškova i to preko grupa (pulova) troškova toka (lanca) vrednosti. Veoma je jednostavan za korišćenje i pogodan za merenje performansi toka vrednosti. Moguće ga je uspešno primeniti u preduzećima koja karakteriše nizak i stabilan nivo zaliha. U situacijama kada se ne može uspostaviti optimalna organizacija na bazi

tokova vrednosti, ovaj pristup obračuna troškova ne može biti efikasan i efektivan, te se kao njegova uspešnija alternativa pojavljuje obračun troškova po aktivnostima.

Zaključak

Na kraju možemo zaključiti da implementacija savremenih sistema obračuna troškova u našim kompanijama (bilo da su proizvodnog ili uslužnog karaktera) podrazumeva određene **pretpostavke**, kao što su: intenzivniji transfer znanja, veština i iskustva zemalja koje već u dužem periodu uspešno koriste ove koncepte i metode, savremena i veoma fleksibilna organizaciona struktura kompanija sa aktivnim učešćem menadžera, kontrolora i posebno izvršilaca u uspostavljanju i realizaciji ovih koncepata, bolji motivacioni sistem, savremeniji i angažovaniji odnos računovodstveno-upravljačke profesije, bolja informaciona i komunikaciona opremljenost i osposobljenost.

Na osnovu rečenog, možemo navesti neke od razloga zbog kojih savremene obračune troškova treba implementirati u našoj privredi – turizmu i to zbog:

- rasta uloge i značaja koji se pripisuje savremenim sistemima obračuna troškova,
- savremeni sistemi obračuna troškova nude menadžmentu kompanije jak informacioni oslonac u pravcu postizanja tržišne konkurentnosti,
- upravlja se troškovima i rizikom veoma rano,
- usmerenja ne samo na redukovanje troškova, već i na unapređenje ostalih funkcionalnih atributa proizvoda ili usluga, i velikih mogućnosti implementacije savremenih sistema u našim tržišnim uslovima uz neophodnost poštovanja navedenih pretpostavki.
- Aktivne uloge svih zaposlenih u kompaniji, kako od prve linije menadžera preko srednjih do top menadžera koji će svojim

znanjima i vrlinama doprinositi rastu i razvoju kompanije, itd.

Osnovni cilj svake menadžerske discipline predstavlja konkurentski uspeh ostvaren snižavanjem ukupnih troškova uz realizaciju planiranog obima proizvodnje učinaka usklađenog sa zahtevima tržišta. Računovodstvo troškova zasnovano na savremenoj koncepciji i metodologiji obračuna troškova i rezultata, prezentuje relevantne i sadržajne informacije za upravljačke potrebe menadžerske strukture svih organizacionih nivoa. Upravljačko računovodstvo uz uvažavanje prošlosti, polazeći od sadašnjosti, pri kreiranju budućnosti, obezbeđuje neophodnu informacionu platformu menadžmentu kompanije za potrebe upravljanja i poslovnog odlučivanja.

Računovodstveni informacioni sistemi imaju zadatak da prikupljaju računovodstvene podatke uz njihovu kvalitetnu metamorfozu u računovodstvene informacije, dok informacione tehnologije imaju zadatak da numerički i grafički što kvalitetnije prezentuju računovodstvene rezultate. Računovodstveni informacioni sistemi generišu računovodstvene informacije koje se odnose na prošlost, sadašnjost, a naročito na budućnost koje su namenjene kako eksternim (spoljnim) tako i internim (unutrašnjim) korisnicima.

Na kraju, na osnovu teorijskih i praktičnih spoznaja može se zaključiti da savremene informacione tehnologije znatno utiču na brzinu nastajanja i kvaliteta računovodstvenih informacija neophodnih u procesu planiranja i upravljanja troškovima, uz prihvatanje računovodstvenog informacionog sistema kao određenog skupa pravila i procedura, propisanih međunarodnim računovodstvenim standardima. Kao opšti zaključak predstavlja potvrda da je obavljanje, razvoj i unapređivanje računovodstvenog sistema informisanja i računovodstvenog poslovanja uopšte nemoguće zamisliti bez upotrebe informacionih tehnologija, bez obzira na to da li se radi o hotelskim, trgovinskim,

turističkim agencijama ili pak proizvodnim kompanijama, a što se praktično potvrdilo u mnogim zemljama sveta.

Literatura

- Cooper, R., and Slagmulder, R., *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Portland, Oregon, Usa, 1997.
- Figar, N., *Troškovi preduzeća – Savremena teorija i praksa*, Niš, 2000.
- Johnson, H.T. and Kaplan, S.R. *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1991.
- Malinić, S., *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet – Kragujevac, 2006.
- Neumann, R. B. and Cauvin, E. (2007), *French cost accounting methods: ABC and other structural Similarities*, Cost Management May/June 2007.
- Ward, Y. And Graves, A., Working Paper, *A New Cost Management and Accounting Approach for Lean Enterprises*, University of Bath, UK, 1989.