



ABC MODEL U UPRAVLJANJU TROŠKOVIMA ABC MODEL AND THE MANAGEMENT OF COSTS

Dr Predrag Pravdić, Fakultet inženjerskih nauka Kragujevac, thepera81@gmail.com

Dr Rada Kučinar, ZP HET Trebinje, rkucinar@het.ba

Sažetak

Kada preduzeće ima više ciljeva u isto vreme, svi se oni moraju imati u vidu i balansirati prilikom donošenja svake poslovne odluke. Dovođenje u vezu tržišta, kapitala i resursa, na način da se time osigura najveći prinos, jeste, u stvari, traganje za konkurentskom prednošću kao osnovnim uslovom opstanka u tržišnoj privredi. U veoma detaljnim sistemima zasnovanim na upravljanju troškovima, odnosno ABC (activity based costing) sistemima, aktivnosti troškova često rezultiraju pogrešnim vrednovanjem zbirnih troškova aktivnosti. Usavršavanje informacione tehnologije i praćenje opadanja tehnoloških troškova su omogućili ABC sistemu da postane ostvariv sistem obračuna troškova u mnogim organizacijama.

Abstract

When a company has multiple objectives at the same time, they all must be considered and balanced when making any business decisions. Linking the markets, capital and resources so as to thus ensure the highest yield is, in fact, the search for competitive advantage as a basic condition for survival in a market economy. In highly detailed systems based on the management of costs or ABC (activity based costing) systems, the cost of activities often result in erroneous evaluation of aggregate costs of the action. Improvements in information technology and monitoring decrease of technology costs enabled the ABC system to become a feasible system calculating costs in many organizations.

Ključne reči: ABC model, upravljanje, troškovi

Keywords: ABC model, management, costs

1. Uvod

U različitom stepenu, svako preduzeće posluje u okviru finansijskog sistema zemlje (ili više zemalja, u slučaju multinacionalnih kompanija). Kada proda svoj proizvod ili uslugu, prodavac za to dobija novac ili u gotovini, ili na račun u banci. Kada ulaže slobodna sredstva u hartije od vrednosti, preduzeće je u direktnom kontaktu sa finansijskim tržištem. Dalje, mnoštvo preduzeća za svoje aktive koristi finansijsko tržište, koje, preko cene njihovih hartija od vrednosti, vrednuje uspeh ili neuspeh u poslovanju. [1] Kada preduzeće ima više ciljeva u isto vreme, svi se oni moraju imati u vidu i balansirati prilikom donošenja svake poslovne odluke. Na primer, maksimiranje profita može biti u suprotnosti sa ciljem izbegavanja rizika. U takvim slučajevima donošenje odluka ima subjektivan karakter, pored svih analitičkih tehnika koje menadžeru stoje na raspolaganju. To ukazuje na veliki značaj uloge finansijskog menadžera, koji upravlja finansijama preduzeća u kontekstu ostvarenja navedenih ciljeva. Finansijski menadžer je član upravljačkog tima preduzeća i njegova aktivnost nije individualna i mora biti pažljivo koordinirana sa aktivnostima ostalih učesnika u procesu upravljanja. [2] Dovođenje u vezu tržišta, kapitala i resursa na način da se time osigura najveći prinos, jeste, u stvari, traganje za

konkurentskom prednošću kao osnovnim uslovom opstanka u tržišnoj privredi. Sposobnost menadžmenta da uredi i vodi poslovne procese koji se odnose na isporuku superiornih proizvoda i usluga dovodi do povećanja vrednosti preduzeća.

Kako obezbediti zadovoljne kupce, akcionare i zaposlene, te udovoljiti svojim preferencijama, jeste najveći i permanentan izazov za menadžment. U pitanju je suptilno upravljanje tokovima stvaranja vrednosti kroz kombinovano korišćenje marketinške, finansijske, proizvodne, kadrovske i nabavne funkcije. Faktori privređivanja mogu se opisati i tako da tržište figurira kao skup potreba koje traže zadovoljenje, kapital kao novac koji traži uvećanje, resursi kao mogućnost koja traži upotrebu, menadžment i preduzetništvo su akteri koji tragaju za proizvodima i poslovnim procesima. U današnjem svetu, i to u njegovom najrazvijenijem delu, oblast menadžmenta poslovnim sistemima neizostavno se bavi kroz ovladavanje upravljanja troškovima kvaliteta proizvoda/usluga, odnosno analizom uslova i realizacije poslovnih rezultata, koji se pomoću sistema menadžmenta kvaliteta ostvaruju i utiču na ukupan profit organizacije. [3] Upravljanje poslovnim sistemom neosporno zahteva ovladavanje troškovima, i obrnuto. Ekonomski razlog je glavni razlog za upravljanje kvalitetom, jer trošak koji se ulaže u upravljanje kvalitetom mora biti opravdan. Upravo to upravljanje sprečava nastanak nepotrebnih troškova, jer može da otkrije neusaglašenost proizvoda ili usluge već u početnim fazama realizacije i spreči njihov odlazak u dalje faze izrade. Otkrivanjem neusaglašenosti i eventualnim popravkama u toku proizvodnog procesa, upravljanje kvalitetom onemogućava da neusaglašen proizvod ili usluga ode kod kupca i na taj način dovede do gubitka ugleda proizvođača (gubitka kupca ili čak jednog dela tržišta), a taj se trošak teško može izračunati i pratiti.

2. Primena ABC modela u svetskim organizacijama

Obračun zasnovan na aktivnostima - ABC se primenjuje u sve većem broju preduzeća širom

sveta. Način primene ABC sistema se razlikuje od organizacije do organizacije. Neke organizacije koriste ABC sisteme kao osnovne aktuelne sisteme troškovnog računovodstva. Međutim, mnoge ABC aplikacije su selektivne, to jest, svedene na posebna razmatranja između pod-delova organizacije ili njenih pojedinačnih funkcija. Jedno proučavanje [4] 162 američka preduzeća, koja koriste obračun zasnovan na aktivnostima, rezultiralo je sledećim poretkom primarnih ciljeva primene ove metode :

- obračun proizvoda/usluge
- smanjenje troškova
- usavršavanje procesa.

Područja u kojima informacije bazirane na ABC sistemu obračuna proizvode značajne ili vrlo značajne promene u odlučivanju su :

- strategije određivanja cena
- procesi
- proizvodni miks.

Među kanadskim preduzećima, jedno ispitivanje [5] pokazuje da je 14% od ispitanih poslovanja implementiralo ABC i drugih 15% razmatra njegovo korišćenje. Pokazalo se da kanadske organizacije za primenu ABC sistema za obračun troškova privlači sledeće:

- Tačnije informacije o troškovima za određivanje cene proizvoda – 61%
- Tačnija analiza dobiti – 61%
- Po proizvodu – 22%
- Po kupcu – 20%
- Po procesu – 24%
- Po organizacionoj celini – 43%
- Poboljšati mere uspešnosti – 43%
- Poboljšati uvid u uzročnike troškova – 37%.

ABC sistemi su zamenili dotadašnje sisteme obračuna kod 24% kanadskih ispitanika, a dodatni sistem predstavljaju za 76% ispitanika. [6]

Ispitivanje u Velikoj Britaniji je pokazalo da je malo ispod 20% od 251 ispitanih preduzeća koristilo ABC. Poredak razloga primene je [5,6] :

- upravljanje troškovima
- vrednovanje
- određivanje cene proizvodu/usluzi
- oblikovanje troškova.

Ispitivanje na Novom Zelandu ima sledeći poredak koristi od ABC sistema [7] :

- upravljanje troškovima

- određivanje cene proizvodu/usluzi
- procena zalih.

Ispitivanje irskih preduzeća [8] koja su implementirala ABC daju sledeći procenat ostvarenih koristi :

- tačnije informacije za obračun i određivanje cene proizvoda (71%)
- poboljšana kontrola i upravljanje troškovima (66%)
- poboljšan uvid u uzročnike troškova (58%)
- bolje vrednovanje (46%)
- tačnije analize profitabilnosti kupca (25%).

Elementi finansijskog ABC sistema su [9] :

- Tržište novca i tržište kapitala (razlikuju se po roku dospeća instrumenata kojima se na njima trguje)
- Finansijske inovacije i promene finansijskog okruženja (opcije, multivalutni zajmovi, privilegovane akcije i dr.)
- Centralna banka
- Depozitne institucije (komercijalne banke, poštanske štedionice, štedno – kreditne zadruge i dr.)
- Osiguravajuće kompanije
- Ostale finansijske institucije (penzioni i investicioni fondovi, finansijski brokeri i dileri i sl.).

Finansijski ABC menadžment je usko povezan sa sledećim oblastima :

- **Finansijsko knjigovodstvo (bilans stanja i bilans uspeha).** Uspešan finansijski menadžment će rezultirati bilansom koji pokazuje snažnu i stabilnu poziciju od koje zavisi progres preduzeća u budućnosti. Bilans stanja je jedan od najvažnijih izveštaja koje pruža finansijsko knjigovodstvo i predstavlja iskaz o rezultatima finansijskog menadžmenta. Finansijsko knjigovodstvo, takođe, daje bilans uspeha, koji pokazuje da li je preduzeće ostvarilo profit ili gubitak u toku obračunskog perioda (najčešće godinu dana). Na osnovu ovih i drugih izveštaja, finansijski menadžer, pomoću analitičkih tehnika, donosi određene zaključke i odgovarajuće odluke.

- **Knjigovodstvo troškova (upravlačko računovodstvo).** Ono obrađuje i pruža informacije o troškovima i profitabilnosti pojedinih projekata (projekat može biti pojedinačni proizvod, grupa proizvoda, građevinski objekat i dr.)
- **Propisi.** Gotovo svaka odluka koju donosi finansijski menadžer, pod uticajem je nekog propisa.
- **Kvantitativne metode.** Finansijski menadžer u svom radu koristi mnoge statističke i matematičke tehnike. Statističke mere odstupanja (varijansa, standardna devijacija, koeficijent varijacije) koriste se za analizu rizika. Regresiona analiza koristi se za posmatranje ponašanja troškova. Pomoću nekih oblasti linearnog programiranja analizira se problem racionalnog ulaganja kapitala. Analiza vremenskih serija može biti veoma korisna kod predviđanja i planiranja budžeta.
- **Porezi.** Svako preduzeće posluje u okviru poreskog sistema zemlje u kojoj je registrovano. Poreske implikacije na odluke finansijskog menadžera mogu biti odlučujuće za njihov uspeh. Zakon o porezu na dobit, recimo, ima direktan uticaj na visinu profita koji preduzeću i njegovim vlasnicima ostaje na raspolaganju. Propisi o porezu na promet utiču na visinu cene proizvoda. U svakom slučaju, za uspešan rad, finansijskom menadžeru je neophodno dobro poznavanje propisa o porezima.

3. Problemi pri primeni ABC modela u organizacijama

Očigledno da je upravljanje troškovima vodeći razlog primene ABC sistema, međutim, ispitivanje u Kanadi [10] je pokazalo da su dva najčešća problema primene ove metode poteškoće u definisanju aktivnosti i poteškoće u izboru nosioca troškova.

Problemi primene u Irskoj [8,9] uključuju poteškoće u prepoznavanju aktivnosti i pridruživanju troškova svom zbirnom trošku, poteškoće u prepoznavanju i izboru nosioca

troška, neadekvatne kompjuterske softveri, kao i nedostatak adekvatnih sredstava.

Dva najviše rangirana problema u Novom Zelandu su poteškoće u prikupljanju pouzdanih podataka i nedostatak pristanka srednjeg menadžmenta. Bez obzira na sve poteškoće u primeni, jasno je da je jedan od sve češćih metoda za poboljšanje sistema obračuna troškova - primena sistema zasnovanog na aktivnostima.

Obračun troškova zasnovan na aktivnostima (activity based costing - ABC) poboljšava sisteme obračuna fokusiranjem na pojedinačnu aktivnost kao osnovnog nosioca troška. Aktivnost je događaj, zadatak, ili jedinica rada sa naznačenom svrhom (npr. dizajniranje proizvoda, podešavanje mašine, rukovanje mašinom, i distribucija proizvoda).

Dve su osnovne smernice vezano za ABC sisteme [11]:

- ABC sistemi kreiraju manje zbirne troškove vezane za različite aktivnosti.
- Za svaki zbirni trošak aktivnosti, mera za aktivnost služi kao baza za raspodelu troškova.

U nekim slučajevima, troškovi u zbirnom trošku mogu biti dodeljeni direktno proizvodu, jer to unapređuje tačnost određivanja troškova i otklanja sumnje o uzročno-posledičnom odnosu između zbirnog troška i baze za raspodelu troškova.

Smisao ABC sistema je u tome što vešto strukturirani zbirni troškovi sa bazom za raspodelu troška specifičnoj aktivnosti, koja je nosilac za taj zbirni trošak, dovode do tačnijeg obračuna troškova aktivnosti. Raspoređivanje troškova proizvodima vrednovanjem baza za raspodelu različitih aktivnosti korišćenih za različite proizvode, vode tačnijem određivanju troškova proizvoda. Suprotno, kad je uzročno-posledična veza između indirektnog troška i baze za raspodelu troška slaba, određivanje troškova proizvoda se izvodi sa manjim stepenom tačnosti.

Najčešći cilj upravljanja preduzećem je maksimiranje njegove vrednosti, tj. maksimiranje profita u odnosu na ulaganje. To najčešće nije lako ostvariti. Maksimiranje profita

na duži rok, ponekad može zahtevati i preduzimanje određenih neprofitabilnih aktivnosti (na primer, izgradnju dečijeg vrtića ili sponzorisanje sportskih takmičenja). U ovim slučajevima, treba veoma pažljivo odmeriti da li će ovakva ulaganja na kraju doneti povećanje profita ili ne. Često neprofitabilne investicije indirektno utiču na profitabilnost organizacije. Povećanje profita je glavni, ali ne i isključivi cilj upravljanja preduzećem. Drugi ciljevi najčešće mogu biti [12]:

- **Rast i razvoj** (broj zaposlenih, ostvarenje prihoda, tržišno učešće, društveni značaj).
- **Smanjenje rizika** (istraživanje izvora nafte).
- **Lične ambicije** - Ljudi koji se nalaze na visokim pozicijama u kompanijama, često su veoma motivisani da ostvare ciljeve svoje karijere kao što su: povećanje plate, napredovanje, socijalna sigurnost i drugo. Ovo može značiti orijentaciju na brzo stvaranje profita kao dokaza njihove sposobnosti, pre nego na dugoročni profit kompanije.
- **Društveni ciljevi** (dobrotvorne organizacije).
- **Likvidacija** (nastaje kao posledica nepostizanja komercijalnih ciljeva, opšte finansijske krize ili, recimo, dobrovoljna, zbog prestanka postojanja uzroka zbog koga je osnovana).

4. Implementacija obračuna zasnovanog na aktivnostima

Poštujući tri smernice za poboljšanje sistema obračuna troškova (povećanje dodeljivanja indirektnih troškova, kreiranje homogenih indirektnih zbirnih troškova i identifikaciju baza za raspodelu troškova koje imaju uzročno-posledičnu vezu sa troškovima u zbirnom trošku), uočavamo potrebu definisanja osnovnih sedam koraka za obračun troškova koji je zasnovan na aktivnostima.

Korak 1: Identifikacija odabranog nosioca troška
Cilj je izračunati ukupne troškove proizvodnje i raspodeliti ih na odabrane nosioce troška.

Korak 2: Identifikacija direktnih troškova proizvoda (direktni materijal, troškovi direktnog proizvodnog rada i dr.)

Korak 3: Izbor baze za raspodelu indirektnih troškova

Baza za raspodelu troškova je primarna u definisanju broja aktivnosti u ABC sistemu i zahteva raspoloživost pouzdanih podataka i veličina.

Korak 4: Identifikacija indirektnih troškova povezanih sa svakom bazom za raspodelu troškova

Indirektni troškovi se pridružuju aktivnostima na osnovu uzročno-posledične veze između troškova i aktivnosti i baze za raspored troškova na aktivnosti. Stvar je u tome da svi troškovi ne potpadaju jasno pod pojedinu kategoriju aktivnosti, pa ih često prvo treba rasporediti na aktivnosti, a potom troškove aktivnosti dodeliti proizvodu.

Korak 5: Izračunavanje stope po jedinici svake baze za raspodelu troškova korišćene za raspoređivanje indirektnih troškova na proizvode

Korak 6: Izračunavanje indirektnih troškova raspoređenih na proizvode

Korak 7: Izračunavanje ukupnih troškova proizvoda dodavanjem svih direktnih i indirektnih troškova

Razlike u ABC proizvodnim troškovima između različitih proizvoda naglašavaju različite količine sredstava u području svake aktivnosti i omogućavaju bolje upravljanje njima. Trebalo bi naglasiti dve ključne crte ABC sistema. Prvo, ovi sistemi identifikuju sve troškove koje proizvod koristi, bilo da su varijabilni ili fiksni u kratkom periodu. Akcenat ABC sistema je na dugoročnim odlukama kada se većinom troškova može upravljati i većina se smatra fiksnim i datim. Zbog toga ABC sistemi prepoznaju sva sredstva koje proizvodi koristi, bez obzira kako se pojedinačni trošak ponaša na kratak rok. Drugo, prepoznavanje hijerarhije troškova je presudno kod raspodele troškova proizvodima. Najlakše je koristiti hijerarhiju troškova za obračun ukupnih troškova, koji se u principu prvi obračunavaju, a troškovi po jedinici se mogu lako izračunati deljenjem ukupnih troškova sa brojem proizvedenih jedinica.

U veoma detaljnim ABC sistemima, raspodele neophodne za izračunavanje troškova aktivnosti često rezultiraju pogrešnim vrednovanjem zbirnih troškova aktivnosti. Tada je preduzeće obično prinuđeno da koristi zamenu baze za

raspodelu za koju su podaci dostupni umesto željenu bazu za raspodelu. Na primer, preduzeće može biti primorano da koristi broj isporuka kao bazu za raspodelu, umesto složenosti i udaljenosti različitih isporuka za troškove rukovanja materijalom, jer je ona lakša za vrednovanje. Kada su greške u vrednovanju velike, informacije o troškovima aktivnosti mogu zavarati. U konkretnom primeru, recimo da se trošak isporuke smanjio. Preduzeće može zaključiti da je postalo efikasnije u rukovanju materijalom. U stvari, niži troškovi po isporuci materijala su mogli proizaći isključivo iz isporučivanja lakših isporuka preko kraće udaljenosti. Menadžeri uvek upoređuju očekivane koristi od dizajniranja mnogo detaljnijeg i tačnijeg ABC sistema sa troškovima vrednovanja i implementacije sistema. Usavršavanje informacione tehnologije i praćenje opadanja tehnoloških troškova je omogućilo ABC sistemu da postane ostvariv sistem obračuna u mnogim organizacijama. Kako se taj trend nastavlja, ABC sistemi će biti u mogućnosti da sve više zadovoljavaju *cost-benefit test*, jer time cena njihove implementacije opada.

Hijerarhija troškova vrši kategorizaciju troškova u različite zbirne troškove na bazi različitih tipova nosilaca troškova (ili baza za raspodelu troškova), ili različitih nivoa poteškoća u utvrđivanju uzročno-posledičnih odnosa.

ABC sistemi obično koriste hijerarhiju troška u četiri dela:

- troškove izlaza na nivou jedinice
- troškove na nivou serije
- troškove koje nosi proizvod
- troškove održavanja opreme.

AD/1 Troškovi izlaza na nivou jedinice

Oni predstavljaju sredstva iskorišćena za aktivnosti izvršene za svaki pojedinačni proizvod ili uslugu. Tu je trošak direktnog materijala, energije, amortizacije, popravki, tj. svega što je trošak izlazne jedinice. Troškovi ove aktivnosti povećavaju se sa svakom dodatnom jedinicom proizvedenog izlaza (ili satom rada mašine).

AD/2 Troškovi na nivou serije

Troškovi na nivou serije su sredstva iskorišćena za aktivnosti koje su povezane sa grupom proizvoda ili usluga pre nego sa svakom pojedinačnom jedinicom proizvoda ili usluge. Najbolji primer za ovu vrstu troškova su troškovi nabavke, jer ne zavise od količine i vrednosti nabavljenog materijala.

AD/3 Troškovi održavanja proizvoda ili usluge

Ovi troškovi predstavljaju sredstva iskorišćena za aktivnosti koje se direktno odražavaju na kvalitet proizvoda (troškovi dizajna, inženjeringa) i samo se direktno vežu za pojedinačne proizvode ili pojedinačne serije.

AD/4 Troškovi održavanja opreme

Ovi troškovi podržavaju organizaciju u celini. Teško je naći dobru uzročno-posledičnu vezu između ovih troškova i baze za raspodelu troškova, pa ih mnoga preduzeća ne raspoređuju na proizvode, nego oduzimaju od dobiti iz redovne aktivnosti. Raspoređivanje ovih troškova na proizvode ili usluge je veoma važno kada menadžment želi imati prodajnu cenu na bazi troška koji uključuje sve troškove.

ABC sistemi se fokusiraju na indirektno troškove jer direktni troškovi mogu biti dodeljeni proizvodu i poslu relativno lako. Ključni korak u primeni ABC sistema je prepoznati aktivnosti koje će nam pojasniti zašto se preduzeće izlaže troškovima koji su trenutno svrstani kao indirektni. Da bi se definisale ove aktivnosti potrebno je angažovati mešovite radne timove, koji će identifikovati ključne aktivnosti korišćenjem dijagrama toka za sve korake i procese u preduzeću. Definisanjem aktivnosti i određivanjem troškova za izvođenje svake aktivnosti, ABC sistemi postižu veći uspeh u razumevanju kako organizacija koristi svoja sredstva.

5. Poređenje alternativnih sistema obračuna

Homogeni zbirni troškovi i izbor baza za raspodelu, uvezeni u hijerarhiju troškova, omogućavaju menadžerima pouzdanost u upravljanju aktivnostima i troškovima iz ABC sistema. Koristi od ABC sistema dolaze iz upotrebe ABC informacija za donošenje boljih

odluka. Ali ove koristi moraju nadilaziti troškove vrednovanja i implementacije ovih sistema. [12] Jednostavno se može reći da su ABC sistemi poboljšanja sistema obračuna po odeljenjima, jer nosioci troškova u svakom odjeljenju ili pododjeljenju odstupaju od jednostruke, unutar celog preduzeća razvijene baze za raspodelu troškova. [12]

Kada je bilo koji od ova tri uslova ispunjen, korišćenje stope indirektnih troškova odeljenja umesto stope aktivnosti je često u redu. U preduzećima u kojima niti jedan od ovih uslova nije ispunjen, sistemi obračuna po odeljenjima se mogu usavršiti korišćenjem ABC sistema. Naglašene aktivnosti vode što usmerenijim i homogenijim zbirnim troškovima i pomažu u pronalaženju baze za raspodelu troškova aktivnostima koje imaju bolju uzročno-posledičnu vezu sa troškovima u zbirnom trošku. Međutim, koristi od ABC sistema se moraju uravnotežiti sa njihovim troškovima i ograničenjima.

Prednosti ABC sistema:

- Korišćenje ABC sistema za upravljanje troškovima i povećanje profitabilnosti
- ABC sistem ima značajnu ulogu u postizanju efikasnijeg upravljanja troškovima. Preduzeća koriste ABC informacije za određivanje cena, proizvodnog miksa, donošenje odluka o troškovima.
- Odlučivanje o ceni i proizvodnom miksu
- ABC sistemi daju menadžmentu uvid u strukturu troškova za proizvodnju i prodaju različitih proizvoda. Jednostruki sistem zbirnog troška često može biti osnov za donošenje netačnih zaključaka koji za posledicu mogu imati pogrešne odluke i smanjenje profita. ABC sistem pokazuje nivo troškova po proizvodima i mogućnosti zarade.
- Donošenje odluka o smanjenju troškova i poboljšanju procesa
- ABC sistem je usmeren na smanjenje troškova. Menadžeri postavljaju ciljeve smanjenja troškova u smislu smanjenja jediničnog troška baze za raspodelu kod različitih aktivnosti. Menadžment može proceniti kako konkretna aktivnost može biti smanjena ili eliminisana u procesu

usavršavanja i poboljšavanja rezultata. Svaka od baza za raspodelu troškova u ABC sistemu je nefinansijska varijabla. Tako kontrola tih fizičkih stavki u ovom sistemu upravo postaje najvažnija za upravljanje troškovima.

- Planiranje i upravljanje aktivnostima
- Većina preduzeća uvodi ABC sisteme već kad prvi put vrše analizu stvarnih troškova identifikujući zbirne troškove aktivnosti i njihove zbirne stope. Oni određuju planirane troškove za aktivnosti i koriste planirane stope troškova za obračun koristeći obračun normalnih troškova. Na kraju godine, planirani i stvarni troškovi se porede da se osigura povratna informacija o uspešnosti upravljanja aktivnostima. Usklađivanjem baza za raspodelu, proporcionalnom raspodelom ili pripisivanjem troškova prodatim proizvodima vrši se usklađivanje potcenjenih ili precenjenih indirektnih troškova za svaku aktivnost.

Hijerarhija troškova vrši kategorizaciju troškova u različite zbirne troškove na osnovu različitih tipova baza za raspodelu troškova ili različitih nivoa poteškoća u određivanju uzročno-posledičnih veza. Hijerarhija troškova se sastoji iz 4 dela i sadrži: nivo troškova izlaznih jedinica, nivo troškova serije, nivo troškova održavanja proizvoda ili usluga i nivo troškova održavanja postrojenja. U ABC sistemu, troškovi aktivnosti se koriste za dodelu troškova drugom objektu troška, kao što su proizvodi ili usluge. Pored proizvodnih preduzeća, ABC sistem veliku primenu ima i u području usluga i trgovine. I tu su troškovi podeljeni u homogene zbirne troškove i klasifikovani kao troškovi nivoa izlaznih jedinica, nivoa serije, održavanja proizvoda ili usluge, i održavanja postrojenja. Zbirni troškovi odgovaraju ključnim aktivnostima. Troškovi su raspoređeni na proizvode ili klijente korišćenjem nosilaca aktivnosti ili baza za raspored troškova koje imaju uzročno-posledičnu vezu sa troškovima u zbirnom trošku. I uslužni i trgovački sektor se takođe nalaze pred problemom vrednovanja zbirnog troška aktivnosti i prepoznavanja i vrednovanja baze za raspodelu. Na primer, ABC informacije su pomogle banci da

poboljša procese i prepozna profitabilne grupe usluga i klijenata, što je bilo teško u situaciji kada su se otvaranje i zatvaranje računa, administrativne zabrane, obrađivanje VISA transakcija i dr. vršile zbirno kao transakcije. Poboljšavanje sistema obračuna podrazumeva promene koje rezultiraju troškovima koji bolje vrednuju način na koji predmeti troška (kao proizvodi) koriste sredstva organizacije. Ove promene mogu zahtevati dodatno dodeljivanje direktnim troškovima, izbor ključa zbirnih indirektnih troškova, ili upotrebu različitih baza za raspodelu troškova. Do potcenjivanja (precenjivanja) proizvoda dolazi kada proizvod ili usluga koriste relativno visok (nizak) nivo sredstava, ali je prijavljeno da imaju relativno nizak (visok) trošak. Ujednačavanje troškova je čest uzročnik potcenjivanja ili precenjivanja troškova, jer je rezultat korišćenja širokog proseka koji jednobrazno označava troškove sredstava proizvodima, kada pojedinačni proizvodi koriste ova sredstva na neravnomernan način. Proizvod-trošak, unakrsna subvencija se javlja kada postojanje jednog proizvoda sa potcenjenim (precenjenim) troškovima, rezultira pojavom barem jednog proizvoda sa precenjenim (potcenjenim) troškovima. Sistemi obračuna po odeljenjima su slični ABC sistemima samo kada svako odeljenje ima samo jednu aktivnost, ili jednu bazu za raspodelu troškova za različite aktivnosti, ili kada različiti proizvodi koriste aktivnosti odeljenja u istoj proporciji. ABC sistemi će doneti najviše koristi kada su indirektni troškovi visoki ili proizvodi i usluge koriste različito indirektna sredstva. Osnovni troškovi sistema se moraju proceniti prilikom njegove implementacije ili nadgradnje.

6. Zaključak

Današnji uslovi poslovanja zahtevaju kvalitetnije praćenje troškova, a primenom ABC metode koja prati i raspoređuje troškove po aktivnostima- to je moguće postići. Primenom ABC metode ne odustaje se od tradicionalnog sistema praćenja troškova, već ga ona dopunjuje informacijama koje omogućavaju pravilan raspored troškova. Obračun troškova po ABC metodi od izuzetnog je značaja za identifikaciju mogućnosti za poboljšanje efikasnosti proizvodnog procesa.

Jedan od osnovnih ciljeva ABC metode je veća transparentnost troškova, posebno opštih troškova. Veća transparentnost troškova utiče i na ponašanje zaposlenih u smislu veće odgovornosti. Povećana transparentnost upućuje na područja u kojima se mogu preduzeti odgovarajuće mere za povećanje efikasnosti. Kada menadžment raspolaže tačnim informacijama o profitabilnosti pojedinih proizvoda, onda je lakše i sigurnije promišljati strateške opcije poslovanja. Obračun troškova po aktivnostima nastao je zbog zastarelosti i nepouzdanosti informacija o ceni koštanja i troškova tradicionalnog sistema obračuna troškova. ABC metoda obračuna bazira se na opštim troškovima proizvodnje koji su i osnovni razlog za prelazak sa tradicionalnih metoda obračuna troškova na ABC metodu. Pored troškova, ova metoda obračuna meri vreme i kvalitet izvođenja procesa, što je ujedno i osnova za kontinuirano poboljšanje procesa.

Metode upravljanja troškovima neprestano se razvijaju kako bi pratile razvoj savremenih proizvodnih koncepcija, kako bi uspešno funkcionisale u sve jačem konkurentskom okruženju i kako bi osigurale precizne informacije menadžerskom računovodstvu. U savremenim poslovnim uslovima, tradicionalne metode ne osiguravaju tačne i pouzdane informacije o troškovima, a time i o profitabilnosti proizvoda i usluga. Stoga se većina poslovnih subjekata u razvijenim zemljama, a sve više i kod nas, okreće ABC metodi kao savremenom sistemu obračuna troškova koji pružaju objektivnije i pouzdanije informacije o troškovima i profitabilnosti proizvoda i usluga.

Bibliografija

1. Antić, L., & Georgijevski, M. (2010). Time-driven activity based costing. *Economic themes* (str. 497-512). Niš: Faculty of Economics Niš.

2. Barfield, J., Raiborn, C., & Dalton, M. (1991). *Cost Accounting: Traditions and Innovations*. New York: West Publishing Company.
3. Đuričin, D., & Janošević, S. (2005). *Menadžment i strategija*, Beograd: Centar za izdavačku delatnost, Ekonomski fakultet Beograd
4. Gulinić, D. (2005). Kriterij ulaska u računovodstvo zaštite i njegovi instrumenti. *Računovodstvo i financije* (6), 16-20.
5. Horngren, C., Datar, S., & Foster, G. (2003). *Cost Accounting: A managerial emphasis*. Upper Saddle River, NJ: Pearson Education.
6. Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1991). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management*. Boston: Harvard Business School Press.
7. Kaplan, R., & Anderson, S. (2003, 11). *Time - Driven Activity - Based Costing*. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=485443
8. Lalević, A. (2005). Obračun ciljnih troškova kao savremeni koncept upravljanja troškova, *Ekonomске teme*, 279-286.
9. Macmillan, H., & Tappin, M. (2000). *Strategic Management - Process, Content, and Implementation*. Oxford: Oxford University Press.
10. <http://ukcatalogue.oup.com/product/9780198782292.do>
11. Miller, J. G., & Vollmann, T. E. (1985). *The Hidden Factory*. Harvard: Harvard Business Review.
12. Tournay, P., & Stratton, A. (1992). *Using ABC to Support Continuous Improvement*. Management Accounting
13. Weil, R., & Maher, M. (2005). *Handbook of Cost Management*. New Jersey: John Wiley & Sons

Istorija rada:

Rad primljen: 06.02.2016.

Prva revizija: 02.03.2016.

Druga revizija: 19.04.2016.

Prihvaćen: 19.04.2016.