

# TROŠKOVI POSLOVANJA ZA POTREBE MENADŽMENT ODLUČIVANJA

Milica Ničić\*

**Sažetak:** *Određivanje tačne cene nekog proizvoda ili usluge igra kritičnu ulogu u uspehu firmi u najvećem broju industrija. Metod cene proizvoda omogućava konkurentsku granicu, obezbeđujući tačne informacije o ceni u jednoj formi koju kupci mogu lako da razumeju. Na taj način je tačna metoda za određivanje cene proizvodnje ključna za menadžment odlučivanje i za uspeh mnogih kompanija.*

**Ključne reči:** *Metod cene proizvoda, menadžment*

**Abstract:** *Determining the accurate cost of a product or service plays a critical role in the success of firms in most industries. The product costing method provides a competitive edge by providing accurate cost information in form that customers can easily understand. In that way, an accurate method for determining product cost is crucial to management decision, marketing and competitive success of many companies.*

**Key words:** *The product costing method, management*

## Uvod

Za potrebe menadžment odlučivanja neophodno je u svakom trenutku operisati sa pouzdanim i odgovarajućim, relevantnim informacijama o ceni proizvoda i usluga. Determinisanje troškova poslovanja ima stratešku ulogu kako bi se moglo odgovoriti na sve jaču konkurenciju i česte promene na tržištu. To se postiže odabirom sistema troškova proizvodnje, koji su svojstveni datoj.

Određivanje tačne cene nekog proizvoda ili usluge igra kritičnu ulogu u uspehu firmi u najvećem broju industrija. Metod cene proizvoda, koji se sve više koristi od strane uspešnih firmi, omogućava konkurentsku granicu, obezbeđujući tačne informacije o ceni u jednoj formi koju kupci mogu lako da razumeju. Slično tome, koriste se izveštaji troškova poslovanja sa vremenom stvarnog rada i sistema potrošnje materijala da bi se stekla mogućnost da se izračuna tačno materijal i rad u svakom trenutku procesa proizvodnje – što je važno za vođenje procesa rada i poboljšanje usluga prema kupcima.

Ono što su mnoge kompanije prosto otkrile koristeći tip cene proizvoda koji se naziva proizvodna cena je da je uvek tačan metod za određivanje cene proizvodnje ključan za njihov uspeh među konkurencijom.

U tom smislu se moraju sagledati sve različite mogućnosti u odabiru sistema cena, sa cenom proizvodnje kao jednom od mogućnosti.

## Strateška uloga troškova proizvodnje za potrebe menadžmenta

Radi uspešnije konkurencije, preduzećima su potrebne tačne informacije o proizvodnim troškovima, nezavisno od njihovih strategija konkurencije. Verovatnije je da je istina da troškovi vodećih firmi računaju na visok nivo efikasnosti proizvodnje i kvaliteta da bi uspeli. Efikasan menadžment proizvodnih troškova zahteva blagovremene i tačne informacije o potrošnji. Dobijanje ovih blagovremenih i tačnih informacija zahteva da firma odabere sistem troškova koji se dobro uklapa u njihovu konkurentsku strategiju. Na primer, troškovi vodećih firmi koji proizvode robne proizvode deo su industrije sa procesom proizvodnje, kao što su proces proizvodnje hrane ili hemijskih proizvoda, ili linija serijske proizvodnje.

Zbog toga sistemi troškova proizvodnje treba da budu dobro uklopljeni. Pošto je tačnost troškova važna, ovakva preduzeća koriste troškove bazirane na aktivnosti, koji su tačniji od metoda baziranih na volumenu proizvodnje kod određivanja režijskih troškova. I najzad, ovaj tip preduzeća bi trebalo da odabere sistem

---

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

standardnih troškova da bi obezbedilo ciljne cene i redovne izveštaje na sastancima za postizanje ovih ciljeva. Konačno, vodeća preduzeća ovog tipa kod robnih troškova treba da dobro koriste sistem troškova koji su kombinacija elemenata troškova procesa proizvodnje, troškova baziranih na aktivnostima i standardnih troškova.

Nasuprot tome, preduzeća sa širokim spektrom različitih proizvoda često koriste *sistem troškova poslovanja*, koji se odnosi na robu i usluge malog volumena proizvodnje. Preduzeća sa homogenom proizvodnjom tokom značajnog vremenskog perioda koriste *sistem procesnih troškova*, koji se prmenjuje na robu velikog volumena proizvodnje, kada pojedinačne jedinice ne mogu biti posebno identifikovane i povezane sa troškovima. U praksi, mnoga preduzeća povoljno koriste troškove poslovanja za iste proizvode ili odeljke i procesne troškove za druge proizvode ili odeljke. Na primer preduzeća u automobilskoj proizvodnji u svojoj proizvodnji nemaju mnogo zajedničkih karakteristika, ali takođe imaju jedinstvene karakteristike. Proizvođači automobila ne mogu da koriste ni sisteme čistih troškova poslovanja ni prostih procesnih troškova.

Kod mnogih preduzeća se konkurentsko okruženje brzo menja. Da bi se obezbedile značajne informacije, sistem troškova proizvodnje mora da podržava konstantne promene u okruženju. Da bi bilo konkurentno, potrebno je da preduzeće ima tačne informacije o troškovima – za troškove proizvodnje, profitabilne analize individualnih proizvoda, profitabilne analize individualnih kupaca, ocenu rukovođenja proizvodnjom i pročišćene strateške ciljeve.

### Sistem troškova proizvodnje

Cena proizvoda je proces sakupljanja, klasificiranja i označavanja direktnih materijala, direktnog rada i fabričkih režijskih troškova kod proizvoda ili usluga. Troškovi proizvodnje obezbeđuju korisne informacije koštanja i kod proizvodnih i kod neproizvodnih preduzeća i to za:<sup>1</sup>

- određivanje troškova proizvoda i usluga i procenu inventara,
- planiranje rukovođenja, troškova, kontrole i izvođenja ocenjivanja i
- menadžment odlučivanje.

U razvoju sistema troškova proizvodnje određenog projekta koja odgovara određenoj firmi, neophodno je da se napravi izbor, jedan za sve tri sledeće kategorije metoda koštanja. Nekoliko različitih sistema proizvodnih troškova je dostupno i može biti klasifikovano kao :

1. **metod akumulacije troškova** – troškovi posla ili troškovi procesa,
2. **metod odmeravanja cene** – aktualni, normalni ili standardni troškovi i
3. **metod određivanja režije** – na osnovu volumena proizvodnje ili na osnovu aktivnosti.

Svaki sistem troškova proizvodnje će reflektovati ove tri mogućnosti. Na primer, neka kompanija može odabrati da upotrebi troškove poslovanja, normalne troškove i troškove na osnovu aktivnosti, jer ta kombinacija izbora najbolje odgovara operacijama ove firme i njenim strateškim ciljevima. Nekom drugom preduzeću bolje će poslužiti sistem troškova proizvodnje na osnovu cene procesa, standardnih troškova, i troškova na osnovu volumena proizvodnje.

Izbor pojedinog sistema zavisi od prirode industrije i proizvodnje ili usluge, strategije preduzeća i potrebe menadžmenta za informacijama, kao i troškova i koristi da se određen sistem savlada, projektuje, modifikuje i primeni kao i postignute beneficije u posebnom sistemu projektovanja, modeliranja i operative.

### Troškovi akumulacije: poslovanje ili proces koštanja?

U sistemu troškova poslovanja, **poslovanje ili obrada proizvoda ili usluga** su objekti troškova. To znači da su iz tog razloga u određivanju cene proizvodnje svi troškovi poslovanja koji su uključeni povezani sa

---

<sup>1</sup>Blocher, Stout, Cokins, Chen (2008) *Cost Management A strategic Emphasis*. Mc Graw Hill International Edition, page 84.

poslovanjem. Sistem troškova poslovanja je primenljiv u situaciji u kojoj je većina troškova uključena u poslovanje, te može biti odmah povezana sa određenim kupcima, ugovorima ili projektima. Sistemi troškova poslovanja se često mogu pronaći od srednjih do manjih preduzeća koja vrše proizvodnju po narudžbi kupca. Tipovi kompanija koji koriste troškove poslovanja uključuju ih u gradnji, štampi, proizvodnji specijalne opreme, brodogradnji, običnoj proizvodnji nameštaja, profesionalnim uslugama, medicinskim uslugama, agencijama za oglašavanje itd. Primeri kompanija koje koriste sisteme troškova poslovanja uključuju **Paramount Pictures i Hyatt Corporation**.<sup>2</sup>

Nasuprot tome, **proces koštanja** se često može naći u nekom preduzeću koje proizvodi jedan ili više homogenih proizvoda. Ova preduzeća često imaju serijsku masovnu proizvodnju. U ovom slučaju, ekonomski je neizvodljivo povezivati najveći broj cena sa individualnim proizvodima. Industrije u kojima su troškovi procesa zajednički uključuju hemijsku industriju, industriju flaša, plastike, prehrambenih proizvoda i proizvoda od hartije. Primeri kompanija koji koriste procesne troškove su **Ford Motor Company, Coca-Cola, International Paper i Kimberley-Clark**, kompanije za konzumaciju proizvoda. Ovo poglavlje opisuje sisteme troškova poslovanja i operativne troškove, varijantu troškova poslovanja.<sup>3</sup>

### **Odmeravanje troškova: aktuelni, normalni ili standardni troškovi?**

**Troškovi poslovanja ili sistem troškova procesa** mogu se izmeriti u njihovom aktuelnom, normalnom ili standardnom iznosu.

*Sistem aktuelnih troškova* koristi aktuelne troškove koji se odnose na sve proizvodne troškove uključujući neposredne materijale, neposredan rad i fabričke režijske troškove. Sistem aktuelnih troškova se retko koristi jer oni mogu da proizvedu pojedinačne troškove proizvodnje koji se značajno kolebaju, uslovljavajući potencijalne greške u cenama, dodajući i oduzimajući proizvodne linije, kao i zbog procenjivanja izvedbe. Takođe, najaktuelniji fabrički režijski troškovi su poznati samo u ili nakon kraja perioda pre nego na završetku grupe proizvodnje. Zbog toga sistemi aktuelnih troškova ne mogu da obezbede tačne informacije o pojedinačnim troškovima proizvodnje na vremenskoj bazi.

*Sistemi normalnih troškova* koriste aktuelne troškove za neposredne materijale i neposredan rad i normalne troškove za fabričku režiju. Normalni troškovi podrazumevaju procenu dela režije koja se odnosi na svaki proizvod koji je proizveden. Sistem normalnih troškova obezbeđuje vremensku procenu troškova proizvodnje pojedinačnog proizvoda u grupi proizvoda.

*Sistem standardnih troškova* koristi standardne troškove i količine za sva tri tipa proizvodnih troškova: neposredne materijale, neposredan rad i fabričku režiju. Standardni troškovi su ciljni troškovi koje preduzeće treba da postigne. Sistem standardnih troškova obezbeđuje osnovu za kontrolu troškova, ocenjivanje izvodljivosti i poboljšanje procesa proizvodnje.

### **Determinisanje režijskih troškova na osnovu volumena proizvodnje ili na osnovu aktivnosti?**

Sistem koštanja proizvodnje **na osnovu volumena proizvodnje** raspoređuje režiju na proizvodnju ili poslovanje, koristeći smernice koštanja bazirane na volumenu, kao što su proizvodne jedinice. Ovaj pristup se u velikoj meri bazira na pretpostavci da svaki proizvod koristi isti iznos za režiju, jer se svaki proizvod zadužuje za isti iznos.

Mnogi menadžeri u poslovnom odlučivanju smatraju da umesto istih iznosa, režija svakog proizvoda treba da bude proporcionalna časovima neposrednog rada potrebnim za njegovu proizvodnju, jer više radnog vremena takođe znači povećanje režijskih troškova opreme, nadgledanja i ostalih olakšica. Aktuelni troškovi fabričke režije idu na teret obračuna fabričke režije kada im je izložena. Primenjena fabrička režija koristi

<sup>2</sup> [www.kimberly-clark.com](http://www.kimberly-clark.com)

<sup>3</sup> [www.ford.com](http://www.ford.com), [www.cocacola.com](http://www.cocacola.com), [www.shell.com](http://www.shell.com), [www.ipaper.com](http://www.ipaper.com)

prethodno određenu fabričku režijsku kamatu kada se normalni troškovi zadužuju u obračunu inventara radnog procesa i kreditiraju obračun fabričke primenjene režije. Kada se posao završi, troškovi proizvedene robe se prebacuju iz inventara radnog procesa u obračun inventara finalnih proizvoda.

Prethodno određena kamata fabričke režije je jedna vrsta procenjene kamate fabričke režije koja se koristi da se primene fabrički režijski troškovi na određeni posao. Primena prethodno određene režijske kamate ima četiri etape:<sup>4</sup>

1. procena fabričkih režijskih troškova za odgovarajući operativni period, obično za jednu godinu,
2. odabir najodgovarajućih smernica potrošnje za zaduživanje fabričkih režijskih troškova,
3. procenu celokupnog iznosa ili odabran nivo aktivnosti odabranih smernica potrošnje za operativni period i
4. odvajanje procenjenih fabričkih režijskih troškova preko procenjenog nivoa aktivnosti odabranih smernica potrošnje da bi se obezbedile prethodno određene fabričke režijske rate.

Razlika između aktuelnih fabričkih troškova i iznos fabričke primenjene režije je neslaganje režije, i to ili prekomerno ili premalo. Ovo se može pokazati na dva načina:<sup>5</sup>

- podešavanje obračuna troškova prodane robe ili
- pretpostavljanje kamate neslaganja između inventara procesa rada, inventara finalnih proizvoda i troškova obračuna prodane robe.

Opšte uzevši, ni jedna od ovih pretpostavki nije dovoljno tačna u mnogim kompanijama, tako da većina firmi koristi pristup baziran na aktivnosti.

Sistemi troškova **baziranih na aktivnosti (ABC)** raspoređuju fabričke režijske troškove na proizvode koji koriste uzročno posledične kriterijume koji umnožavaju smernice cena. ABC sistemi koriste i smernice cena bazirane na zapremini i bazirane bez zapremine da bi se tačnije rasporedili fabrički režijski troškovi na osnovu proizvoda na izvornu potrošnju za vreme različitih aktivnosti.

## Zaključak

Troškovi poslovanja obezbeđuju menadžmentu sve neophodne informacije za potrebe odlučivanja i to kako kod proizvodnih tako i kod neproizvodnih preduzeća.

Ono što su mnoge kompanije prvo otkrile koristeći tip cene proizvoda koji se naziva proizvodna cena je da je uvek tačan metod za određivanje cene proizvodnje krucijalan za njihov uspeh među konkurencijom.

U tom smislu se moraju sagledati sve različite mogućnosti u odabiru sistema cena, sa cenom proizvodnje kao jednom od mogućnosti.

Operativni troškovi se koriste kada se najveći broj fabričkih proizvoda sličan u konverzionom ciklusu, ali cena materijala mora da se značajno razlikuje. U tom slučaju, materijalni troškovi su povezani sa poslovanjem, dok su konverzioni troškovi povezani sa odeljenjima, a onda sa poslovanjem.

Troškovi poslovanja se naširoko koriste u uslužnim industrijama kao što su agencije za oglašavanje, građevinskim preduzećima, bolnicama, servisima za opravku i kancelarijama za konsalting, arhitekturu, knjigovodstvo i advokatskim kancelarijama.

## Literatura

- [1] Blocher, Stout, Cokins, Chen (2008) *Cost Management A strategic Emphasis*. Mc Graw Hill International Edition.

---

<sup>4</sup>Cooper, Caplan (1998) *The Design of Cost Management Systems*, Boston.Harvard Business School Press, page 189.

<sup>5</sup>Wiley, J. (2006) *Cost reduction i control - Best practices (IOMA)*, page 504.

- [2] Cooper, Caplan (1998) *The Design of Cost Management Systems*, Boston. Harvard Business School Press.
- [3] Ničić Milica (2003) *Menadžment troškova*.
- [4] Wiley, J. (2006) *Cost reduction i control - Best practices (IOMA)*
- [5] [www.kimberly-clark.com](http://www.kimberly-clark.com)  
[www.ford.com](http://www.ford.com)  
[www.cocacola.com](http://www.cocacola.com)  
[www.shell.com](http://www.shell.com)  
[www.ipaper.com](http://www.ipaper.com)