

ТМ	Г. XXXVI	Бр. 1	Стр. 237-252	Ниш	јануар - март	2012.
----	----------	-------	--------------	-----	---------------	-------

UDK 005 : 657.47

Прегледни чланак

Примљено: 12.11.2009.

Весна Јањић
 Мирјана Тодоровић
 Универзитет у Крагујевцу
 Економски факултет
 Крагујевац

ИЗВЕШТАЈНИ ДОМЕТИ ОБРАЧУНА ТРОШКОВА ПО АКТИВНОСТИМА У ПОСЛОВНОМ ОДЛУЧИВАЊУ

Апстракт

Располагати правом информацијом у право време и донети адекватну пословну одлуку кључ је успеха предузећа у савременим условима пословања. Допринос томе даје и обрачун трошкова по активностима, чији су концептуални основ пословне активности. Овај систем кроз софистицирани приступ и специфичну методологију, кроз истраживање веза између активности, трошења и употребе ресурса, а пре свега истраживање капацитета активности, као способности да се изведе активност, кроз аналитичнији и прецизнији увид у трошкове, обезбеђује тачније и поузданије информације о трошковима, приходима и резултатима производа. Тиме олакшава елиминисање активности које не додају вредност, подстиче стални развој, унапређује ефикасност буџетирања и контроле и пружа адекватне информације за обављање управљачких активности. Откривајући менаџменту профитну мапу предузећа, идентификујући места на којима се новац зарађује и троши, доприноси ефикаснијем оперативном и стратегијском одлучивању.

Кључне речи: пословно одлучивање, рачуноводство трошкова, обрачун трошкова на бази активности, узрочници трошкова, узрочници активности

УВОД

Успешна реализација мисије и циљева предузећа, у текућим условима пословања са израженим динамичним и комплексним про-

mtodorovic@kg.ac.rs

менама, подразумева нове приступе, нове пословне моделе и идеје менаџмента примерене стратегијском и конкурентском приступу. Посебно важна, за те сврхе, постаје одговарајућа информациона подршка менаџменту. Информације са различитим квалитативним и квантитативним карактеристикама, као највреднији ресурс, могу потицати из различитих извора, али је један од најважнијих информациони систем предузећа. Квантитативна основа рачуноводственог информационог система, као строго формализованог и институционализованог система, представља најважнији и најпоузданији део укупног информационог система предузећа. Најзначајнији сегмент рачуноводствено-информационог система, схваћеног као уређена организациона целина са међусобно сврсисходно повезаним сегментима активности укупне рачуноводствене функције предузећа у циљу реализације одређених циљева, представља систем извештавања из управљачког рачуноводства.

Управљачко-рачуноводствена информациона подршка укупним менаџерским активностима настала је као резултат неопходности да се проактивно одговори на захтеве управљања циљевима, стратегијама и перформансама предузећа. Квантитативну основу те подршке чини рачуноводство трошкова. Под утицајем великог броја фактора, карактеристичних за савремено пословно окружење, традиционално рачуноводство трошкова и традиционални системи обрачуна трошкова који леже у његовој основи, губе способност да одговоре и савладају изазове времена, са информацијама које су непоуздане, неблаговремене, сувише агрегиране, нетачне да би представљале поуздану основу за планирање и контролу. Такве информације дају мали допринос процесу доношења одлука и предузимању активности на плану редукације трошкова и повећања продуктивности предузећа, те у крајњем случају ослањање на њих може довести до губитка конкурентске предности предузећа.

Превазилажење најзначајнијих слабости традиционалних система обрачуна трошкова остварено је развојем и имплементацијом савремених концепата, техника и система обрачуна трошкова. Један од најзначајнијих је систем обрачуна трошкова по активностима или Activity-Based Costing (ABC). Овим радом покушаће се сагледати информациони домети система обрачуна трошкова по активностима, као савременог система обрачуна у пословном одлучивању, на примеру доношења одлуке куповати или производити.

ПОДРШКА РАЧУНОВОДСТВА ТРОШКОВА АЛТЕРНАТИВНОМ ПОСЛОВНОМ ОДЛУЧИВАЊУ

Уколико су у фокусу понашање и природа основних фактора производње и њихове промене са протоком времена, онда се може говорити о дугом и кратком року, као сегментима или етапама цели-

не животног циклуса пословања предузећа. Са аспекта доношења одлука и остварења постављених циљева посебно је важно разликовати дуги рок као временски период у оквиру кога су сви фактори производње варијабилни и кратак рок као временски период у оквиру кога се сви фактори производње могу поделити на фиксне и варијабилне. Прецизно се не може одредити трајање ни дугог, ни кратког рока, јер зависи пре свега од типа предузећа, гране којој припада, делатности и других специфичних фактора. Кратак рок може бити период од само неколико дана (на пример за цвећаре), до годину дана у капитално-интезивним гранама.

Пажња ће, у контексту претходних излагања и задате теме, бити посвећена одлукама које се доносе у кратком року. Краткорочне одлуке су усмерене на што боље искоришћавање расположивих ресурса предузећа у датим условима, без мењања производних капацитета, како би се реализовале предвиђене активности предузећа. Насупрот њима, дугорочне одлуке су обично стратешког карактера и њихове најважније карактеристике су да покрећу врло значајне износе средстава, мењају производно-продајни капацитет и производну оријентацију и тангирају опште циљеве предузећа, односно одређују дугорочни рентабилитет и дугорочну финансијску сигурност предузећа.

Суштинско питање је, да ли се менаџмент при доношењу одлука у кратком року може водити истим критеријумима као у дугом и како специфичности кратког рока, пре свега константност производних капацитета, непроменљивост општег нивоа цена и непроменљивост окружења утичу на избор тих критеријума.

Проблеми са којима се менаџмент сусреће у кратком року су задржати или елиминисати производ, купити или производити, увести или не нови производ, прихватити или не нову поруџбину, повећати број смена рада, продати или даље прерађивати, проценити оправданост улагања у рекламу и пропаганду, задржати или променити текуће цене производа и други. Динамични услови тржишне привреде захтевају брзо одлучивање у таквим ситуацијама, како би се обезбедила боља искоришћеност расположивих капацитета и по том основу остваривање повољнијег финансијског резултата. Релевантна литература ове неуобичајене и нерутинске проблеме одлучивања препознаје као ситуације појединачног планирања од случаја до случаја, пројектног планирања или једноставно алтернативног пословно-финансијског одлучивања.

Разрешење наведених ситуација претпоставља постојање адекватних квалитативних и квантитативних информација (Horngren et al. 2003, 372). Предност се често даје квантитативним информацијама, које могу бити финансијске и нефинансијске природе. Прве се могу изразити у финансијским (монетарним) терминима, на пример: трошкови рада, трошкови материјала, приходи од продаје и сл. Други део квантитативних информација није финансијске природе и не

може се исказати помоћу финансијских израза, на пример: смањење времена потребног за развој новог производа. Значај квантитативних информација је неоспоран, јер свака појединачна одлука треба да буде праћена одговарајућом cost-benefit анализом. Чињеница да се не могу прецизно измерити, не чини квалитативне информације мање важним, јер само уважавање и једних и других, од стране доносиоца одлука, може довести до оптималних решења.

Управо, да би се избегла било каква површност и произвољност од стране доносиоца одлука, захтева се развијање одговарајућег аналитичког инструментарија одлучивања. Са аспекта рачуноводства ради се о стварању поуздане информационе основе о трошковима, приходима и резултатима, која ће омогућити правилан избор између различитих алтернатива. Потребне менаџмента за наведеним информацијама потичу из три подручја, и то: подручја полагања рачуна о стању и успеху, подручја систематске управљачке контроле и подручја доношења пословних одлука.

Рачуноводство трошкова, као интерни вишенаменски информациони извор, према овим подручјима традиционално усмерава три различита концепта информација. Ради се о концепту пуних трошкова, концепту контролабилних трошкова и концепту диференцијалних трошкова.¹ Сваки од наведених концепата трошкова релевантан је за решавање проблема који настају на једном, али не и за друга два подручја (Стевановић и сар. 2007, 413). Посебно треба истаћи концепт диференцијалних трошкова, који се налази у основи тзв. Рачуноводства диференцијалних вредности, односно рачуноводства одлучивања. Реч је о посебном приступу рачуноводства трошкова информационим изазовима доношења појединачних пословно-финансијских одлука, који подразумева рачуноводствену анализу будућих диференцијалних вредности за потребе одлучивања и посебан третман, у обрачунском смислу, сваке појединачне одлуке.

Обрачуну диференцијалних вредности највише одговара рачуноводство трошкова и учинака, засновано на систему обрачуна по стандардним варијабилним трошковима, али га не замењује. Систем обрачуна по варијабилним трошковима познатији као Direct Costing, Variable Costing или Marginal Costing, произилази из нове идеје о трошковима и резултату. Овај систем, изузетно применљив у кратком року, у обрачун укључује само варијабилне трошкове и обрачу-

¹ Рачуноводство пуних вредности или концепт пуних трошкова барата пуним вредностима прихода, трошкова и резултата. Концепт контролабилних трошкова настао је као одговор на појаву крупних, сложених и децентрализованих предузећа. У том смислу, говори се о рачуноводству одговорности, као делу управљачког рачуноводства, чији је основни задатак обрачун и извештавање о успешности пословања подручја – центара одговорности за трошкове, буџетираних расходе, приходе и резултат.

нава маргинални (контрибуциони) резултат, те помера тежиште са нето добитка на контрибуциони добитак и напушта концепт пуних трошкова у корист концепта делимичних трошкова и њиховог постепеног покрића.

Савремени трендови у пословању, који су нашли одраз посебно у области рачуноводства и извештавања наметнули су потребу за даљим унапређењем информационе подршке менаџменту. Искорак ка јачању информационе базе рачуноводства трошкова, а тиме и управљачког рачуноводства дају савремени системи обрачуна трошкова. Савремени управљачко-рачуноводствени приступ трошковима предузећа обезбедио је обрачун трошкова по активностима, или Activity Based Costing (у даљем тексту ABC). Предности обрачуна по активностима су обезбеђење поузданих информација о трошковима, приходима и резултатима производа, олакшавању елиминисања активности које не додају вредност, подстицању сталног развоја, унапређивању ефикасности буџетирања и контроле и пружању адекватних информација за обављање управљачких активности и др.

Рачуноводство трошкова не може да одговори свим информационим захтевима за доношење појединачних пословних одлука, посебно ако се има у виду начело економичности у припремању и презентовању информација. Међутим, флексибилно постављено и добро организовано рачуноводство трошкова најбоља је информациона основа за доношење појединачних пословних одлука. Рачуноводство трошкова по својој природи омогућава најлакше утврђивање нерационалности и упућује на потребу њиховог отклањања на адекватан начин и може, зависно од карактера пословне алтернативе, непосредно понудити одређене информације или олакшати њихово добијање додатним поступцима анализе.

УСЛОВЉЕНОСТ ИНФОРМАЦИОНИХ ДОМЕТА СИСТЕМА ОБРАЧУНА ТРОШКОВА СПЕЦИФИЧНОСТИМА МЕТОДОЛОГИЈЕ

Претпоставке успостављања и примене, методолошке специфичности и различите концептуалне основе традиционалних система и обрачуна трошкова по активностима директно условљавају њихове могућности информационе подршке менаџменту. Тако, у тежњи да обезбеди тачнију цену коштања у односу на традиционалне методе, ABC се базира на идеји да носиоци трошкова троше активности, а активности троше ресурсе, на супрот традиционалним системима обрачуна у чијој основи је трошење ресурса од стране организационих делова предузећа. Најважнији корак у дизајнирању овог система је анализа активности (Atrill and McLaney 2005, 112), која треба да створи јасну и концизну основу за описивање пословних операција и за детерминисање њихових трошкова и перформанси.

Методолошки ABC обухвата избор активности, затим алоцирање трошкова на активности, у првом степену алокације а потом и реалокацију трошкова на носиоце трошкова по основу употребе активности и калкулацију цене коштања, обрачун завршене и незавршене производње и краткорочни обрачун резултата (Dgury 2000, 338). Традиционални системи обрачуна подразумевају процес расподеле општих трошкова кроз две фазе, са разликом што се у првој фази општи трошкови додељују местима трошкова (производним и непроизводним одељењима) а у другој се реалокацирају на носиоце трошкова (учинке). Разлика између ових система постоји и у кључевима за алокацију и реалокацију, код ABC-а то су узрочници потрошње ресурса и узрочници активности, а код традиционалних најчешће су то трошкови директног материјала, трошкови директног рада, машински часови и сл. и углавном су везани за физички обим активности. Резултат употребе тих кључева за алокацију код традиционалних система су нетачни трошкови производа, у свим случајевима када трошкови производа нису у директној сразмери са физичким обимом активности (Zimmerman 2009, 537).

Традиционална методологија полази од претпоставке да се сви трошкови деле на варијабилне и фиксне у зависности од тога како се мењају са променом обима производње. Трошкови нису суштински фиксни или варијабилни а ABC анализа омогућава менаџерима да разумеју изворе варијабилитета трошкова на прави начин. Обрачун трошкова по активностима идентификује више нивоа узрочности трошкова, тј. посматра трошкове у односу на промену обима производње, али и у односу на промену других узрочника трошкова који нису у вези са променом обима производње, чиме обезбеђује прецизнији увид у понашање трошкова. Може се испоставити да трошкови које конвенционална методологија третира као фиксне, јер не варирају са променом обима производње, у обрачуну по активностима варирају са променом узрочника трошкова који нису везани за физички обим производње, те могу имати карактер варијабилних трошкова.

Док су код обрачуна трошкова по активностима трошкови линеарна функција више променљивих, код традиционалних метода трошкови су линеарна функција обима продаје. Захваљујући томе али и читавој методологији, ABC омогућава утврђивање импликација промена једне врсте или групе трошкова на другу врсту или групу и тиме обезбеђује значајне квантитативне и неквантитативне информације менаџменту, што може бити илустровано примером предузећа, које се опредељује за стратегију смањења трошкова ради повећања конкурентности своје понуде. Анализа претходног пословања је указала на значајно учешће трошкова директног рада у структури трошкова производа, као компоненте условљене обимом производње. План је да се кроз нови дизајн производа обезбеди смањење трошкова директног рада. Очекивања су да ће смањење трошкова

допринети повећању добитка. У идеалном случају то може бити могуће. Исто тако вероватан исход је изостајање добитка и остваривање губитка. Проналажењу узрока таквог исхода може да допринесе једино обрачун по активностима. Анализа активности стварања производа може указати на повећање трошкова појединих активности (на пример: повећање трошкова по једној припреми доводи до повећања укупних трошкова припреме, који се реалоцирају на производе), услед повећане комплексности производа. То повећање неутралише смањење трошкова директног рада (Детаљније прочитати: Јањић 2001, 99).

Производњу савремених предузеће карактерише опште присутна тенденција сталног повећања општих трошкова и смањивања директних трошкова рада. Примена традиционалне методологије у таквим условима, услед пренаглашавања значаја директних трошкова у калкулацији цене коштања, условиће деформисано и нетачно извештавање о трошковима, односно о цени коштања производа. Информације о трошковима биће искривљене увек када се количина потрошених ресурса по јединици производа не креће директно пропорционално количини утрошених ресурса који нису условљени јединицом производа, а за алокацију општих трошкова на производе се користе узрочници трошкова који су везани за јединицу производа. Користећи трошкове директног рада или машинске часове као кључеве за алокацију, традиционални приступи везују већу масу општих трошкова за производе великог обима и мању масу општих трошкова за производе малог обима, супротно објективној условљености трошкова.

Погрешно би било тврдити да сваки метод обрачуна трошкова који користи трошкове директног рада или машинске часове за алокацију општих трошкова пружа неадекватне и нетачне информације о трошковима. Такође, ни обрачун трошкова по активностима није универзално решење свих проблема алокације, иако има развијенију методологију. Корисност информација о трошковима, које продукује обрачун по активностима и које се значајно могу разликовати од информација традиционалних система, зависи од следећих фактора: број и разноврсност произведених производа и услуга, разноврсност и степен диференцијације подржавајућих активности коришћених за различите производе, ефикасност текућих метода алокације трошкова, степен коришћења заједничких процеса и др (Антић 2004б, 548).

Употребљивост на овај начин продукованих поузданијих информација и даље није апсолутна. Наиме, да ли ће менаџмент употребити информације из обрачуна по активностима за решавање специфичних проблема зависи од стратешких опредељења менаџмента, нивоа њихових овлашћења и одговорности, климе у предузећу у погледу смањења трошкова и др. Најважније је да менаџмент располаже адекватним информацијама за одлучивање.

*КОМПАРАТИВНА АНАЛИЗА ИНФОРМАЦИЈА
РАЧУНОВОДСТВА ТРОШКОВА ЗА ДОНОШЕЊЕ ОДЛУКЕ
КУПОВАТИ ИЛИ ПРОИЗВОДИТИ*

Које ће ставке трошкова сачињавати композицију релевантних трошкова за доношење одлуке зависи од природе одлуке и временског оквира на који се одлука односи. Важно је истаћи да је подвајање трошкова на релевантне и ирелевантне за потребе одлучивања оправдано једино са становишта кратког рока. При томе, концепт релевантних трошкова и користи може имати своју пуну примену само у домену доношења тзв. пословних одлука (Стевановић и сар. 2007, 418). Да би нека одлука добила статус пословне одлуке, неопходно је да испуњава два услова, и то: да се односи на временски период од годину дана, јер тај период дозвољава занемаривање концепта временске вредности новца и да се бави проблемом најефикаснијег начина искоришћавања постојећих ресурса предузећа.

Да би трошкови и користи били релевантни за једну пословну алтернативу, морају испунити два основна услова: морају се односити на будућност и морају бити диференцијални трошкови и користи. Према томе, под релевантним трошковима подразумевамо трошкове који су сврсисходни за доношење одлуке, у смислу да ће њихово познавање пресудно утицати на одређени избор. Закључак је да је за потребе алтернативног пословно-финансијског одлучивања потребно издвојити само оне трошкове који ће настати ако се алтернатива прихвати, односно трошкове који се могу уштедети или избећи ако не дође до њеног усвајања.

Релевантне информације неопходне за доношење пословно-финансијских одлука, потичу доминантно из рачуноводства трошкова. У складу са напред наведеним, у контексту условљености квалитета информација изабраном методологијом и системом обрачуна трошкова, за илустрацију на који начин идентификовати релевантне трошкове и донети праву одлуку, послужиће следећи хипотетички пример. Предузеће „А“ отпочиње производњу расхладних уређаја, чије комплетирање није могуће без одговарајућих филтера. Предузеће може филтере производити у сопственој режији или их може набављати на трижишту по цени од 5,70 дин. по комаду. Годишња планирана производња расхладних уређаја износи 150.000 комада. Будући да сваки производ захтева по један филтер, годишње потребе за овом компонентом би износиле 150.000 комада.

За доношење одлуке, тј. избор између производње или куповине битно је разликовати следеће могуће ситуације: куповина или производња нечега што се први пут појављује као дилема, куповина нечега што се већ производи и производња нечега што се до сада ку-

павало, и то све са или без инвестиционих улагања у капацитете (Малинић 2008, 269). Разликовање наведених алтернатива је од значаја због њиховог различитог утицаја не само на висину, већ и на структуру трошкова. У примеру се претпоставља да предузеће „А“, тек отпочиње производњу расхладних уређаја и да расположиви слободни капацитет омогућава разматрање између опција куповине или производње (Atrill and McLaney 2005, 65).

У случају доношења одлуке о производњи са додатним инвестиционим улагањима, у структури трошкова ће се појавити поред варијабилних и фиксни трошкови, што ће захтевати поред анализе односа између набавне цене и трошкова производње и разматрање очекиваног приноса на ангажована средства. У условима производње без додатних инвестиционих улагања у структури трошкова се појављују најчешће само варијабилни трошкови и евентуално опортунитетни трошкови. Познавање и идентификовање оба случаја је од значаја пре свега за утврђивање релевантних величина за доношење одлука.

Подаци који су релевантни за доношење одлуке су следећи: производња филтера, у условима постојања слободног неискоришћеног капацитета, захтева 4 сата ангажовања директног рада, 600 грама материјала по комаду, опште варијабилне трошкове производње 100.000, тј. 0,67 динара по комаду и опште фиксне трошкове у маси 270.000 динара. Види Табелу 1 која приказује традиционални модел решавања наведене дилеме.

Табела 1. Обрачун трошкова набавке, укупних (УТ) и варијабилних трошкова (ВТ)

Р. Бр.	Елементи	По јединици	Укупно
1.	Директни трошкови материјала	0.6	90.000
2.	Директни трошкови рада	4.0	600.000
3.	Општи варијабилни трошкови	0.67	100.000
4.	Општи фиксни трошкови	1.80	270.000
I	Укупни трошкови производње	7.1	1.060.000
II	Укупни варијабилни трошкови	5.27	790.000
III	Набавне вредности филтера	5.70	855.000
IV	Разлика (I – III)	1.40	205.000
V	Одлука на бази варијабилних трошкова (III – II)	0.43	65.000

Поређењем разматраних алтернатива, јединично и за укупни износ, менаџмент ће разрешити дилему ослањајући се само на релевантне трошкове (фиксни трошкови су ирелевантни) од 5,27 дин./ком., опредељењем за алтернативу производње, будући да она обезбеђује ниже јединичне и укупне трошкове.

Такође, мора се размотрити шта се може учинити са слободним капацитетом ако се потребна компонента купује. Наведени обрачун остаје валидан само ако се расположиви капацитети не могу користити за друге потребе, односно ако остају неискоришћени са куповином неопходне компоненте. Друго, мора се размотрити улога и значај нетрошковних фактора, који такође могу одредити одлуку, на пример: недостатак искуства у производњи, пореске погодности, слаб квалитет понуде и други.

Обрачун трошкова по активностима ће дати одговор на горе наведена питања, пре свега идентификовањем активности, чије би покретање било неопходно у условима производње филтера, и то: Припрема линије, Активност обраде и Контрола квалитета. Активности обраде су у складу са обрачуном трошкова по активностима дефинисане као активности на нивоу јединице, а узрочници активности су машински часови (стопа узрочника трошкова износи 2,0 дин.). Преостале активности су дефинисане као активности на нивоу серије, док су њихови узрочници број припрема (стопа узрочника трошкова износи 4.400 дин.), за прву и часови контроле (стопа узрочника трошкова износи 80 дин.), за другу. Претпоставља се да производња филтера захтева 35 припрема, 50.000 машинских часова и 1.350 часова контроле и да је употреба ресурса на нивоу практичног капацитета. Види Табелу 2 која показује поступак утврђивања укупних трошкова производње, тј. алокације релевантних трошкова на наведену компоненту.

Табела 2. Обрачун укупних трошкова по активностима

Елементи	Узрочници трошкова	Стопе узрочника трошкова	УТ по активностима
1. Припрема линије	35 припрема	4.400 дин	154.000 дин
2. Обрада	50.000 маш. часова	2.0 дин	100.000 дин
3. Контрола квалитета	1.350 час. контроле	80 дин	108.000 дин
4. Укупно	–	–	362.000 дин

Одлука менаџмента (види Табелу 3) биће на страни куповине филтера, супротно одлуци донетој применом традиционалне методологије. Постаје очигледно да обрачун трошкова по активностима пружа прецизније информације о релевантним трошковима потребним за производњу неопходне компоненте у сопственој режији, чиме се долази до закључка да је таква производња у наведеним условима неисплатива (Пример урађен по узору на Антић, 2003а).

Табела 3. Обрачун укупних трошкова по активностима и набавне вредности филтера

Р. Бр.	Елементи	По јединици	Укупно
1.	Директни трошкови материјала	–	90.000
2.	Директни трошкови рада	–	600.000
3.	Трошкови припреме	–	154.000
4.	Трошкови обраде	–	100.000
5.	Трошкови контроле	–	108.000
I	УТ на бази АВС-а	7.01	1.052.000
II	Набавна вредност филтера	5.70	855.000
III	Разлика (I – II)	1.31	197.000

Обрачун трошкова по активностима иде и корак даље у односу на традиционалну методологију обрачуна трошкова и покреће низ стратегијских питања. Да ли ће одлука да се наведена компонента купује изискивати неке додатне активности пријема и складиштења, које ће ангажовати и трошити додатне ресурсе и да ли би у том случају обрачун указивао на неке другачије закључке? Да ли у предузећу „А“ постоје активности које се могу потпуно елиминисати или ефикасније обављати? Колика ће његова зависност од добављача бити у условима опедељења за куповину? Ово су само нека од бројних питања које намеће и покреће примена обрачуна по активностима. Имајући у виду њихов стратегијски значај за предузеће и захтеве савременог конкурентског окружења, још једном се истичу предности обрачуна трошкова по активностима у односу на традиционалну методологију и његова информациона издашност (Geri and Ronen 2005, 135). Међутим, свако предузеће, у складу са сопственим карактеристикама, треба да тежи изградњи оптималног система обрачуна трошкова.

ОЦЕНА ИНФОРМАЦИОНИХ МОГУЋНОСТИ ОБРАЧУНА ТРОШКОВА ПО АКТИВНОСТИМА

Студија спроведена у предузећима у Великој Британији, показује да 17,5% највећих компанија користи, док 15,3% не жели да имплементира *Activity-Based Costing*. Од компанија које су имплементирале обрачун по активностима, половина користи само минимум могућности АВС-а (Zimmerman 2009, 541).

Две студије спроведене од стране реномираних консултантских компанија указују да више од 60% свих предузећа у САД има намеру и покушава да имплементира АВС, али само 20% прође кроз ту фазу, док 8% наставља да користи традиционалне апсорпционе методе (Sharman 2003, 45). Чињенично стање је да чак 9,5% предузећа у Француској сматра да је АВС приступ неадекватан, 12,2% верује да ће трошкови усвајања и примене бити превисоки, 24,3% је задо-

вољно постојећим системима обрачуна трошкова, 5,4% не види предности од унапређења рачуноводствених информација, а чак у 20,3% случајева организациона култура није склона променама (осталих 28,4% наводи друге разлоге), те и не узимају у разматрање могућност имплементације обрачуна по активностима (Neumann and Cauvin 2007, 39). Иста студија укључила је и предузећа која су разматрала могућу имплементацију АВС-а, али су одустала од те одлуке из следећих разлога: 10% сумња у ефикасност обрачуна по активностима, 25% сматра да су превисоки трошкови имплементације, 5% говори о нетачним подацима о трошковима утврђеним применом АВС-а, у 25% случаја топ менаџмент одбија примену, у 15% случаја незаинтересоване су средње менаџерске структуре и у 20% случаја наводе се остали разлози.

Резултати ових студија нису охрабрујући. Шта је разлог таквог стања? Да ли постоје превелика очекивања од Activity-Based Costing-a? Да ли Activity-Based Costing не може да задовољи информационе потребе менаџмента, уз разуман однос трошкова и користи, имајући у виду да студије показују да су високи трошкови најчешћи разлог одбијања имплементације?

Будући да се обрачун по активностима промовише као метод за утврђивање много тачнијих и поузданијих трошкова производа и производне линије у односу на исте, генерисане од стране традиционалних система обрачуна, већина предузећа га усваја како би олакшала и допринела ефикаснијем одлучивању и мерењу перформанси.

Суштина је да обрачун по активностима повећава проценат производних трошкова који се директно везују за појединачне производе и омогућава прецизнију алокацију општих трошкова пословања. Такође, омогућава боље разумевање потрошње ресурса, идентификовање активности неопходних за производњу производа, директних и индиректних трошкова различитих активности и утврђивање индиректних трошкова на бази узрочника трошкова (Zimmerman 2009, 536).

АВС усмерава пажњу менаџера на контролу трошкова на нивоу активности и нивоу дизајнирања производа и доводи до бољег разумевања узрочника трошкова, те омогућава смањивање узрочника трошкова. Промене у обиму производње, величини серије или карактеристикама производа не треба да буду узрок погрешног утврђивања и извештавања о јединичним трошковима производа, као у случају традиционалних система обрачуна, који често потцењују профит производње високог обима и прецењују профит производње малог обима (Geri and Ronen 2005, 136).

Међутим, у условима израчунавања јединичних трошкова, обрачун трошкова по активностима показује слабости, сличне традиционалним системима обрачуна трошкова. На пример, при израчунавању јединичних производних трошкова, трошкови активности на

нивоу серије деле се на број јединица у серији, што може условити зависност трошкова по јединци од изабраног обима производње. У таквим условима постоји опасност, да трошкови активности који нису условљени обимом постану трошкови који варирају са променом обима производње. Та логика може довести до погрешних одлука. Међутим, ствара се погрешан утисак, да трошкови по јединици варирају са променом броја произведених јединица, дељењем трошкова на нивоу серије бројем јединица у серији. Чињеница је да употребљени ресурси по јединици производа не варирају. Количина употребљених ресурса на нивоу серије се повећава како расте број серија а не како расте број јединица у серији.

Традиционални системи обрачуна трошкова тачно алоцирају трошкове директног рада и директног материјала на производе, док трошкови производне спремности не могу бити апсолутно тачно додељени носиоцима трошкова од стране ниједног система. За многа предузећа проценат трошкова који може бити прецизније додељен носиоцима трошкова од стране ABC-а, и од ког се може очекивати да има утицај на будући cash flow је веома мали, што може значити да добијање одговарајућих информација од стране традиционалних система трошкова може бити довољно тачно и добро за сврху доношења одлука (Drury 2000, 355). Ипак резултати истраживања показују да грешка коју чини ABC при алокацији општих трошкова може да износи 5%-10%, док грешка традиционалних система може износити преко 100%, па чак и 200%.

Критичари ABC-а указују да анализа општих трошкова ради идентификовања узрочника трошкова захтева време и новац, и да користи од ње много тачнији трошкови и потенцијална контрола трошкова, нису довољни да покрију трошкове спровођења анализе. Такође, ABC-у се приговара да не обезбеђује довољно релевантне информације за доношење одлука јер се као апсорпциони систем ослања се на историјске трошкове и игнорише опортунитетне трошкове. Употреба апсорпционих система, па и ABC-а се заснива на арбитрарној алокацији трошкова и захтева субјективну селекцију критеријума за алокацију и претпоставке обима активности. ABC креира много комплекснији систем трошкова, али не засигурно тачнији или кориснији. Са променама обима производње, услед неразликовања уског грла производње и прекомерних капацитета, ABC не може да предвиди профит, те се може извести закључак да он није увек адекватан за доношење одлука.

ABC посматра везу између активности као линеарну, потпуну и поуздану. То значи да додатне активности резултирају у додатним трошковима, и да смањење обима активности условљава смањење нивоа трошкова. У стварности постоји дисконтинуитет трошкова, што поново доводи у питање поузданост ABC информација за доношење одлука (Geri and Ronen 2005, 137).

Иако обрачун трошкова по активностима пружа менаџерима економску мапу њиховог предузећа, идентификујући места на којима се новац зарађује и троши, његову имплементацију и примену карактерише неколико проблема, и то: пуно потрошеног времена и новца за дизајнирање и примену, субјективна процена података, локални карактер и неадаптибилност новим условима пословања. Опција за проблеме са традиционалним обрачуном по активностима је скорије конципиран, тестиран и примењен нови приступ, у чијој основи леже савремене информационе технологије и који се може означити као интегрисани обрачун по активностима. Његовом развоју, свакако су допринеле и софтверске компаније померајући стратешки фокус ка интегрисаном обрачуном по активностима и ERP системима. Резултат су тзв. ABC софтвери који имају способност мерења перформанси, ефикасности, квалитета, профитабилности производа и купаца, способност повећања организационе профитабилности и елиминисања рада који не додаје вредности. Интегрисани обрачун по активностима представља приступ који на једноставнији начин и са мање трошкова, обезбеђује снажну информациону подршку менаџменту, у виду он-лине и информација у реалном времену. Менаџери добијају тачне информације о трошковима и профитабилности како би одредили приоритете унапређења, рационализовали варијације производа и микса, цене поруџбина, настављали са производњом или куповали и управљали односима са купцима у обострану корист. Питање које је и даље отворено и предмет бројних дискусија у релевантној литератури је употребљивост информација у реалном времену за пословно одлучивање. Његово разматрање превазилази оквире овог рада, али ће свакако бити предмет будућих истраживања.

Обрачун трошкова по активностима је омогућио менаџерима да увиде да није сваки приход добар приход, и да нису сви клијенти профитабилни клијенти. Нажалост, тешкоће имплементирања и одржавања овог система, су спречиле да ова иновација буде ефективан, благовремен и актуелан менаџмент алат. Он не представља универзално решење свих проблема извештавања из рачуноводства трошкова. Има својих предности и његова примена захтева индивидуалну анализу конкретне ситуације сваког предузећа. Софистициранији у односу на традиционалне системе обрачуна, може бити оптимални систем обрачуна трошкова у предузећима чије пословање карактерише висок ниво конкуренције, високо учешће индиректних трошкова у укупним трошковима, значајно различито учешће производа у потрошњи ресурса предузећа, постојање диверзификованог производног програма и др (Druy 2000, 353). У том смислу, ABC је погодан за услужне организације, код којих су могућности примене традиционалних система далеко мање. Успешно може бити имплементиран у банкама, осигуравајућим друштвима и осталим непрофитним организацијама.

ЗАКЉУЧАК

Превазилажење најзначајнијих слабости традиционалних система обрачуна трошкова остварено је развојем и имплементацијом савремених концепата, техника и система обрачуна трошкова. Настао 80-их година 20 века, стално побољшаван и унапређиван, оспораван али још увек актуелан, систем обрачуна трошкова по активностима је требало да превазиђе недостатке традиционалних система обрачуна и обезбеди квалитетније и поузданије информације. Искуство компанија које су имплементирале ABC указује следеће:

- Потпуна анализа профитабилности и извора профита кроз ABC приступ, чини га одличним инструментом за управљање профитабилношћу.

- Тачнијим идентификовањем и утврђивањем трошкова, ABC даје снажну потпору доношењу пословних одлука усмерених на редукцију трошкова, кроз смањење потрошње ресурса и смањење узрочника трошења.

- Специфична методологија утврђивања прихода, расхода и резултата производа омогућава доношење адекватних одлука у вези са развојем или елиминисањем активности, увођењем нових производа, елиминацијом производа, одређивањем оптималног производног микса, куповином или производњом компоненти, увођењем нових линија производа, прихватањем поруцбина или одбацивањем, и др.

- ABC представља веома користан алат менаџмента за утврђивање цена, буџетирање и стратегијско одлучивање.

- Крајњи допринос обрачуна трошкова по активностима је унапређење конкурентности читавог предузећа.

Обрачун трошкова по активностима има за циљ обезбеђење прецизнијих информација о производњи и активностима подршке производњи, о трошковима и приходима производа, чиме обезбеђује фокус менаџмента на производе и процесе који доносе растуће профите. Да ли ће менаџмент искористи те информације за одлучивање у његовој је надлежности.

ЛИТЕРАТУРА

- Антић, Љиља. 2003а. *Обрачун трошкова по активностима у функцији управљања савременим предузећем*. Докторска дисертација: Економски факултет у Нишу.
- . 2004б. Компаративна анализа обрачуна трошкова по активностима и класичних метода обрачуна трошкова. *Економске теме* 1–2:14–22.
- Atrill, Peter. and McLaney, Eddie. 2005. *Management accounting for decision makers*. Harlow: Prentice Hall.
- Geri, Nitzzy, and Boaz Ronen. 2005. Relevance lost: the rise and fall of activity-based costing. *Human systems management* 24:133–44.
- Drury, Colin. 2000. *Management & cost accounting*. London: Thomson.

- Zimmerman, Jerold L. 2009. *Accounting for decision making and control*. McGraw-Hill Irwin.
- Јањић, Весна. 2001. АБЦ систем и теорија ограничења. *Економски хоризонти* 1–2:97–107.
- Малинић, Слободан. 2008. *Управљачко рачуноводство*. Крагујевац: Економски факултет.
- Neumann, Bruce R., and Eric Cauvin. 2007. French cost accounting methods: ABC and other structural Similarities. *Cost management* 21(3):35–42.
- Стевановић, Никола, Малинић, Дејан, Милићевић, Владе. 2007. *Управљачко рачуноводство*. Београд: Центар за издавачку делатност Економског факултета у Београду.
- Sharman, Paul A. 2003. The case for management accounting. *Strategic finance* October 2003: 43–7.
- Horngren, Charles T., Datar Srikant M., and George Foster. 2003. *Cost accounting – A managerial emphasis*. New Jersey: Pearson Education Int.

Vesna Janjić, Mirjana Todorović,
University of Kragujevac, Faculty of Economics, Kragujevac

ACTIVITY-BASED COSTING REPORT IN BUSINESS DECISION MAKING

Abstract

Obtaining the right information at the right time, and making the adequate business decision, is the key to success for companies in contemporary business conditions. Activity-Based Costing, whose conceptual basis is business activity, contributes to that. This system provides more accurate and reliable information on cost, income, and product results through a sophisticated approach and specific methodology, through investigating the connections between activities, costs and resource usage, and primarily through investigating activity capacity, as the ability to perform an activity, through a more analytical and more precise insight into costs. This way, it is made easier to eliminate the activities which do not add value; also, continuous development is encouraged, the budget and control efficiency is improved, and adequate information for management activities is provided. By revealing to the management the company profit map and identifying the points where money is spent and earned, it contributes to more efficient operative and strategic decision making.

Key words: business decision making, cost accounting, Activity-Based Costing, cost drivers, activity drivers.