

NOVE ULOGE SISTEMA UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA

Milica Ničić*

Sažetak: Kompanije danas koriste tri različita sistema upravljanja troškovima i to:

- Jednostavan standardni troškovni sistem koji uključuje finansijsko izveštavanje radi procene troškova proizvedenih i prodatih proizvoda;
- Lokalni, operativni i kontrolni sistemi za promociju kontinuiranog unapređenja i efikasnosti; i
- Jedan ili više tzv. ABC sistema - na aktivnosti baziranih troškovnih sistema za merenje svih aktivnosti i procesa i troškova i profitabilnosti svih proizvoda, ponude, tražnje, regije i centara odgovornosti.

Ključne reči: standarni troškovni sistemi, operativno-kontrolni troškovni sistemi i ABC sistemi..

Abstract: Companies today can contemplate using three distinct types of cost management systems:

A simple, standard costing system that meets financial reporting requirements for calculating cost of goods sold and valuing inventory;

Local, operational control and learning systems for promoting continuous improvement and efficiencies, and one or more Activity-based cost systems to measure the cost of activities and processes and the cost and profitability of products, customers, suppliers, regions and responsibility centers.

Key words: Standard costing systems, Operational-control cost systems and Activity-based cost systems.

Savremeni sistemi upravljanja troškovima imaju, može se konstatovati, tri dominantne uloge.

Prva uloga, koja se odnosi na proizvodne sisteme, sastoji se u tome da ovi sistemi određuju proizvodne troškove za svaki pojedinačni period u kome je proizvedena određena količina robe, odnosno svaki učinak, tako da troškovi učestvuju u determinisanju cene datih proizvoda, što predstavlja funkciju finansijskog izveštavanja.

Druga uloga troškovnih sistema je u tome što obezbeđuju povratne ekonomske podatke o efikasnosti proizvodnog procesa i kontroli troškova.

Treća uloga odnosi se na informacije o troškovima koje su neophodne u proceni troškova u vezi sa aktivnostima, proizvode, usluge i potrošače.

Za razliku od prve uloge u vezi sa finansijskim izveštavanjem, koje je vođeno potrebama jedinica i faktora van same organizacije, kao što su investitori, poverioci, upravljači, poreske vlasti i dr. uz korišćenje procedura ustanovljenih mnoštvom normi i pravila, druge dve funkcije troškovnih sistema proizilaze iz potreba upravljača unutar same organizacije, kako bi se na osnovu preciznih podataka o troškovima donosile pravilne strateške odluke u cilju operativnih poboljšanja i unapređenja profitabilnosti poslovanja.

U tom smislu, menadžerima su neophodne validne informacije radi donošenja strateških odluka kao što su:

- Dizajniranje proizvoda i usluga koji ispunjava očekivanja potrošača, a ujedno mogu ostvariti profit;
- Stvaranje mešovitih proizvoda i donošenje odluka o investiranju;
- Biranje alternativnih dobavljača;
- Pregovaranje oko cene, osobina samog proizvoda, kvaliteta, dostave i dr. usluga;

* Prof.dr Milica Ničić, Visoka poslovna škola strukovnih studija, Novi Sad

- Usklađivanje efikasne i efektne distribucije sa uslužnim procesima na ciljna tržišta i ciljne kategorije potrošača.

Menadžeri takođe koriste tačne i na vreme dostavljene informacije radi poboljšanja operativnih unapređenja i to pre svega:

- kontinuiranog, kao i jednokratnog unapređenja kvaliteta, efikasnosti i brzine u poslovanju,
- asistencija zaposlenima u edukaciji radi kontinuiranih aktivnosti u unapređenju poslovanja.

Donedavno su mnoge kompanije pokušavale da svoje finansijske izveštaje, strateške troškove, kao i operativnu kontrolu i funkcije unapređenja svrstaju u jedinstven troškovni sistem. Međutim, takav jedinstveni troškovni sistem mogao je biti dovoljan samo u okruženju ograničene raznovrsnosti proizvoda i proizvodnih procesa u kome izvanrednost upravljačkih procesa nije bila apsolutno neophodna za uspeh. Danas, kada se situacija u okruženju dijametralno promenila uspešan, menadžment se ne može više osloniti samo na jedan troškovni sistem. Evaluaciju troškovnog i menadžerskog sistema možemo prikazati kroz četiri sukcesivne faze (prikazano narednom tabelom).

Faze menadžment sistema troškova

	1. FAZA pojedinačni sistemi	2.FAZA šablonski sistemi	3.FAZA prilagođeni sistemi	4.FAZA objedinjeni sistemi
Kvalitet podataka	Mnogo grešaka Velike varijacije	Očekivano Ispunjavanje standarda	Podeljene baze Usamljeni sistemi Neformalne veze	Potpuna povezanost baza podataka sa sistemima
Finansijsko izveštavanje	Neodgovarajuće	Određeno u celosti po potrebama finansijskog izveštavanja	Sistemi druge faze održavani radi finansijskih transakcija i periodičnih izveštaja	Finansijski sistemi izveštavanja
Troškovi i cena proizvoda	Neodgovarajuće	Neprecizno Skriveni troškovi i profit	Troškovni sistem baziran na troškovima aktivnosti-proizvoda i usluga-ABC sistem	Objedinjeni ABM troškovni sistemi
Operativna i strateška kontrola	Neodgovarajuće	Isključivo na osnovu finansijskih podataka	Troškovno-profitni centri	Sistemi operativnog i strateškog merenja učinka

Troškovni menadžment sistem obično prolazi kroz četiri faze¹

Sistem prve faze - neadekvatan za finansijsko izveštavanje

Sistemi menadžmenta troškova prve faze obično se nazivaju sistemima zaostavštine, jer su tehnološki zastareli i neodgovaraju potrebama savremenog menadžmenta troškova. Neadekvatnost proističe iz loše unutrašnje kontrole u uknjižavanju transakcija. Mogu nastati i u novoformiranim kompanijama koje nisu uspele da izgrade efikasan finansijski sistem.

¹ Blocher,Stout,Cokins.Chen:Cost Management A strategic Emphasis.Mc Graw Hill -International Edition 2008.page 290.

Karakteristike troškovnih sistema prve faze su²:

- Ekstenzivno potrebno vreme i resursi radi konsolidovanja izveštavanja za svaki entitet i period;
- Troškovi nisu dodeljeni nekim od proizvoda ili usluga kompanije;
- Neočekivana variranja kada se upoređi stvarno stanje sa uknjiženim;
- Vršenje mnogih ad hoc izmena nakon zaključivanja finansijskih izveštaja;
- Menadžerima nedostaje poverenje u integritet i mogućnost revizije finansijskog sistema.

Ovi sistemi prve faze - sistemi zaostavštine, postali su zastareli tokom vremena, tako da ne mogu da odgovore adekvatno, čak ni jednostavnijoj funkciji troškovnog sistema radi finansijskog izveštavanja. Budući da su neuspešni u tom zadatku, ne postoji šansa da ispune ni očekivanja druge dve primarne funkcije - procene cene aktivnosti, proizvoda ili usluga, kao ni obezbeđenja povratnih ekonomskih podataka u vezi sa efikasnošću proizvodnog procesa..

Sistem druge faze - voden finansijskim izveštavanjem

Većina troškovnih sistema danas adekvatno ispunjava očekivanja finansijskog izveštavanja, s obzirom na to da sadrže uobičajene podatke i kategorije u svim različitim poslovnim jedinicama tako da finansijski menadžeri mogu spremno uporediti i konsolidovati finansijske rezultate u ovim jedinicama, odeljcima i izdvojenim kompanijama. Sistemi su u mogućnosti da pripreme kompletne finansijske izveštaje u kratkom roku nakon određenog perioda uz ustanovljene norme i standarde finansijskog izveštavanja.

Finansijski sistemi druge faze takođe izveštavaju o ceni proizvoda na isti jednostavan način kao u spoljašnjem finansijskom izveštavanju u prvoj fazi sa jednostavnom alokacijom opštih troškova za neposredan rad. Međutim, ovakve metode alokacije opštih troškova na proizvode pružaju malo korisnih informacija menadžerima, jer pojedini troškovi mnogih organizacionih resursa, naročito troškovi vezani za razvoj i dizajn proizvoda, marketing, prodaju i distribuciju mogu ostati neraspoređeni nosiocima troškova, upravo jer su oni specifični za prikaz u finansijskim izveštajima.

Stoga su se mnoge kompanije u savremenom načinu poslovanja preorjentisale na sisteme direktnog troškovnog sistema, kako bi na najbolji način udovoljili potrebama menadžerskog odlučivanja. Na ovaj način sistem direktnog troška tzv. „Direct costing“ sistem dodeljuje samo varijabilne troškove pojedinačnom proizvodu, dok zanemaruje fiksne troškove u izračunavanju profitabilnosti nekog proizvoda ili usluge.

Ovakvi sistemi su efikasni ukoliko su zanemareni indirektni troškovi zanemarljive veličine u odnosu na ukupne troškove ili su u pitanju isključivo fiksni-nepromenljivi troškovi. Međutim, mnoge organizacije su ustanovile da ovi indirektni i troškovi podrške, ne samo da nemaju fiksni karakter, već nemaju ni proporcionalni, jer kod mnogih oni poprimaju tzv. „supervarijabilni karakter, odnosno rastu većom brzinom od količine proizvedenih ili prodatih proizvoda.

Pored nedostatka u merenju proizvodnih i potrošačkih troškova, menadžeri su shvatili da je njihov tradicionalni, standardni troškovni sistem neadekvatan za pružanje povratnih informacija centrima odgovornosti - menadžmentu i zaposlenima. Istorijski nedostaci klasičnih-standardnih periodičnih izveštaja izvedenih iz sistema finansijskog izveštavanja mirili su sve više stvarne i budžetske troškove i postajali sve udaljeniji od stvarnih pojava o kojima su izveštavali. Naime, oni su izdavali periodične izveštaje o učinku

² Ibidem, pg 293.

uskладene sa mesečnim ciklusom finansijskog izveštavanja, tako da su se danima ili nedeljama udaljavali od aktuelnih događaja o kojima su izveštavali.

Pored teškoća u tumačenju ovih izveštaja, njihovi tradicionalni sistemi postali su nekonzistentni sa zahtevima nove proizvodne sredine, što ne odgovara današnjim konkurentnim uslovima poslovanja, kada se insistira na kontinuiranim poboljšanjima i poprečnoj funkcionalnoj integraciji koja je neophodna u cilju pružanja brzog odgovora i visokokvalitetnih procesa krojenih po meri potrošača.

Stoga su sistemi druge faze potpuno neadekvatni u dve osnovne menadžerske svrhe koje se mogu izraziti kao:³

- Procena cene aktivnosti i poslovnih procesa, kao i cene i profitabilnosti robe, usluga, organizacionih jedinica;
- Obezbeđenje ekonomskih podataka korisnih za unapređenje poslovnih procesa.⁴

Sistemi treće faze-razvojno prilagođeni - samostalni sistemi

Mnoge kompanije danas razvijaju posebno prilagođene pristupe u svom finansijskom izveštavanju, merenju potrošnje, kao i funkciji menadžmenta učinka. Troškovni sistemi treće faze sadrže:

- Sistem druge faze za periodično finansijsko izveštavanje eksternim korisnicima;
- Jedan ili više na aktivnosti baziranih troškovnih sistema-(ABC-activity-based cost), koji preuzimaju podatke iz zvaničnog finansijskog sistema, ali i drugih informativnih i operativnih sistema u cilju planiranja i donošenja odluka na bazi strateških troškova;
- Operativne povratne sisteme o ekonomskim podacima koje na vreme pružaju informacije kako finansijske tako i nefinansijske prirode, vezane za efikasnost i kvalitet poslovnih ciklusa i poslovnih procesa.

U trećoj fazi, kompanije zadržavaju postojeće sisteme druge faze, kako bi pripremile finansijske izveštaje eksternim entitetima. Naime, kompanijama je potreban osnovni finansijski sistem kako bi zabeležile transakcije koje se kontinuirano dešavaju i kako bi odgovorile na zakonom propisane obaveze koje se odnose pre svega na periodične finansijske izveštaje. S obzirom na to da kompanije već raspolažu sa adekvatnim sistemima koji se koriste u pomenute svrhe, bilo bi neracionalno njihovo odbacivanje iako nisu u stanju da odgovore potrebama menadžerskog odlučivanja, procesu menadžerskog planiranja, kao i procesu edukacije i unapređenja zaposlenih.

Težnja mnogih kompanija danas je da pojednostave svoje sisteme druge faze, kako bi funkcije menadžerskog izveštavanja centrima odgovornosti i određivanje cene pojedinačnog proizvoda bili obavljani od strane novijih, posebno prilagođenih sistema. Za potrebe eksternog izveštavanja dovoljno je korišćenje jednog ili nekolicine centara za određivanje troškova u organizaciji, sa jednostavnim osnovama alokacije troškova rada, materijala i sredstava za rad.

Koristeći dostupnost moćnih računara i umreženih klijent-server sistema, postojeće informacije mogu biti obrađene u specijalnim menadžerskim sistemima bez mnogo teškoća. Jedan od ovih posebno prilagođenih sistema je tzv. na aktivnosti baziran troškovni sistem (ABC-activity based cost system) namenjen pre svega menadžerima u donošenju strateških odluka i određenju prioriteta za unapređenje poslovanja. Kao nedostatak

³ Ibidem

⁴ Cooper, Caplan: *The Design of Cost Management Systems*, Boston. Harvard Business School Press, 1998page 198.

ovih ABC sistema navodi se njihova nedovoljna upotrebljivost u kratkoročnom operativnom odlučivanju i kontroli, tako da je neophodan i drugi oblik menadžerskog finansijskog sistema za svakodnevnu povratnu spregu sa poslovnim procesom.

Sistemi četvrte faze-integrirani menadžment troškova i finansijskog izveštavanja

U četvrtoj fazi, dva sistema primarno orijentisana na merenje kako troškova, tako i učinka, razvijenog u sistemu treće faze, integrišu se i zajedno obezbeđuju osnovu za pripremu eksernih finansijskih izveštaja i odgovaraju ujedno potrebama savremenog menadžmenta. Ova integracija se može postići pomoću sistema za planiranje resursa preduzeća tzv. ERP sistema (Enterprise Resource Planning system), koji integriše i koordinira sve glavne poslovne funkcije poput kupovine, proizvodnje, marketinga, prodaje i logistike. Na primer pomoću ERP sistema narudžbina prodaje bilo gde u svetu inicira pokretanje pošiljke iz regionalnog skladišta ili pokretanje proizvodnje u odgovarajućoj fabrici. Sistem tada automatski dopunjava inventar, kupovinu materijala, redoslede proizvodnje, informacije o potrošnji i sl.

Na osnovu ovih mogućnosti ERP sistem integriše skup operativnih, finansijskih i menadžerskih sistema, s obzirom na to da imaju zajedničku strukturu podataka i centralizovanu bazu koja omogućava unos i korišćenje podataka sa bilo koje lokacije u svetu. Na ovaj način pomoću nove tehnologije stvaraju se predispozicije za integraciju svih samostalnih ABC sistema, kao i sistema za učenje i poboljšanje u jedan jedinstveni sistem, čime se otvaraju nove mogućnosti koje su bile nedostupne kada su sistemi finansijskog izveštavanja, robni, potrošački, proizvodni, edukativni i sl. funkcionisali odvojeno.

Za sada se može zaključiti da će ABC sistemi postati baza kako za planiranje i aktiviranje resursa, tako i za pružanje podataka radi komparacije i analize aktuelnih troškova svake organizacione jedinice u toku godine. Zauzvrat, ABC sistem dobija informacije o najefikasnijim kapacitetima i operacijama. Na ovaj način omogućeno je integrisano i efikasno praćenje podataka vezanih za troškove poslovanja i brzo i pouzdano te se može adekvatno odgovoriti zahtevima savremenog menadžmenta.

Literatura

- [1] Blocher, Stout, Cokins, Chen, (2008) *Cost Management A strategic Emphasis*, Mc Graw Hill - International Edition
- [2] Cooper, Caplan, (1998) *The Design of Cost Management Systems*, Boston, Harvard Business School Press
- [3] Nicić Milica, (2003) *Menadžment troškova*
- [4] Wiley J., (2006) *Cost reduction i control - Best practices* (IOMA)
- [5] www.kimberly-clark.com