

Materijal iz predmeta: Strategijsko upravljačko računovodstvo

MATERIJAL IZ PREDMETA: STRATEGIJSKO UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO 1

RAČUNOVODSTVENI INFORMACIONI SISTEM: INFORMACIONA PODRŠKA MENADŽMENTU PREDUZEĆA	3
1. MJESTO I ULOGA RAČUNOVODSTVENOG INFORMACIONOG SISTEMA U SISTEMU INFORMISANJA MENADŽMENTA PREDUZEĆA.....	3
2. KOHERENTNOST RAČUNOVODSTVENOG INFORMACIONOG SISTEMA.....	6
3. KOMPONENTE RAČUNOVODSTVENOG INFORMACIONOG SISTEMA PREDUZEĆA	10
GLAVA 4. KONVENCIONALNO UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO.....	15
1. OBILJEŽJA I CILJEVI KONVENCIONALNOG UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA	15
2. STRATEGIJSKA OGRANIČENJA KONVENCIONALNOG UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA	23
GLAVA 5. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO U DINAMIČNOM POSLOVNOM OKRUŽENJU	29
1. MJESTO I ULOGA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA U DINAMIČNOM POSLOVNOM OKRUŽENJU: KONCEPTUALNI MODEL	29
2. UPRAVLJAČKI RAČUNOVOĐA KAO KLJUČNA KARIKA USPJEŠNOG POSLOVANJA PREDUZEĆA U SAVREMENIM USLOVIMA PRIVREĐIVANJA	35
3. STRATEGIJSKO UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO	38
4. KONKURENTSKO UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO	43
GLAVA 6. SAVREMENE TENDENCIJE U SISTEMU OBRAČUNA TROŠKOVA I UČINAKA	46
1. KONCEPCIJE I FUNKCIONISANJE KLASIČNIH SISTEMA OBRAČUNA TROŠKOVA	46
2. INFORMACIONI DOMETI I OGRANIČENJA KLASIČNIH SISTEMA OBRAČUNA TROŠKOVA I UČINAKA	52
GLAVA 7. SAVREMENI SISTEMI INFORMACIONE PODRŠKE OBRAČUNA TROŠKOVIMA	58
1. OSNOVNE POSTAVKE I CILJEVI SAVREMENIH SISTEMA OBRAČUNA TROŠKOVA: KONCEPCIJSKE RAZLIKE I INFORMACIONE PERFORMANSE.....	58
1.1. Obračun troškova na osnovu aktivnosti (Activity Based Costing)	60
1.2. Obračun na bazi ciljnih troškova (Target Costing) i Kaizen Costing	63
1.3. Obračun troškova na bazi životnog ciklusa (Life Cycle Costing)	67

Računovodstveni informacioni sistem: informaciona podrška menadžmentu preduzeća

1.Mjesto i uloga računovodstvenog informacionog sistema u sistemu informisanja menadžmenta preduzeća

Za preduzeća koja posluju u novom proizvodnom i konkurentskom okruženju, okarakterisano sa oštrom konkurencijom na globalnom tržištu, sve prefinjenijim ukusima potrošača u pogledu kvaliteta i kvantiteta proizvoda, rapidnim promjenama na polju tehnologije, od izuzetne je važnosti da posjeduje sposobnosti koje će mu omogućiti da brzo i efikasno reaguje na pulsirajuće promjene, zatim da izvrši adekvatne projekcije (svog proizvoda/usluge, sebe/konkurenciju itd.), pa time i opredijeli svoju poslovnu i razvojnu politiku. Sposobnosti koje treba da mu obezbijede jake moći na osnovu kojih može da odgovori i da upravlja izazovima koje se šire neminovnom brzinom u savremenim uslovima poslovanja, odnose se na kreiranje i raspolaganje adekvatnim računovodstvenim informacionim sistemom. Praktično, svim donosiocima odluka danas je neophodno da imaju osnovna znanja o tome kako računovodstveni informacioni sistem (Accounting Information System)¹ funkcioniše. Na taj način su u mogućnosti da bolje shvate informaciona ograničenja, da budu informisani prilikom donošenja odluka, kao i da bolje balansiraju rizik i koristi od implementacije različitih strategija. Premda RIS raspoloživim kvantitativnim informacijama omogućava i olakšava donošenje poslovnih odluka, kao i kontrolu privrednog subjekta, neophodno je izvršiti adekvatno integrisanje njegovih sastavnih komponenti kako bi se time usjerile u pravcu uspješne realizacije ciljeva preduzeća.

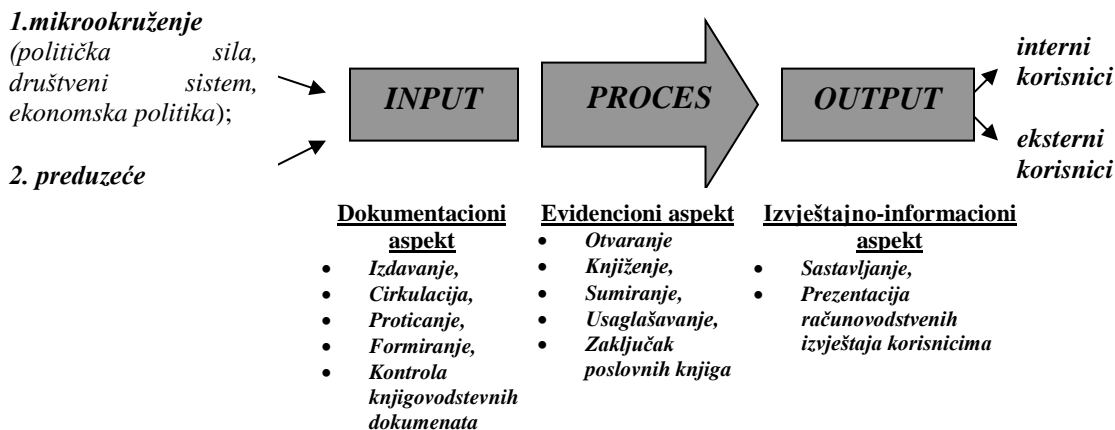
Posmatrano sa istorijskog aspekta, 50-tih godina prošlog vijeka RIS je naišao na aplikativnu primijenu u procesu kompjuterske razmjene podataka. U tom periodu, RIS se bavio dnevnim izvještavanjem menadžera (skupljanje i kolekcija podataka o finansijskim činjenicama), da bi vremenom bile uočene anomalije u njegovoj upotrebi te postao veoma siromašan i kako se često naglašava, "skučen". Kako je potreba menadžera za informacijama permanentno rasla, tradicionalni RIS nije bio u mogućnosti da zadovolji stalno rastuću tražnju. Polazeći od činjenice da su ranije za menadžere primat imale samo finansijske informacije kao i one koje su bile usredsrijeđene na transakcije, sve veći značaj u savremenim uslovima poslovanja dobijaju informacije koje nemaju isključivo kvantitativnu sadržinu, već određenu kvalitativnu težinu. U skladu sa datim, mijenjala se i struktura RIS-a, kao i njegov značaj i uloga koju imaju u pogledu informisanja menadžmenta preduzeća.

Polazeći od značajnog istraživačkog fonda koji je učinjen u datom domenu, u ukazuje se na postojanje tri veoma značajne funkcije koje RIS postiže u svakom preduzeću:

¹ U daljem tekstu RIS.

- *skuplja, obezbeđuje i čuva podatke u vezi sa aktivnostima i transakcijama, dnevnim poslovnim operacijama, uključujući brojna dokumenta kao i poruke koje se prenose i koje su od esencijalne važnosti za korisnike unutar i van preduzeća;*
- *prerađuje podatke u informacije tako da su korisne za donošenje odluka što omogućava menadžmentu da planira, izvršava i kontroliše aktivnosti (glavna knjiga/finansijski sistem za izvještavanje, koji proizvodi tradicionalne finansijske izvještaje, kao što su bilans stanja, bilans uspjeha, izvještaj o novčanim tokovima, poreska prijava, kao i drugi izvještaji koji se pravno zahtijevaju),*
- *kreiranje sistema za izvještavanje menadžmenta. Time, snabdijeva menadžere sa finansijskim izvještajima i informacijama koje su neophodne za donošenje odluka. Takođe, obezbeđuje adekvatnu kontrolu kako bi se zaštitila imovina, kao i podaci preduzeća.*

RIS kao formalizovaniji sistem MIS-a (*Management Information System*) značajnim dijelom zavisi od aktivnosti koje se odvijaju kako globalno, na makroplanu tako i na mikronivou, u okviru samog preduzeća. Budući da je u velikoj mjeri određen navedenim zbivanjima to u velikoj mjeri zavisi i potreba kao i kvalitet outputa koji se stvara u njemu. U kontekstu toga, ističe se da je efikasnom koordinacijom ljudi, postupaka i informacione tehnologije, koje su obuhvaćene RIS-om kao njegove sastavne komponente, moguće postići i koordiniran rad njegovih funkcija, čime su ispunjene pretpostavke u domenu kvalitetnog saopštavanja informacija menadžmenta preduzeća. Upravo u tome se i ogleda njegov značaj. Shodno tome, radi preglednosti, funkcije RIS-a se ilustruju na sledeći način.



Slika br. 12. Preduzeće, njegovo okruženje i funkcije RIS-a [62, str.34]

RIS predstavlja integralni dio poslovnog informacionog sistema preduzeća. Smatra se jednim od ključnih alata za snabdijevanje kritičnih računovodstvenih/finansijskih informacija u funkciji kreiranja i donošenja kvalitetne poslovne odluke. Polazeći od naprijed navedenih funkcija, zapaža se da je riječ o sistemu koji u svojoj fundamentalnoj osnovi, globalno posmatrano nije toliko kompleksan. Postupak njegovog funkcionisanja je relativno lako opisati: sakuplja i obrađuje podatke iz transakcija i događaja, organizuje ih u korisnu formu i saopštava rezultate na osnovu koje se kreira odluka. Time se smatra elementarnom komponentom za efikasno donošenje odluka kako za interne tako i eksterne korisnike informacija.

Sa porastom kompleksnosti poslovnih operacija i rastom potreba za informacijama RIS dobija značajniju ulogu u odnosu na ranije. Pretstavlja dio infrastrukture preduzeća pri čemu služi kao podrška u pravcu postizanja kako organizacionih, tako i aktivnosti lanca vrijednosti. U kontekstu toga, ističe se da RIS u osnovi ima tri zadatka [73,str.22]:

- *intereno rutinsko izvještavanje, koje obezbjeđuje informacije u vezi sa upravljanjem troškovima, planiranjem i kontrolom poslovanja;*
- *interno nerutinsko (specijalno) izvještavanje za donošenje strategijskih i taktičkih odluka u vezi sa određivanjem cijene proizvoda ili usluga, proizvodnih linija, vođenjem poslovne politike itd.;*
- *eksterno izvještavanje putem finansijskih izvještaja i raznih pregleda namijenjenih državnim institucijama, naučnim institucijama, itd.*

RIS kao sastavni dio informacionog sistema preduzeća nastoji da obezbijedi kvalitetne, tačne, pravovremene računovodstvene informacije koje bi trebale da budu oblikovane u odgovarajućoj formi koja doprinosi pokretanju procesa efikasnijeg donošenja racionalnih poslovnih odluka. Upravo stoga danas je sve više prisutan porast značaj i uloga koja se pripisuje RIS-u, pošto se ni jedna odluka ekonomske prirode ne može donijeti bez njegovog adekvatno oblikovanog i u jasnoj formi izloženog produkta.

Budući da preduzeće pretstavlja entitet koji stupa u poslovne interakcije sa velikim brojem drugih preduzeća u savremenim uslovima privređivanja, to je očito prisutan porast velikog broja transakcija poslovne i neposlovne prirode. Navedene transakcije dobijaju obilježje računovodstvenog nastanka onog trenutka kada budu evidentirane u poslovnim knjigama[73,str.3]. Kako su produkti RIS-a računovodstveni podaci, pokazatelji i informacije sadržani u poslovnim knjigama i računovodstvenim izvještajima [63,str.45], to je u cilju dobijanja naprijed navedenog, neophodno da RIS izvrši odgovarajuće procesiranje transakcija koje se odnosi na prikupljanje veoma homogenih podataka koji potiču iz poslovnog okruženja u kome preduzeće obavlja svoju privrednu aktivnost. Ulaskom podataka, stvorena je baza za prikupljanje finansijskih podataka, nakon čega treba da uslijedi postupak klasifikacije, čuvanja i procesiranja istih, odnosno treba da uslijede aktivnosti transakcije, kreiranja baze finansijske arhive kao i analize navedenog. Nakon izvršenog postupka evidentiranja i obrade finansijskih podataka, postupak procesiranja transakcija ulazi u izlaznu etapu u kojoj se dobijaju odgovarajuće informacije (finansijski izvještaji, finansijsko izvještavanje kao i menadžersko izvještavanje) koje su neophodne korisnicima (internim i eksternim) u cilju donošenja racionalnih poslovnih odluka².

Budući da RIS pretstavlja dio informacionog sistema preduzeća koji se odnosi na vrednovanje, analizu kao i predviđanje uspjeha, neuspjeha i ostalih ekonomskih pojava kako cjeline preduzeća, tako i njenih sastavnih jedinica i entiteta [56,str.289], to sadrži

² Opisani postupak procesiranja transakcija RIS-a prilagođen je grafičkom prikazu datom od strane [56,str.7]. Takođe, naglašava se da je navedeni postupak procesiranja transakcija prikazan preko tradicionalnog RIS-a, koji nije toliko složen, ali pokazuje određene manjkavosti u svojoj upotrebi, tako da danas nema veliku aplikativnu primjenu, budući da biva sve više potisnut od strane savremenog RIS-a u pogledu procesiranja transakcija.

odgovarajuće informacije koje se koriste za sprovođenje transakcija, poslovno odlučivanje, izvještavanje kao i vrednovanje resursa, proizvoda i usluga [73, str.21].

Značajnim dijelom podstaknuti praksom kao i bogatim istraživačkim spektrom koji je učinjen u datom domenu, očigledno je da dobro dizajniran RIS predstavlja efikasan alat koji pomaže u doseganju željenog nivoa profitabilnosti preduzeća time što podstiče i unapređuje efikasnost i efektivnost svog sistema vrijednosti. Premda u procesu donošenja odluke RIS igra veoma značajnu ulogu, njegova pozicija je značajnim dijelom determinisana njegovom sposobnošću i mogućnošću da obezbijedi pomoć u svim fazama donošenja odluka kao i u procesu rješavanja problema. Izvještaji mogu da pomognu da se identifikuju potencijalni problemi, dok su različiti modeli odluka kao i analitički alati veoma značajni za korisnika. Takođe, različiti "jezici" doprinose jednostavnijem postupku prikupljanja relevantnih podataka kao integralnih djelova računovodstvene dokumentacije, gdje se u daljem postupku obrade istih nastoji stvoriti pouzdana računovodstvena baza podataka i pokazatelja. Postupkom dalje obrade podaci i pokazatelji se transformišu u informacije na osnovu kojih njihovi korisnici stiču mogućnost da donesu pouzdane i kvalitetne odluke. Različiti alati, kao što su grafički interfejs, mogu pomoći donosiocu odluke da interpretira rezultate modela odluke kao i da procijeni alternativne tokove akcija. Na kraju, RIS može da obezbijedi povratnu informaciju za rezultate akcije. Stoga je i cilj RIS-a da obezbijedi informacije koje su korisne za donosioca odluke. Time i doprinos njegovom značaju koji se ogleda u mogućnosti da pomogne u podjeli znanja i iskustva čime podstiče efikasnost operacija u funkciji postizanja bolje konkurentске i tržišne pozicioniranosti preduzeća.

2. Koherentnost računovodstvenog informacionog sistema

Računovodstvena funkcija danas predstavlja jednu od osnovnih činilaca koja podstiče uspješno poslovanje preduzeća u visokopromjenljivom, dinamičnom poslovnom okruženju. Riječ je naime, o funkciji koja doprinosi snabdijevanju kako internih tako i eksternih korisnika sa informacijama koja su od relevantne važnosti za planiranje, donošenje odluka kao i kontrolu. Upravo stoga i značaj koji se u sve većem stepenu pridaje RIS-u u domenu snabdijevanja korisnika sa podacima i informacijama o transakcijama koji su im neophodni u postupku planiranja, kontrole kao i efikasno sprovedenim aktivnostima upravljanja poslom. Očito da navedeno određenje RIS-a ukazuje da on ne egzistira, odnosno ne postoji sam. Činjenica da snabdijeva eksterne i interne korisnike informacijama nedvosmisleno upućuje na zaključak da postoji određena koherentnost sa drugim srodnim disciplinama, odnosno kako se ističe, po principu povratne sprege RIS uspostavlja dvosmjerni odnos sa njima, te time ističe neophodnost što kvalitetnijeg uređenja navedenog odnosa [62, str.34]. Kako navedeni autor nadalje naglašava, potrebno je stvoriti podesna računovodstveno-organizaciona rješenja navedenog dvosmjernog odnosa, čime je moguće uspostaviti određeni organizacioni sklad, koherentnost kao i koordinaciju između svih funkcija, odnosno organizacionih segmenata unutar preduzeća uz nastojanje da se kontinuirano harmonizuje odnos sa okruženjem.

Proučavajući literaturu koja se bavi navedenim, zapaža se da je razmatranoj problematici imanentno veoma široko istraživačko polje, te time i ne čudi činjenica što pojedini autori naglašavaju da RIS treba posmatrati kao jedan od dominantnih informacionih podsistema preduzeća. Ovo tim prije što autori smatraju da RIS nudi mogućnost za računovođe da izgrade sistem koji će da snabdijeva različite donosioce odluka (kako interne tako i eksterne) sa informacijama koje su im neophodne za optimalno planiranje, donošenje odluka kao i kontrolu istih.

Bilo da se RIS posmatra kao disciplina ili pak kao kolekcija sistema, ukoliko u analizu uključimo istorijski aspekt, da se zapaziti da je riječ o sistemu koji je prošao kroz više evolutivnih etapa koje su doprinijele, svaka sa svoje strane oblikovanje RIS-a u onakvoj formi kakvu danas posjeduje. U kontekstu navedenog, RIS-u su vremenom pripisivana pojedina obilježja i karakteristike, koje u velikom broju slučajeva nijesu naišle na otvorena vrata od strane pojedinih istraživača. Time se danas mogu zapaziti raznovrsna mišljenja u pogledu samog pojma kao i konfuzijama u domenu egzistiranja, odnosno postojanja brojnih srodnih koncepata RIS-a.

Pitanje koje se neminovno nameće, usko povezano sa prethodno istaknutim glasi "Koji su činioци doprinijeli porastu značaja RIS-a u poslednjim dekadama pa time i njegovu povezanost sa ostalim disciplinama?" Odgovor na navedeno pitanje dobrim dijelom iznalazimo naprijed opisanim dešavanjima na globalnoj svjetskoj sceni, pa shodno tome i samom mikrookruženju preduzeća, ali i sve većom dominacijom i širenjem sprega uzrokovanih savremenom informacionom epohom. Upravo pod dejstvom navedenih činilaca kao i u međusobnoj interakciji sa njima, iznjedrila je potreba za sve prisutnijim učešćem i značajem RIS-a, kao i njegova neophodna i u današnje vrijeme od primarnog značaja za savremeno preduzeće, aktivna interakcija sa usko povezanim disciplinama. Naime, u čemu se ogleda, tako "sudbinski" značaj RIS-a za poslovanje preduzeća u uslovima poslovanja koji su imanentni aktuelnim tržišnim trendovima? Istraživači odgovor nalaze u sposobnosti i moći RIS-a da podrži relevantnim informacijama kako interne tako i eksterne korisnike čime, doprinosi preduzeću (posmatrano globalno) da ima širok pogled na tržišna zbivanja, te na osnovu toga preduzme adekvatne poslovne aktivnosti.

Tradicionalno, RIS zajedno sa menadžment informacionim sistemom (MIS) oblikuje funkcionalni informacioni sistem preduzeća³. Upravo stoga, postoji preklapanje u domenu stvari koje su od zajedničkog interesa za oba podstistema. Time i opravdan značaj i uloga koja se danas pridaje RIS-u u postupku donošenja ispravnih poslovnih odluka menadžmenta preduzeća. Budući da savremeni RIS raspolaže ne samo eksternim nego i internim računovodstvenim informacijama, to pretstavlja veoma značajan alat na osnovu koga su korisnici informacija savremenog preduzeća u mogućnosti da preduzimu odgovarajuće strategijske aktivnosti u domenu vrednovanja i predviđanja ekonomskih pojava.

³ Globalni funkcionalni informacioni sistem integriše: marketing, distributivni, proizvodni informacioni sistem, zatim informacioni sistem za upravljanje resursima, informacioni sistem o zaposlenima, računovodstveni informacioni sistem kao i finansijski informacioni sistem.

Fundamentalna suština RIS-a tradicionalno je bila fokusirana na sakupljanje, obradu kao i prenošenje finansijskih informacija orijentisanih ka eksternim (kao što su investitori, kreditori i poreske agencije) i internim djelovima kompanije (glavnom menadžeru). Vremenom usljed dejstva trendova, koji pomjeraju temelje kako globalno tako i na mikroplanu, dolazi do promjene prvobitnog usmjerenja RIS-a u pravcu porasta stepena interesovanja i za informacije i podatke nefinansijske prirode. Zahvaljujući tako širokoj informacionoj ponudi, vremenom RIS postaje snažan informacioni mehanizam koji s jedne strane podstiče i nudi efikasnu potporu menadžmentu preduzeća u postupku donošenja odluka koje su od primarne važnosti za njegov dalji razvojni put. U kontekstu navedenog, nailazimo na koherentnost RIS-a i menadžmenta preduzeća u domenu upravljačkog računovodstva⁴ koje pretstavlja, posebno u savremenim uslovima poslovanja⁵, informacioni oslonac koji opslužuje menadžment preduzeća sa svim relevantnim računovodstvenim informacijama čime se podstiče efikasniji proces planiranja i donošenja poslovno finansijskih odluka kao i preduzimanje određenih aktivnosti na polju upravljačke kontrole. Kao konstitutivni element RIS-a, upravljačko računovodstvo sa svojom krucijalnom komponentom-sistemima obračuna troškova pruža računovodstvene izvještaje koji sadrže značajan objektivni, pouzdan i homogen informacioni sadržaj, čime doprinosi uspostavljanju još jače i koherentnije veze sa svim hijerarhijskim nivoima menadžmenta preduzeća. Upravo u tome leži snaga RIS-a, jer informaciono potpomognut dometima i sadržajem upravljačkog računovodstva, doprinosi menadžmentu preduzeća da na svim segmentima privređivanja objektivnije sagledava zbivanja i promjena koje trenutno vladaju u savremenom poslovnom ambijentu, te time podstiču realnije sagledavanje i donošenje ispravnih razvojnih odluka preduzeća.

Danas je opšte prihvaćena činjenica da promjenljivi tržišni uslovi privređivanja i poslovanja preduzeća nužno zahtijevaju reagovanje preduzeća na iste. Stoga i potreba za stvaranjem pouzdane i blagovremene informacione baze, koja će doprinijeti da savremeno preduzeće adekvatno odgovori na izazove koji nameću uslovi poslovanja. Bez sumnje je i opravdana informaciona podrška menadžmenta preduzeća dobijena od strane računovodstva [121, str.5-6]. Međutim, polazeći od navedenog stičemo utisak da RIS komunicira jedino sa internim interesantima preduzeća dok eksterni korisnici bivaju zapostavljeni. Naime, u domenu u kome se javlja potreba za snabdijevanjem glavnim finansijskim izvještajima eksterne korisnike informacija⁶, isplivljava druga komponenta RIS-a.

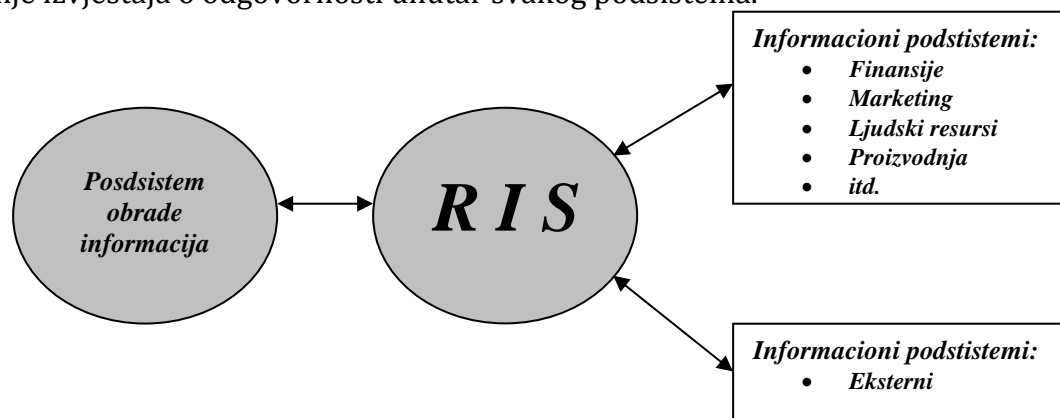
U kontekstu naprijed navedenog, nije rijedak slučaj da u literaturi naiđe na radove autora koji računovodstvo posmatraju kao komunikacioni alat koji emituje, prikuplja, zatim skladišti i na kraju distribuira informacije subjektima kojima su neophodne. Time je nerijetko definisan kao informacioni sistem sam po sebi. Usko povezano sa navedenim RIS

⁴ Upravljačko računovodstvo pretstavlja, pored finansijskog računovodstva komponentu RIS-a. O prirodi i značaju navedene dvije komponente RIS-a govoriće se u poglavlju koje slijedi.

⁵ Kako se mijenja organizaciona struktura preduzeća u pravcu stvaranja mreže čime se gubi tradicionalni hijerarhijski model organizovanja, a ujedno i raste značaj i uloga koja se pripisuje upravljačkom računovodstvu.

⁶ U [62, str.42-43] naglašava da se svi eksterni korisnici mogu svrstati u dvije kategorije, odnosno na one kod kojih je prisutna dvosmjerna povezanost gdje RIS uspostavlja odnose po osnovu knjigovodstvene dokumentacije, kao i po osnovu upotrebe računovodstvenih izvještaja. Na drugoj strani autor ukazuje da jednosmjernan odnos leži u zainteresovanosti eksternih korisnika oficijalno samo za računovodstvene izvještaje RIS-a.

se posmatra kao informacioni podsistem unutar preduzeća koji akumulira informacije za različite entitete podsistema i prenosi ih u podsistem obrade informacija. Kao što zapaža se, RIS je u neprekidnoj interakciji sa informacionim podstistemima u preduzeću (finansije, marketing...), gdje primajući, čuvajući informacije, vrši njihovo distribuiranje u pravcu podsistema obrade informacija, sa kojim takođe održava određene interaktivne veze, gdje je pogodno da podsistem obrade informacija bude odvojeni dio odjeljenja u preduzeću koji je odgovoran za hardver i softver računara [69,str.7]. Navedeni prikaz smatra se dosta konzervativnim, pošto svaka funkcionalna oblast preduzeća (kao što je marketing, proizvodnja, finansije, kadrovski resursi, nabavka, itd.) pretstavlja odvojeni informacioni podsistem. Svaka od ovih informacija je kanalisana kroz funkciju obrade informacija entiteta. Međutim, poteškoća koja se javlja se krije u zahtjevu za odvojeno skladištenje podataka (ukoliko je moguće čak i dupliranje) kao i posebno sakupljanje informacija i pružanje izvještaja o odgovornosti unutar svakog podsistema.



Slika br.13. Povezanost RIS-a sa ostalim (različitim) informacionim podstistemima preduzeća [69,str.7]

Danas, savremeno preduzeće nastoji da pronade alat posredstvom koga će biti u mogućnosti da sve svoje raspoložive funkcije integriše unutar jedne velike baze podataka. Stoga korisnici moraju da preispitaju aplikaciju da bi bili u mogućnosti da razumiju stepen Internet upotrebe raspoloživih informacija. Time postajemo sami svjedoci sve prisutnijeg trenda kreiranja i implementacije efikasnih softverskih programa koji povezuju sve organizacione informacione podsisteme u jednu aplikaciju. Kao rezultat toga nastao je SAP (*System Applications Products*)⁷, koji uključuje podsisteme računovodstva, proizvodnju, ljudske (kadrovske) resurse kombinovan kao širok informacioni sistem preduzeća. U skladu sa navedenim, u savremenim poslovnim krugovima, zbog značajnih implikacija koje proizvodi na kreiranju i realizaciji ciljeva preduzeća, stvaranju i implementaciji strategije,

⁷ SAP AG je razvijen u multimilionskoj kompaniji u Njemačkoj i za sada je uspio da zauzme veoma veliki tržišni udio. Sistem je dizajniran tako da integriše veliki broj obrađenih podataka koji pokrivaju širok domet od potrošač - preduzeće, preduzeće- preduzeću, kao i intranet aplikacije iz finansijskog računovodstva, upravljanje lancem dobavljača, kao i funkcije upravljanja ljudskim resursima.

SAP R/3, pretstavlja noviju verziju softverskog programa koji dobija sve više na značaju (www.sap.com), i trenutno oprema više od 25 Internet aplikacionih komponenti.

kao i podsticanju perspektivnih puteva razvoja, RIS-u se sve više pripisuje uloga širokog informacionog sistema preduzeća koji je usmjeren na poslovne procese⁸.

Uspješnim preduzećem u savremenim uslovima privređivanja se smatra ono koje razvija, njeguje i obogaćuje računovodstvo kao jedinstveni poslovni jezik komuniciranja [125, str.12]. Budući da je tradicionalno računovodstvo u značajnoj mjeri bilo podređeno zahtjevima finansijskog računovodstva, to danas kako raste značaj i potreba za usavršavanjem u domenu informacione tehnologije, prošireno je njegovo prvobitno usmjerenje inkorporiranjem alata za obradu podataka. Upravljačko računovodstvo koje je pronašlo svoje mjesto i ulogu u navedenom danas predstavlja neophodan alat koji, zahvaljujući svojim elementarnim funkcijama racionalizuje potupak efikasnog donošenja odluka.

3. Komponente računovodstvenog informacionog sistema preduzeća

Kao specijalizovani, integralni dio MIS-a, RIS je dizajniran da omogući prikupljanje, obradu i prenošenje informacija internim i eksternim korisnicima, čime bi se postigle određene aktivnosti na polju planiranja, kontrole i upravljanja. Polazeći od izloženih funkcija, koje je neophodno koncipirati unutar RIS-a, to se da zaključiti da RIS karakteriše određena organizaciona uređenost sastavnih komponenti koje su neophodne u funkciji postizanja željenih ciljeva, odnosno rezultata poslovanja preduzeća. Prva komponenta RIS-a usmjerena je na funkciju polaganja računa i u nadležnosti je finansijskog računovodstva, dok je druga usredsrijeđena na funkciju upravljanja preduzećem, tako da se nalazi pod okriljem upravljačkog računovodstva [121, str.10].

Posmatrano istorijski, uloga koju je RIS imao kao i komponente koje su ga oblikovale vremenom su se mijenjale. Razlozi su najvećim dijelom nastali kao posljedica uzburkanih uslova poslovanja koji su počeli da se javljaju i da uobličavaju savremene tržišne trendove privređivanja. Očito da je potreba za promjenom isplovila kao rezultat dosta labilne informacione moći RIS-a da odgovori na povećan stepen tražnje za sve zahtjevnijim informacionim fokusom menadžmenta savremenog preduzeća. U kontekstu toga pitanje koje slijedi glasi: "Do koje mjere, odnosno u kom pravcu treba mijenjati i širiti tradicionalno usmjerenje RIS-a?" Pouzdan odgovor na navedeno pitanje se značajnim dijelom krije u ulozi i značaju koji je prvenstveno bio dodijeljen RIS-u. Naime, kako je prevashodno uloga RIS-a bila isključivo pružanje finansijskih informacija, vremenom je uočeno informaciono ograničenje i siromaštvo u pogledu podataka koji je nudio. Na bazi raspoloživih računovodstvenih informacija, menadžment preduzeća nije bio u mogućnosti da se odupre sve agresivnijim pritiscima promjena koje su sve više postajale neminovna komponenta savremenih uslova poslovanja. Nezadovoljstva u tom domenu kao i potreba za modifikovanjem prvobitnog fokusa RIS-a su tražile izmjenu u njegovom tradicionalnom usmjerenju. Rješenje je pronađeno u širenju njegove postojeće informacione ponude obuhvatanjem pored finansijskih i informacija nefinansijske prirode (kao što su podaci o proizvodu, prognoziranje zahtjeva potrošača, statistički podaci o satisfakciji potrošača,

⁸ Time i sve veći broj autora koji razmatra određenu vezu između MIS-a i RIS-a. Name, RIS je posmatran i danas se smatra kao jedan od podsistema unutar MIS-a.

industrijski benčmarking, itd.) koje su od velike važnosti za kvalitetno donošenje odluka menadžmenta savremenog preduzeća.

RIS agregira dokumenta, formira bazu podataka finansijskih i ostalih izvještaja kao i druge relevantne informacije finansijske odnosno, nefinansijske prirode. Širenjem upravljačkog spektra integrisanjem finansijskih i nefinansijskih funkcija, RIS doprinosi i unapređuje aktivnosti u domenu kvalitetnijeg i efikasnijeg informacionog opsluživanja svojih korisnika, čime je menadžment savremenog preduzeća u mogućnosti da sa velikom preciznošću predvidi razvoj budućih događaja, te u skladu sa tim izvrši projekciju svojih poslovnih ostvarenja.

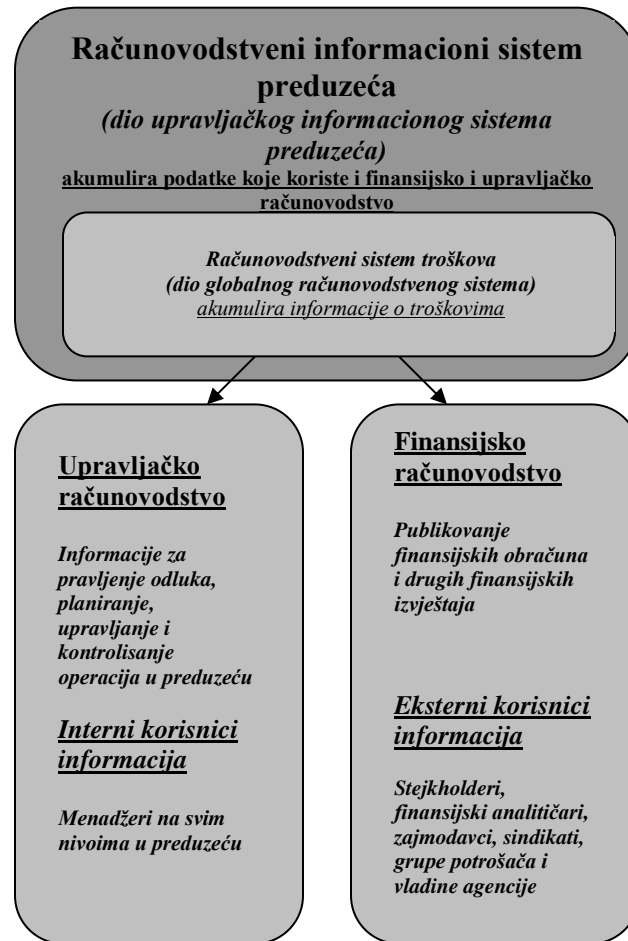
Polazeći od navedenog aspekta posmatranja informacionog dometa RIS-a, vremenom su uobličena njegova dva globalna strukturna elementa koji su od presudne važnosti za efikasno funkcionisanje cjelokupnog računovodstvenog kompleksa. Budući da je apostrofirana uloga i značaj finansijskog računovodstva koji pruža informacije eksternim korisnicima te nastoji da kreira što objektivniji sliku o finansijskim odnosima koji postoje između preduzeća i njegovog okruženja, to i sve veći akcenat koji se danas pripisuje upravljačkom računovodstvu koje opslužuje interne korisnike preduzeća, te je shodno tome zaduženo za donošenje pojedinačnih poslovnih odluka, preduzimanje aktivnosti na polju planiranja kao i kontrole.

Upravljačko računovodstvo je sistem mjerenja i snabdijevanja operativnih i finansijskih informacija za usmjeravanje upravljačkih akcija, motivisanje, izvještavanje i stvaranje kulturnih vrijednosti koje su od esencijalnog značaja za postizanje organizacionih, taktičkih i strategijskih ciljeva [5, str.5]. O značaju i ulozi koja se prvenstveno pripisivala upravljačkom računovodstvu kao i o njegovom trenutnom pozicioniranju u sistemu informisanja menadžmenta preduzeća govoriće se opsežnije u nastavku u glavama koje slijede. Time će se ovdje samo ukratko napraviti osvrt na navedenu strukturnu komponentu RIS-a stavljajući naglasak samo na njegova suštinska obilježja.

Polazeći od naprijed navedene definicije, koja u značajnoj mjeri determiniše sam pojam i suštinu upravljačkog računovodstva, Ansari i Bel [1, str.9-10] su došli do zaključka da postoje četiri ključne ideje sadržane u navedenoj definiciji upravljačkog računovodstva. Ove se ideje odnose na prirodu, polje, svrhu i osobine upravljačkog računovodstva. Nadalje, ukazuju da je priroda upravljačkog računovodstva postupak mjerenja dok obim upravljačkog računovodstva uključuje finansijske i operativne informacije. Svrhu upravljačkog računovodstva pomenuti autori vide u pomoći (izdvaja se posebno informaciona ponuda) kako bi savremeno preduzeće, polazeći od turbulentnih uslova privređivanja bilo u mogućnosti da dosegne svoje ključne strategijske ciljeva⁹. Naime, kako

⁹ Upravljačko računovodstvo obuhvata upotrebu računovodstvenih informacija od strane menadžera koje im pomažu u postizanju organizacionih ciljeva. Menadžeri primaju date informacije u formi izvještaja kao što je izvještaj o prodaji, izvještaji o zalihama, budžeti kao i mjesečni operativni izvještaji. Upravljačko računovodstvo obezbjeđuje informacije za dvije glavne funkcije: donošenje odluka o planiranju i kontroli. Računovodstvo prima (donosi) bolje planske odluke posredstvom većeg znanja o problemu. Menadžeri koriste računovodstvo za kontrolu posredstvom vršenja uticaja članova preduzeća da donesu odluku koja je konzistentna sa organizacionim ciljevima. Preferencijalne

upravljačko računovodstvo pretstavlja esencijalni dio menadžment procesa, i kako nadalje autori naglašavaju da pomaže u postizanju ciljeva od strategijske važnosti, informacije pretstavljaju primarnu komponentu u bogatom fokusu ponude upravljačkog računovodstva. Time, navedeni globalni strukturni element RIS-a obezbjeđuje informacije koje su neophodne kako za planiranje njegovih budućih strategija, taktika i operacija, tako i za kontrolu postojećih aktivnosti u preduzeću. Važnost informacija upravljačkog računovodstva se ogleda u njegovoj sposobnosti da optimizira upotrebu resursa, mjeri i procjenjuje uspjeh, smanjuje subjektivnost u postupku donošenja odluka pa time i doprinosi poboljšanju interne i eksterne komunikacije.



Slika br. 14. Komponente RIS-a [121, str.10]

Prikazi datih na prethodnoj stranici (**Slika br.14.**), navodi na zaključak da se RIS takođe sreće sa zahtjevom u pogledu njegovog organizovanja i upotrebe izvan granica preduzeća. Kako menadžment preduzeća ima obavezu da vrši periodično polaganje računa o stanju i uspjehu preduzeća pred vlasnicima (investitorima), kreditorima i drugim finansijskim partnerima, poslovnim partnerima, poreskim organom, drugim državnim

karakteristike upravljačkog računovodstva uključuju precizna mjerenja višestrukih inputa i outputa u preduzeću, blagovremenost, identifikovanje odgovornosti kao i mogućnosti, tj. sposobnosti da bi bio napredan.

organima kao i drugim eksternim korisnicima informacija, to se navedeni dio računovodstvene funkcije opravdano naziva ekstremno usmjereni dio računovodstva preduzeća, odnosno finansijsko računovodstvo [106, str.39]. Posmatran kao proces, finansijsko računovodstvo je zasnovano na sistemu dvojnog knjigovodstva te predstavlja skup načela, metoda i postupaka prikupljanja, klasifikovanja kao i obuhvatanja poslovno-finansijskih podataka, zatim periodično usklađivanje stanja u knjigama, pripreme i na kraju podnošenje obaveznih finansijskih izvještaja [106, str.39].

Može se zaključiti da postoji velika sličnost između informacija upravljačkog računovodstva i informacija finansijskog računovodstva, jer oba "prave" podatke za osnovu preduzeća, odnosno za njegov računovodstveni kompleks (RIS). Time RIS predstavlja sistem postupaka, koji okuplja i objedinjuje veliki broj ljudi, i koji uz adekvatnu podršku informacione tehnologije doprinosi prikupljanju i agregiranju velikog broja korisnih podataka i informacija. Upravljačko, kao i finansijsko računovodstvo ima svoje specifične karakteristike. Za razumijevanje karakteristika i jedne i druge komponente RIS-a navode se neke od elementarnih kriterijuma koji služe kao osnova za razumijevanje njihovih suštinskih razlika (***Tabela br. 7***).

Preduzeće akumulira, obrađuje i podnosi informacije (finansijske i upravljačke prirode) za različite grupe donosilaca odluka. Finansijsko računovodstvo prvenstveno snabdijeva eksterne korisnike (investitore, kreditore i regulatore) koji u najvećem broju slučajeva nemaju dominantnu ulogu u upravljanju svakodnevnim aktivnostima u preduzeću. Za razliku od navedenog, upravljačko-računovodstvene informacije snabdijevaju interne korisnike, koji su odgovorni za donošenje i implementaciju odluka poslovne aktivnosti preduzeća. Kako su odgovorni za budućnost preduzeća, bitno je istaći da je od osobite važnosti sposobnost sadržana u upravljačko računovodstvenim informacijama u postupku kontrole pa i planiranja budućih startegijskih pravaca.

Ističe se takođe, da s obzirom na činjenicu da eksterni korisnici na osnovu raspoloživih informacija vrše komparaciju među kompanijama, to u slučaju povrede ispravnosti informacija (davanje lažnih, odnosno informacija na osnovu kojih je moguće vršiti obmanu), vrše zaštitu, čija su pravila generisana u opšte prihvaćenim i priznatim računovodstvenim načelima i standardima. Za razliku od navedenog, internim korisnicima su neophodne upravljačko računovodstvene informacije kako bi preduzimali planske, kao i aktivnosti kontrole, budući da pojedine vrste informacija nemaju podjednaku važnost za preduzimanje određenih vrsta aktivnosti. U kontekstu toga, upravljačko računovodstvo ima mogućnost da prikuplja i raspolaže onim informacijama čiji su efekti veći od koristi učinjenih za njeno dobijanje [82, str.13-14]. Zato je potrebno postaviti upravljačko računovodstveni sistem koji podrazumijeva fleksibilnost, upravo stoga što ga je veoma teško standardizovati. U navedenom, opisane su samo neke od razlika koje su evidentne među dvije temeljene strukturne komponente RIS-a, dok je detaljnija razlika kao i kriterijumi koji su poslužili za uočavanje tih razlika dati u tabelarnom prikazu koji slijedi:

<i>Kriterijumi</i>	<i>Finansijsko računovodstvo</i>	<i>Upravljačko računovodstvo</i>
1. Korisnici i	<i>Investitori, kreditori i drugi</i>	<i>Menadžeri, zaposleni i interni</i>

donosioci odluka	<i>eksterni korisnici u preduzeću</i>	<i>donosioci odluka u preduzeću</i>
2. Svrha	<i>Pomaže eksternim korisnicima u donošenju investicionih, kreditnih i drugih odluka</i>	<i>Pomaže menadžerima u donošenju planskih i kontrolnih odluka</i>
3. Sloboda izbora informacija	<i>Postoji ograničenje opšteprihvaćenim računovodstvenim načelima kao i odgovarajućim zakonskim regulativama.</i>	<i>Slobodno prikuplja i obrađuje svaku informaciju, čije su koristi veće od troškova učinjenih za njeno dobijanje.</i>
4. Blagovremenost informisanja	<i>Često na raspolaganju kada se završi revizija u preduzeću</i>	<i>Dobijanje odmah, nije potrebna revizija</i>
5. Vremenska dimenzija	<i>Istorijske informacije sa minimalnim predviđanjem</i>	<i>Mnogo projekcija i procjena; istorijske informacije se, takođe, iznose</i>
6. Karakter izvještaja	<i>Sumarni izvještaj: tiču se prevashodno preduzeća kao cjeline.</i>	<i>Analitički izvještaji: tiču se detalja o djelovima preduzeća, proizvodima, departmanima, teritorijama, itd.</i>
7. Razgraničenost aktivnosti	<i>Područje finansijskog računovodstva je strogo određeno. Javlja se manja upletenost graničnih disciplina.</i>	<i>Područje upravljačkog računovodstva nije strogo definisano. Postoji veća upletenost ekonomije, nauke odlučivanja i nauke o ponašanju i sl.</i>
8. Fokus informacija	<i>Naglasak na cjelokupno preduzeće</i>	<i>Naglasak na projekcije, procese i subdivizije preduzeća</i>
9. Priroda informacija	<i>Finansijske informacije</i>	<i>Većina finansijskih; neke nefinansijske informacije</i>

Tabela br. 7. Finansijsko vs upravljačko računovodstvo [5, str.6] [82, str.13-14]

Dizajniranje efikasnog upravljačkog računovodstvenog sistema preduzeća je u velikoj mjeri zavisano od prirode posla, kao i uređenja internih operacija unutar preduzeća. Menadžeri mogu samostalno da odluče koje su informacije nužne i na koji ih način mogu prezentovati. Takođe, unutar same kompanije različiti menadžeri često dizajniraju svoj sopstveni sistem kako bi izašli u susret svojim posebnim zahtjevima. Ova fleksibilna mogućnost menadžera modifikuje njihov sistem veoma brzo, tako da su u mogućnosti da odgovore na promjene u dinamičnom okruženju. Stvaranjem takvog sistema u značajnoj mjeri doprinosi da savremeno preduzeće, adekvatnim kontrolnim i upravljačkim mehanizmom odgovori na sve rastuće zahtjeve koji se pred njim postavljaju u visokopromjenljivim uslovima poslovanja.

Obimna istraživanja učinjena u navedenom domenu nedvosmileno upućuju na zaključak u pogledu postojanja neraskidive veze između efikasnog upravljanja i kvalitetnog informisanja [74, str.73]. Milićević naglašava da je bez obzira što RIS i MIS egzistiraju odvojeno moguće uočiti preklapanje u dijelu koji se odnosi na upravljačko računovodstvo. Međutim, današnji oblik i forma upravljačkog računovodstva u velikoj mjeri je izmijenjena u

odnosu na prvobitnu. Na to su značajnim dijelom uticali naprijed opisani uslovi privređivanja koji su u velikoj mjeri doprinijeli ne samo globalnim izmjenama sistema privređivanja, već i promjenama unutar postojeće računovodstvene građevine. Budući da je pojava primarnog oblika obračuna troškova, kao esencijalnog dijela upravljačkog računovodstva nastalo skoro prije 200. godina, to su danas prvobitni oblici obračuna troškova, pa time i tradicionalna forma upravljačkog računovodstva već u značajnom mjeri izgubljeni. Činjenica je naime, da je upravljačko računovodstvo značajnim dijelom uobličeno i markirano pojedinim epohama privrednog razvoja. Zato je potrebno naglasiti istorijske korijene i evolutivne etape u razvoju upravljačkog računovodstva kao i da apostrofiramo elementarna obilježja tradicionalnih sistema obračuna troškova kao i njihova strategijska ograničenja.

Glava 4. Konvencionalno upravljačko računovodstvo

1. Obilježja i ciljevi konvencionalnog upravljačkog računovodstva

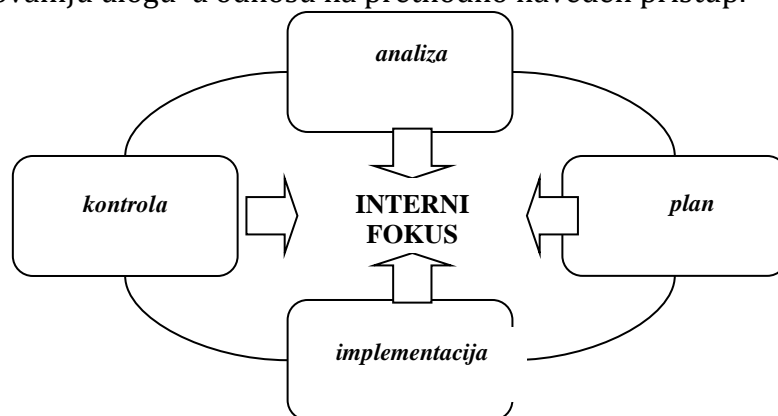
Ključni element koji je odgovoran za "održavanje u život" savremenog preduzeća u promjenljivim uslovima poslovanja doveden je u vezu sa ulogom koju upravljačko računovodstvo ima unutar preduzeća. Kao integralni dio upravljačkog procesa, istraživači mu pripisuju ulogu snažnog mehanizma koji doprinosi kako porastu vrijednosti menadžment aktivnosti tako i porastu vrijednosti poslovnih procesa unutar preduzeća, čime ujedno obezbjeđuje proaktivnu podršku operativnim menadžerima i izvršnim direktorima preduzeća. Međutim, uloga i značaj koji se danas pripisuje upravljačkom računovodstvu doživjela je određene evolutivne izmjene u odnosu na svoju prvobitnu koncepciju. Svaka od novonastalih evolutivnih etapa upravljačkog računovodstva počivala je na ostacima prethodnih te predstavljala korak naprijed u njegovom razvoju.

Upravljačko računovodstvo se razvijalo uporedo sa karakterom preduzeća. Istorijski posmatrano (unazad dva vijeka), većina poslovnih organizacija su bile male i rukovođene od strane članova porodice. Stoga se upravljačkom računovodstvu nije ni pripisivao veliki značaj. Naime, nije bilo od suštinske važnosti za planiranje i kontrolu odluka jer je vlasnik bio u mogućnosti da posmatra čitavo okruženje preduzeća, uoči određene promjene i adekvatno na njih reaguje. Vlasnici ili članovi porodica su donosili skoro sve odluke, tako da je postojao mali stepen njihovog delegiranja. Samim tim nije bilo potrebno usmjeriti pažnju u pravcu razvijanja raznih stimulativnih metoda kako bi se povećala efikasnost rada zaposlenih. Vremenom kako je narastalo preduzeće i uvećavala se poslovna složenost okruženja, mijenjala se i uloga koja se pripisivala upravljačkom računovodstvenom sistemu.

Globalna ideja konvencionalnog upravljačkog računovodstva bila je usmjerena u pravcu pružanja informacione podrške menadžmenta preduzeća kako bi se postigle određene aktivnosti na polju kreiranja plana u budućnosti, te time i ostvarila realizacija planiranih ciljeva preduzeća, kao i praćenju uspjeha. Kao što se da zaključiti, naglasak je bio na internom procesu. Time je i opredijeljena njegoja sadržina, po kojoj ona obuhvata [82, str.11]:

- *pripremu i interpretaciju informacija finansijskog računovodstava o cjelini preduzeća;*
- *analitički obračun troškova i rezultata sa kalkulacijom;*
- *računovodstveno planiranje i*
- *računovodstvenu kontrolu.*

Ranije, upravljačko računovodstvo je stavljalo naglasak na postupak analiziranja, istraživanja i prognoziranja informacija koje su po svojoj prirodi finansijske i nefinansijske i koje su se smatrale esencijalnim za očuvanje zdrave menadžment aktivnosti. Danas međutim, praksa upravljačkog računovodstva u mnogim preduzećima sažima i dodaje širu i diverzifikovaniju ulogu u odnosu na prethodno naveden pristup.



Slika br.15. Tradicionalni pristup upravljačkom računovodstvu [10, str.3]

Zbog velikog značaja i uloge koja se danas pripisuje upravljačkom računovodstvu, posebno u domenu obezbjeđenja sistema informisanja menadžmenta preduzeća, u tabelarnom prikazu koji slijedi ukazaće se na jedan od višeprisutnih evolutivni puteva kroz koje je prošlo. Zapaža se da je rađanje, kao i širenje ideje upravljačkog računovodstva nastala na sve prisutnijem jazu između informacionih potreba menadžmenta i informacionih mogućnosti finansijskog računovodstva [107, str.41]. Upravo na tom putu, uočena pojava kao i širenja navedenog gega, generalna ideja imanentna upravljačkom računovodstvu se postepeno razvija i dobija svoju formu i oblik karakterističan za savremeno upravljačko računovodstvo.

U narednoj tabeli se daje samo konceptualni model koji ukazuje na suštinska obilježja pojedinih faza razvoja upravljačkog računovodstva. Činjenica je da svaka naredna faza u njegovom razvoju nije nastala kao posljedica osjećaja udobnosti i zadovoljstva u prethodnoj. Naprotiv, nastala je kao posljedica njegove nemogućnosti da pruži informacionu potporu koja je bila potrebna u pojedinim periodima poslovanja, kao i usljed dejstva velikog broja činilaca za koje, može se slobodno reći, da su imali presudnu ulogu u formiranju postojećeg oblika i suštinskih odlika upravljačkog računovodstva. Usko povezano sa prethodno navedenim, od velike su važnosti istraživanja koja ukazuju na postojanje četiri evolutivne etape upravljačkog računovodstva: 1) *faza apsolutno istinitih informacija (absolute-truth approach);* 2) *faza uslovno istinitih informacija (conditional-truth*

approach); 3) faza ekonomično istinitih informacija (*costly-truth approach*); 4) faza informisanja uz uvažavanje efekata na ponašanje pojedinaca i grupa (*behavioral approach*)¹⁰.

	Faza 1	Faza 2	Faza 3	Faza 4
Period	početak 50-tih	kraj -65. god.	kraj -85.god.	kraj -95.god.
Obilježje	napisan je veliki broj radova; jednostavna tehnologija, kao i postupak identifikovanja troškova radne snage i materijala.	Upravljačka aktivnost; upravljački izvještaji; računovodstvo odgovornosti.	nove tehnike upravljanja troškovima.	ispitivanje izazivača vrijednosti.
Fokus	finasijska kontrola; determinisanje troškova.	snabdijevanje informacijama za menadžment kontrolu i planiranje.	redukovanje gubitaka upotrebom poslovnih procesa i tehnika upravljanja troškovima.	kreiranje vrijednosti efikasnom upotrebom izvora.
Sistem obračuna troškova	po standardnim troškovima (koji je zahtijevao angažovanje velikog broja ljudi).	po standardnim troškovima (koji je dosegao vrhunac).	po standardnim troškovima (postaje previše skup za održavanje i počinje da opada); obračun na osnovu aktivnosti (stvara interesovanje ali nije bio široko primijenjen).	upravljanje na osnovu aktivnosti, strategijske analize troškova i traženje najboljeg postupka, balance scorecard.

Tabela br. 8. Obilježja pojedinih etapa razvoja upravljačkog računovodstva

Prije nego se detaljnije uđe u analizu pojedinih karakternih obilježja evolutivnih etapa upravljačkog računovodstva, datih u prethodnom tabelarnom prikazu (**Tabela br. 8.**), podstaknuti bogatim istraživanjima iz navedene oblasti da se zapaziti da je *faza apsolutno istinitih informacija* prethodila navedenoj **etapi 1**, budući da je pratila razvoj upravljačkog računovodstva od njegovog postanka pa sve do kraja 40-tih godina XX vijeka. Takođe za navedeni period, vezuje se pojava računovodstva troškova, posebno u njegovim prvim godinama i decenijama, da bi svoju punu afirmaciju posmatrani segment upravljačkog

¹⁰ Navedena klasifikacija je preuzeta od [48, str.1-4]. Litaratira navodi na zaključak da je na prva tri pristupa među prvima ukazao Horngren, C., "*Management Accounting: Where are We?*", Management Accounting and Control, Beyer Symposium, University of Winconsin, 1975., dok je posljednja etapa bihevorističkog pristupa upravljačkog računovodstva nastala kao posljedica novijih istraživanja iz date oblasti.

računovodstva doživio pri kraju navedene etape. Budući da je računovodstvo troškova, prvenstveno nastalo kao rezultat potreba da se izađe u susret zahtjevima finansijskog izvještavanja, to se u navedenom periodu na njega vršio veliki pritisak, kako bi se postigla što preciznija alokacija stvarno nastalih troškova [74, str. 81]. Sistem troškova koji je nastao u navedenom periodu (koncept punih troškova i prihoda, kao i neto rezultata) predstavlja pokretačku snagu za dalji razvoj ostalih sistema, koji su obilježavali slijedeće razvojne etape upravljačkog računovodstva. Međutim, već u ovom periodu pojedini istraživači uočavaju određene manjkavosti u primjeni postojećeg sistema obračuna troškova, budući da je njegova primarna uloga usmjerena ka obezbijedivanju adekvatnog obračuna troškova proizvoda, dok ostale dvije zapažene funkcije, *operativno planiranje i kontrola ostvarenja, kao i donošenje pojedinačnih odluka*, bivaju u značajnoj mjeri potisnute¹¹.

Prva etapa, u razvoju upravljačkog računovodstva počinje da se javlja ranih 50-tih godina prošlog vijeka. Time se i smatra periodom u kome je rođeno upravljačko računovodstvo, kao i periodom u kome započinje vladavina *uslovno istinitih informacija*. Kako sve više gubi na značaju prvobitna orijentacija računovodstva troškova u domenu odgovaranja na zahtjeve finansijskog izvještavanja, to sve više dolazi do izražaja interna informaciona usmjerenost menadžmenta preduzeća. Tada su bili načinjeni prvi koraci u njegovom razvoju, mada je među istraživačima prisutno shvatanje po kome je upravo u navedenom periodu upravljačko računovodstvo doživjelo svoju kulminaciju. Upravljačkom računovodstvu se pripisivala tehnička uloga u postupku postizanja organizacionih i razvojnih ciljeva preduzeća¹². Istraživači koji su se bavili evolutivnim etapama razvoja upravljačkog računovodstva dalje naglašavaju da je u proizvodnim procesima dominirala tehnologija koja je bila prilično jednostavna pa su time preduzeća bila radno intenzivna. Time je lako bilo identifikovati troškove radne snage i materijala, pri čemu je ključ za alociranje opštih troškova na njihove nosioca **bila radna snaga**. Polazeći od navedenog, nije teško zaključiti da proizvodni procesi, pa time i proizvodi koji su nastali u njima nijesu podlijegali procesu inovacija dokle god su dobro funkcionisali, tj. koliko god su imali mogućnosti da zadovolje potrebe potrošača. Menadžment preduzeća, koji je imao internu usmjerenost, prevashodno je bio orijentisan na mogućnost proizvodnje. U kontekstu datog, informacija nije imala veliku moć pa je time i njen značaj bio na relativno niskom nivou. Međutim, u navedenom periodu nastaju značajne promjene u samom menadžmentu preduzeća razvojem kvantitativnog menadžmenta. Usko povezano sa navedenim, okruženje u kome sve više dominira neoklasična ekonomska škola sa svoje strane utiče na upravljačko računovodstvo u domenu popularizacije kontribucione analize.

Druga etapa, u kojoj i dalje egzistira faza uslovno istinitih informacija je okarakterisana idejom pridavanja većeg značaja informaciji u sistemu menadžmenta kontrole i planiranja. Pod uticajem navedenog, razvijen je koncept računovodstva odgovornosti koje je započeo svoj evolutivni razvoj početkom 50-tih godina prošlog vijeka, da bi krajem 60-tih godina dobio svoju značajnu afirmaciju, te prerastao u jedan od veoma snačajnih segmenata upravljačkog računovodstva (odnosi se na sistem upravljačke

¹¹ Riječ je o doprinosu razvoju upravljačkog računovodstva koji je dat od strane Džon Klarka. Detaljnije o tome pogledati [26, str. 14].

¹² Istraživanje koje je izvršeno od strane IFAC (International Federation of Accountants).

kontrole). U kontekstu toga, nastaju određena pomjeranja u pogledu samog koncepta definisanja i posmatranja upravljačkog računovodstva. Naime, postepeno počinju da izbijaju na površinu njegove informacione mogućnosti u pogledu informisanja menadžmenta preduzeća upotrebom određenih mehanizama kao što su npr., analiza odluke kao i prethodno opisano računovodstvo odgovornosti. Međutim, da se zapaziti da nije došlo do nikakvih revolucionarnih pomjeranja, budući da je i dalje upravljačka kontrola bila usmjerena u pravcu proizvodnje kao i ka unutrašnjoj administraciji, u poređenju sa strategijskim razmatranjem i analizom okruženja. Kao dio RIS-a upravljačko računovodstvo teži da bude reaktivno, da identifikuje probleme i preduzme adekvatne akcije samo ukoliko postoje odstupanja od poslovnog plana.

Između **druge i treće** razvojne **etape** upravljačkog računovodstva svoje utočište pronalazi faza *ekonomično istinitih informacija* (krajem 60-tih i početkom 70-tih godina XX vijeka). Već uočeni značaj koji se pridaje informaciji sve više raste. Stoga se i posmatra kao neizostavni resurs koji treba i može da uveća vrijednost za svog korisnika, pa se shodno tome i pribavlja samo ukoliko su koristi od njega veće od troškova njihovog pribavljanja [107, str.44]. Ističe se da navedeni pristup nije doprinio značajnoj izmjeni koncepta upravljačkog računovodstva, već je samo uticao da se na bolji način razumije odnos menadžmenta i njega, kao i uloge tog odnosa u širenju ideje upravljačkog računovodstva [107, str.44]. Time su se i naponi učinjeni u navedenom domenu kretali u pravcu sve većeg promovisanja upravljačkog računovodstva kao discipline. Budući da je sve više uočen značaj i uloga koje kvalitetne, pouzdane, relevantne, objektivne kao i blagovremene informacije imaju, to je u navedenoj fazi upravljačkog računovodstva prisutno shvatanje po kome informacije koje izvire iz upravljačkog računovodstva moraju zadovoljiti određene standarde.

Kako je sredinom 70-tih godina prošlog vijeka uočen uticaj koji upravljačko računovodstvo može da vrši na ponašanje pojedinca u preduzeću, to ono ulazi u *biheviorističku razvojnu etapu*. Ovakav preokret nastao je kao posljedica promjena koje su nastale u samoj teoriji firme, odnosno od prvobitnog klasičnog poimanja preduzeća pa sve do njegovog shvatanja kao skupa pojedinaca. U navedenom periodu nastaje značajan broj radova, sa posebno apostrofiranom ulogom i značajem koji se pripisuje računovodstvu odgovornosti, kao i tzv. demografskoj filozofiji upravljanja [74, str.87-92].

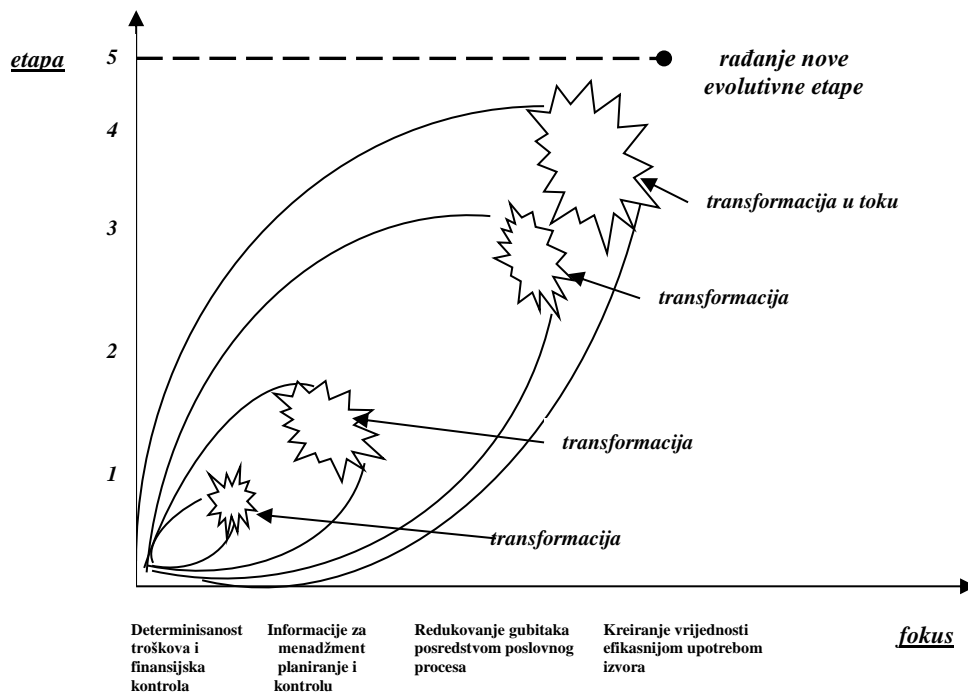
Fokus u **trećoj etapi** je zasnovan u pravcu redukovanja troškova upotrebom analize procesa kao i efikasnih tehnika upravljanja troškovima. Činioci koji su doprinijeli ovakvom fokusu su mnogobrojni. Ukoliko se dublje upustimo u analizu svakog od nabrojanih činilaca stićemo zaključak da bez obzira na određene negativne reperkusije koje su povlačili sa sobom, da je ipak riječ o jednom kompleksu, bez kojih savremeni uslovi poslovanja ne bi bili u mogućnosti da dobiju oblik kakav danas imaju. Među njima, veliki značaj se pridaje privrednoj recesiji koja je nastala kao rezultat "naftnog šoka" krajem 70-tih godina prošlog vijeka, zatim povećanju konkurencije kako na domaćoj tako i na međunarodnoj svjetskoj sceni, kao i značajnih inovacija u domenu pronalazjenja novih tehnoloških rješenja, itd. Ne samo da su nabrojani faktori u značajnoj mjeri uzdrmali i doprinijeli promjeni načina funkcionisanja određenih domena poslovanja preduzeća, već su u velikoj mjeri doveli i do promjene u poimanju suštine i pripisivanju značaja upravljačkog računovodstva koje ima u

pogledu pružanja informacione potpore menadžmenta preduzeća. Naime, kako je pojava novih tehnoloških rješenja, posebno PS računara promijenila način razmišljanja i funkcionisanja preduzeća, uporedo je i rastao značaj i mijenjala se uloga koja je pripisivana do tada upravljačkom računovodstvu. Primijećeno je da dizajn, održavanje kao i interpretacija sistema informacija postaju veoma značajne za efikasni menadžment proces. Stoga je i sistem podstaknut delegiranjem jednog dijela odgovornosti na zaposlene, kao i razvijanjem korisnih upravljačkih kao i tehnika proizvodnje. Kao što naprijed navelo, upravljačka informacija, odnosno njena moć sve više dobija na značaju u procesu donošenja ispravnih poslovnih odluka.

Krajem 1995. godine, upravljačko računovodstvo ulazi u **četvrtu etapu** svog evolutivnog razvoja. Riječ je o etapi koja je nastala kao rezultat određenih zbivanja u domenu razvoja i pojave novih rješenja iz oblasti informacione tehnologije, razvoja www i povezanih tehnologija, što se nadalje reflektovalo u pojavi elektronske trgovine (koja danas postaje sve prisutnija te time i dobija na značaju). To se velikim dijelom odrazilo i na promjenu postojećeg fokusa upravljačkog računovodstva, pojavi savremenih tehnika i koncepata obračuna troškova, kao i pridavanju većeg značaja upravljačkim računovođama, gdje im se više ne pripisuje uloga nezavisnih posmatrača već aktivnih učesnika menadžment tima, kako u kreiranju i donošenju operativnih tako i strategijskih odluka.

Raspoloživa literatura kao i istraživanja koja su učinjena u navedenom domenu, sugerišu da upravljačko računovodstvo ulazi postepeno u **petu etapu** svog evolutivnog razvoja. Etapa započinje svoj evolutivni put početkom 2000. godine, gdje se fokus usmjerava na "ubiranje" koristi od savremenih tehnika upravljanja i obračuna troškova koje doprinose redukovanju troškova kao i efikasnom upravljanje profitom. Pojava novih upravljačko računovodstvenih tehnika nastaje velikim dijelom usljed promjene prirode samog proizvodnog procesa koje su se kasnije odrazilo i na promjenu strukture troškova. Time, opšte troškove koji sve više rastu u odnosu na direktne, nije bilo jednostavno alocirati na nosioce usljed opadanja značaja informacione moći postojećih tehnika. Rješenje je pronađeno u implementaciji savremenih upravljačko računovodstvenih koncepata obračuna troškova, o kojima će se govoriti u dijelu koji se odnosi na savremene sisteme informacione podrške upravljanja i obračuna troškova. U kontekstu toga, moć koja se pridaje informaciji i sistemskom znanju sve više dolazi do izražaja u XXI vijeku. Međutim, na drugoj strani evidentno opada značaj koji je do tada bio pripisan ekonomiji obima. Shodno tome dešavaju se i određene promjene u domenu rekonfiguracije preduzeća.

Svaka evolutivna etapa odražava prilagođavanje novoj grupi uslova unutar i izvan preduzeća koja su apsorbovani, prepravljani i sabrani, tako da čine modifikovanu, poboljšanu, jedinstvenu cjelinu u funkciji povećanja korisnosti informacione podrške menadžmenta preduzeća. Drugim riječima, svaka evolutivna etapa pretstavlja kombinaciju stare i nove, sa starim korekcijama na novu adresu i novopostavljenim uslovima u menadžment okruženju. Naredni grafički prikaz opisuje evolutivne etape u razvoju upravljačkog računovodstva:



Slika br.16. Evolutivne etape u razvoju upravljačkog računovodstva

Prateći literaturu kojoj je svojstvena navedena problematika¹³, usko povezano sa prethodnim, zapaža se da su određene aktivnosti odigrale kritične uloge u pojedinim etapama upravljačkog računovodstva. U prvoj evolutivnoj etapi, isplivljavaju na površinu tehničke aktivnosti koje su neophodne u "trci" ka ostvarenju organizacionih ciljeva. U drugoj etapi, od suštinske važnosti je uloga menadžera, koja obuhvata podršku od srednjeg do linijskog menadžmenta posredstvom snabdijevanje informacijama za potrebe planiranja i kontrole. Etapa tri i četiri se posmatraju kao sastavni dio menadžment procesa, tako da korisna informacija postaje raspoloživa direktno menadžerima u pravo vrijeme, pri čemu se progresivno zamagljuje razlika između srednjeg i linijskog menadžera. Na kraju, u novorođenoj (posljednjoj) etapi u kojoj je veliki značaj pripisan upravljačkom računovođi, te se i posmatra kao jedan od neizostavnih elemenata menadžment tima. Smatra se da je odgovoran za donošenje kako operativnih tako i odluka od strategijske važnosti menadžmenta preduzeća.

Očigledno je da je tradicionalno upravljačko računovodstvo, bez obzira što mu se danas sve više upućuju kritike kao i ruše višedecenijsko ukorijenjene konvencije, najvećim dijelom (u pojedinim epohama privrednog razvoja) ispunjavalo zahtjeve koji su se pred

¹³ Grafički prikaz je jednim dijelom modifikovan i prilagođen njegovom izvornom prikazu datom u [57, str.6].

njim postavljali. Svakako da su opisane dinamičnosti, kako podstaknute tržištem i sve prisutnijom konkurencijom, tako i sve izražajnijim zahtjevima unutar same strukture preduzeća, nužno zahtijevale njegove evolutivne transformacije, upravo one na koje se prethodno ukazalo. Međutim, naglašava se da je upravljačko računovodstvo prolazeći kroz pojedine evolutivne etape svog razvoja zadržalo svoju fundamentalnu koncepciju. Ona je čvrsto stajala decenijama, odolijevala vremenu i pritiscima i ujedno bila bogaćena potrebama i zahtjevima pojedinih epoha u uslovima privređivanja. Upravo stoga i dugo ukorijenjena tradicija i značaj koji se pripisuje upravljačkom računovodstvu, posebno danas, o čemu će biti više riječi na stranicama koje su pred nama. Očito zbog toga sve prisutnija težnja bogaćenja postojeće forme upravljačkog računovodstva, kao i pokušaj otvaranja i upućivanje na nova, do sada neistražena prostranstva koja po mišljenju većine predstavlja dugo skrivano izvorište kreiranja i održavanja trenutnih konkurentskih prednosti preduzeća u savremenim, hiperkonkurentskim uslovima privređivanja.

2.Strategijska ograničenja konvencionalnog upravljačkog računovodstva

Krajem 80-tih godina prošlog vijeka veliki broj radova koji je napisan iz domena upravljačkog računovodstva bio je prožet kritikama koje su se prvenstveno odnosile na njegovu slabu informacionu moć. Kritike su bile upućene od strane renomiranih imena iz date oblasti, te su najvećim dijelom autori ukazivali na nemogućnost konvencionalnog upravljačkog računovodstva da se odupre promjenama koje su se kao stihija širile i obuhvatale skoro sve segmente poslovanja preduzeća. Autori [31,str.216-217] naglašavaju da promjene koje su nastale u oblasti informacione tehnologije, dešavanju na globalnoj tržišnoj sceni, zahtjevima potrošača, nijesu mogle a da ne tangiraju jedan veoma značajan segment poslovanja preduzeća. Naime, ukoliko bi preduzeće nastavilo poslovanje u takvim uslovima, zasnivajući odluke na bazi agregiranih, iskrivljenih i nepouzdanih informacija dobijene od strane postojećeg upravljačkog računovodstvenog sistema, našlo bi se u situaciji da na vrijeme ne reaguje na izazove koje sa sobom nosi promjenljivo i nestabilno okruženje. Informacija na kojoj treba da počiva donošenje odluke u takvim uslovima treba da bude blagovremena, relevantna i pouzdana. Zbog toga i ne treba da čudi činjenica što je u posmatranom periodu nastao veliki broj radova koji su ukazivali na postojanje značajnih stratejskih ograničenja konvencionalne teorije i prakse upravljačkog računovodstva. Navedene kritike su upućivale na potrebu promjene, odnosno modifikacije postojećeg upravljačkog računovodstvenog sistema i stvaranje novog, koji će počivati na temeljima stratejskih izazova koje sa sobom nose dinamični uslovi poslovanja. Time je i početak nove evolutivne etape u razvoju upravljačkog računovodstva upravo podstaknut kritikama njegove postojeće prakse. Kritike su iznjedrile nove ideje koje su kasnije dobile određeni oblik i formu konceptualizovanu u pojavi *stratejskog upravljačkog računovodstva*.

Stratejska ograničenja koja su u navedenom periodu bila pripisana konvencionalnom upravljačkom računovodstvu [22,str.834] odnosili su se na:

- *činjenicu da konvencionalno upravljačko računovodstvo nije kreirano da odgovori na zahtjeve koje mu nameće novo proizvodno i konkurentsko okruženje;*
- *tradicionalni sistemi obračuna troškova nijesu u mogućnosti da odgovore na potrebe menadžmenta savremenog preduzeća;*
- *praksu upravljačkog računovodstva koja je podređena zahtjevima finansijskog računovodstva;*
- *prevashodnu usmjerenost na interni fokus, dok zapostavlja spoljašnje okruženje.*

Usko povezano sa prethodno navedenim su i druge zamjerke [80,str.24] upućene tradicionalnoj praksi upravljačkog računovodstva, koje se najvećim dijelom odnose na:

- ⌘ *kontrolu preduzeća posredstvom funkcije planiranja i kontrole;*
- ⌘ *puno korišćenje resursa;*
- ⌘ *integraciju finansijskog računovodstva sa finansijama kompanije kroz vrednovanje zaliha i punu apsorpciju troškova;*
- ⌘ *optimizaciju efikasnosti kroz upoređivanje stvarnih troškova sa unaprijed datim standardima.*

Posmatrano u cjelosti, poslovno okruženje je doživjelo bez presedana dramatične promjene. Poslovanje sa takvim dolazećim promjenama je u dinamičnim uslovima

poslovanja prihvaćeno kao sastavni dio života savremenog preduzeća. Ključni izazov i odluka savremenog preduzeća je, na koji način da se adaptira ili da odgovori na sve rastući tempo promjena. Činjenica je da se novi trgovinski prostor širi nezamislivom brzinom, dok stara proizvodna tržišta iščezavaju ili bivaju revitalizovana od strane novog menadžment pristupa. Promjene su značajnim dijelom zahvatila i intelektualnu klimu unutar preduzeća, tako da nove koncepcije ekonomske transformacije zahtijevaju promjene koje počivaju na poretku i stvaranju novih prepreka za konkurenciju¹⁴.

Jasno je da postojeća paradigma koja je značajnim dijelom vladala svim segmentima poslovanja preduzeća vremenom iščezava. Nju zamjenjuje nova koja je prilagođena uslovima poslovanja i promjenama koje su kreirale novi poslovni ambijent. U savremenim uslovima poslovanja preduzeće posjeduje takmičarski duh te je i njegov cilj usmjeren u pravcu kreiranja i nuđenja potrošačima proizvoda većeg kvaliteta, uz niže troškove i cijenu u odnosu na konkurenciju. Ranije, dok je akcenat stavljan na stvaranje proizvoda koji dobrim dijelom mogu da zadovolje satisfakciju potrošača, danas ukusi i preferencije potrošača postaju sve veći, te time postaju i skriveni izazov za proizvođača. Time aktivnosti menadžmenta preduzeća sve više bivaju usmjerene u pravcu unapređivanja postprodajnih usluga (marketing, servis..), kako bi se prukupilo što više korisnih informacija pa time i preuzele adekvatne akcije.

Ne samo da se mijenjaju uslovi poslovanja u segmentu koji se odnosi na potrošača već i u samom procesu proizvodnje. Budući da se ranije naglasilo da cilj preduzeća danas postaje proizvesti proizvod određenih funkcionalnih atributa uz niže troškova i cijenu, to i sve veći naponi koji se čine u navedenom području. Međutim preduzeća, bez obzira na značajne napore koje mogu da učine u datom domenu, neće biti u mogućnosti da odgovore na te potrebe ukoliko ne koriste i ne prilagođavaju se promjenama koje se dešavaju na polju informacione tehnologije. Automatizacija, robotizacija, pojava e-trgovine je značajnim dijelom doprinijela i promjeni u intelektualnoj klimi i načinu razmišljanja preduzeća. Upravo stoga, da bi bilo korak ispred drugih savremeno preduzeće nastoji da koristi najnovija dostignuća iz date oblasti upotrebom JIT (*Just In Time*) tehnologije, TQM (*Total Quality Management*) kao i drugih naprednih proizvodnih tehnologija. Nabrojane novine su značajnim dijelom promijenile prirodu proizvodnog procesa savremenog preduzeća, tako da postepeno počinju da izbijaju na površinu pitanja koja su se jedno vrijeme zapostavljala i mudro sklanjala u stranu. Pitanja su se odnosila na obračun troškova, procjenu performansi, kao i druga, usko povezana sa navedenim. Međutim, kako Kaplan i Džonson kasnije navode, dotadašnja snaga konvencionalnog upravljačkog računovodstva nije bila dovoljna da odgovori na navedena pitanja, budući da su nastala kao posljedica rastućeg tempa dešavanja u novom komercijalnom i proizvodnom okruženju [74, str.24].

Postojeći sistemi obračuna troškova više nijesu pretstavljali pogodan mehanizam za alociranje troškova na nosioce. Razlog je čisto tehničke prirode, a nastao je kao posljedica porasta automatizacije i uvođenjem novih tehnoloških rješenja u proizvodni proces. Naime, dok je ranije značajno učešće u strukturi ukupnih troškova pripisivano troškovima radne snage i troškovima materijala (direktni troškovi) danas, usljed naprijed navedenih faktora, dolazi do promjene u njihovoj strukturi u korist porasta

¹⁴ U kontekstu navedenog, interesantno je istaći podatak koji ukazuje da je tokom proteklih 25 godina procenat radne snage na radnim mjestima u uslužnom sektoru približno porastao sa 55% na 70%. Kako se dalje navodi, očekivanja su da će u narednom periodu oko 80% radne snage biti zaposleno u uslužnom sektoru [72, str.62].

učešća opštih troškova. Prema istraživanju, koje je učinjeno u datom domenu, danas troškovi rada predstavljaju samo mali dio ukupnih troškova proizvodnje, pri čemu su zastupljeni sa svega 10-15%, dok kod proizvoda koji zahtijevaju visoku tehnologiju njihovo je učešće znatno manje i iznosi svega 3-5% [80, str.21]. Takođe, usljed automatizacije proizvodnog procesa troškovi koji su tradicionalno bivali fiksni ili varijabilni postepeno mijenjaju svoj karakter¹⁵.

U domenu datog, zapaža se da je upotrebom konvencionalnih metoda obračuna troškova akcenat bio stavljen na fazu proizvodnje i ona se smatrala jedino i isključivo bitna za dobijanje informacija o troškovima proizvoda. Danas, usljed pojave napredne tehnologije proizvodnih procesa TQM i JIT, zatim unapređenjima u oblasti inženjeringa upotrebom sistema kompjutersko podržanog dizajna (Computer-Aided Design-CAD), koji omogućava jednostavnije sagledavanje kao i vizuelizaciju proizvodnog dizajna, uočavamo da se sve više apostrofira značaj i uloga svih faza životnog ciklusa proizvoda (za posebnim osvrtom na prvobitne faze razvoja), budući da su podjednako važne u postupku dobijanja informacija o trošku proizvoda.

Usko povezano sa prethodnim je i druga upućena kritika konvencionalnog upravljačkog računovodstva koja se odnosi na nemogućnost tradicionalnih sistema obračuna troškova da ponude zdravu informacionu podlogu menadžmenta preduzeća. Razlozi su najvećim dijelom prouzrokovani zbivanjima na svjetskoj tržišnoj sceni, uvođenjem automatizovanih sistema proizvodnje kao i veliki broj drugih činilaca koji su bilo posredno bilo neposredno tangirali poslovanje preduzeća. Zaključak Kaplana i Džonsona u pogledu navedenog je bio da u postojećoj klimi velike obrade informacije, ekspanzije u domenu tehnološke inovacije, snažnih dešavanja kako na domaćoj tako i na svjetskoj računovodstvenoj sceni, postojeći koncepti informacione podrške menadžmenta preduzeća nijesu bili usklađeni sa izazovima koji je sa sobom povlačilo savremeno poslovno okruženje, pa su svi indikatori ukazivali na potrebu njihovog modifikovanja.

Kaplan i Džonson u svojoj knjizi "*Relevance Lost*" [31, str.213-217] ukazuju na ograničenje tradicionalnih sistema obračuna troškova oštro kritikujući tadašnje aktuelne upravljačko računovodstvene informacije, iznoseći tvrđenje po kome je riječ o informacijama koje su previše zadocnile i agregirane, previše iskrivljene da bi bile pouzdane za planiranje i kontrolu odluka menadžera pri čemu su izazvane postupcima i ciklusom sistema izvještavanja preduzeća. Dalje ukazuju da su informacije dobijene od strane upravljačkog računovodstva nepouzdanе te time pružaju mali doprinos operativnim menadžerima u postupku donošenja odluka i preduzimanju aktivnosti na polju redukovanja troškova i povećanja produktivnosti preduzeća. Rasprave koje su uslijedile kasnije, predstavljale su prekretnicu u koncipiranju i formulisanju savremenih upravljačko računovodstvenih sistema obračuna troškova.

Tradicionalni sistemi obračuna troškova su se pokazali efikasnim u uslovima poslovanja u mirnom, stabilnom okruženju, sa dobro poznatim zahtjevima potrošača, uskim asortimanom proizvoda, proizvodnim procesom koga je odlikovala masovna proizvodnja. U tim i takvim okolnostima dominantno učešće u ukupnim troškovima imali su troškovi direktnog rada i materijala. Međutim, naglašava se da posljednje dekade

¹⁵ Npr. plate radnika poprimaju fiksni karakter dok amortizacija poprima varijabilni karakter.

prošlog vijeka bivaju izložene potresima koji su prouzrokovani promjenom preferencija potrošača, porastom njegove kupovne moći, proizvodnim programom koji biva sve složeniji i diverzifikovaniji, porastom kako postojeće tako i potencijalne konkurencije, koja ima moć da potrošačima ponudi raznovrsniji asortiman proizvoda u odnosu na druge slične proizvođače. Ne samo da su se promjene dešavale i obuhvatale date domene poslovanja preduzeća, već su polako počele da obuhvataju računovodstveni sistem, gdje je uočeno da su direktni troškovi bili preobimni da bi bili supstituisani indirektnim troškovima, čime značaj alokacije indirektnih troškova sve više dobija na značaju. Takođe je bitno istaći i ulogu koja je u tom periodu bila dodijeljena upravljačkom računovođi, koja se značajnim dijelom odnosila na njegov značaj i ulogu analitičara kao i ulogu u operisanju sa istorijskim informacijama. Očigledno, njihova uloga je bila potpuno inferiorna u postupku kreiranja i donošenja kako operativnih tako i stratejskih odluka preduzeća.

Promjene su išle u pravcu kreiranja naprednih sistema informacione podrške koji su imali dovoljno snage da odgovore na sve latentnije zahtjeve menadžmenta savremenog preduzeća. Izazov i moć preduzeća u navedenim okolnostima se nalazi u njegovoj sposobnosti da stvori i raspoláže informacijama o troškovima proizvoda, troškovima potrošača kao i o drugim relevantnim troškovima. Očigledno, da u okolnostima narastanja poslovne složenosti, upotreba konkvencionalnih sistema obračuna troškova nije bila u mogućnosti da doprinese kreiranju informacione potpore koja je bila neophodna menadžmentu preduzeća. Nameće se pitanje koje glasi: "Koji su to drugi činoci (pored naprijed nabrojanih indikatora), doprinijeli slabljenju moći tradicionalnih sistema obračuna troškova?" U pronalaženju odgovora na navedeno pitanje, zapaža se da je analizom potrebno obuhvatiti globalni faktor koji sa sobom povlači veliki broj skrivenih činilaca.

Budući da je poslovanje savremenog preduzeća u dinamičnim uslovima privređivanja izuzetno kompleksno, to pod dejstvom velikog broja činilaca, ustaljena praksa tradicionalnih sistema obračuna troškova, gubi sposobnost da odgovori i savlada izazove koji postaju sve prisutniji. Time opada i konkurentnost preduzeća koja bi trebala da se u normalnim okolnostima gradi na temeljima konkvencionalnih sistema obračuna troškova. Standardni sistemi obračuna troškova, kao "marka" prepoznavanja konkvencionalne prakse obračuna troškova bili su izgrađeni još prije 200 godina. Očigledno je, da ih je bilo moguće koristiti, i da su u tom periodu odgovarali menadžment potrebama budući da je sistem bio izgrađen na čvrstim temeljima mirnog poslovnog okruženja, sa standardizovanom proizvodnjom u velikim serijama. Danas, međutim to nije tako. Savremena preduzeća u konkvencionalnoj praksi obračuna troškova prepoznaju, kako to ističu Kuper i Džonson [31, str.213-217], glavni kamen spoticanja u njegovom nastojanju postizanja većeg kvaliteta, veće efikasnosti kao i veće istrajnosti u pokušajima stvaranja odgovornijih i veoma fleksibilnih proizvođača. Time ne treba da čudi mišljenje Kaplana [47, str.247-260] koji tvrdi da je jedina promjenljiva konstanta u preduzeću-*upravljačko računovodstvo*. Očigledno je da se time stvaraju novi izazovi i otvaraju nove mogućnosti za realizovanje ambicija upravljačkog računovodstva u pravcu razvijanja novog sistema kao što je TQM, JIT¹⁶, kao i mnoge druge tehnike koje su se pokazale efikasnim u savremenim uslovima poslovanja.

¹⁶ Iskustvo vodećeg proizvođača automobila u SAD u pogledu implementacije JIT u fabrici montaže ukazuje da su uspješni znatno da redukuju svoje troškove povodeći se iskustvom u pogledu implementacije navedene tehnike u Japanu. Naime, u kompaniji u SAD troškovi montaže su činili 30% troškova prodaje. Kompanija je smatrala

Na kraju, značajnim dijelom podstaknuti velikim brojem napisa koji je nastao krajem prošlog vijeka u navedenom domenu, sa velikom dozom sigurnosti se da zaključiti da je informaciona ponuda od strane konvencionalnih sistema obračuna troškova bila veoma siromašna i kako se često naglašava nepouzdana. Kao rezultata toga, postepeno na površini počinju da isplivljavaju *savremeni sistemi informacione podrške menadžmenta preduzeća*. Kao što je i očigledno, savremeni kocepti su nastali kao posljedica loše informacione ponude konvencionalnih sistema tako da su izrasli na temeljima njihovih nedostataka, te su time i značajnim dijelom prilagođeni potrebama savremenih uslova poslovanja preduzeća. Bitna osobenost savremenih sistema u odnosu na konvencionalne je, što uzimaju u obzir troškove koji nastaju u svim etapama životnog ciklusa proizvoda pa time proizvodima, kao nosiocima troškova dodjeljuju alikvotni dio troškova koji su izazvali. To međutim, nije bio slučaj kod konvencionalnih sistema obračuna troškova pa su stoga pružali pogrešnu sliku o troškovima i njihovim izazivačima. Kako istraživači ukazuju, značaj informacija u stabilnim i mirnim uslovima poslovanja nije bio od velike važnosti. Stoga im se i nije pridavao veliki značaj, budući da je trošak prikupljanja i obrade informacije bio veći od koristi koje su oni mogli da doprinesu. Međutim, turbulentni uslovi poslovanja su preokrenuli značaj i važnost upotrebe informacija tako da njena sposobnost i moć sve više dobija na cijeni. Uspješno preduzeće danas nije ono koje ima veliki asortiman proizvoda koje može ponuditi potrošaču. Uspješnim se smatra ono preduzeće koje prije drugih raspolaže pouzdanom informacijom na bazi koje može da gradi svoju konkurentsku prednost. Upravo stoga savremena preduzeća insistiraju na potrebi izgradnje i implementacije savremenih upravljačko računovodstvenih tehnika obračuna troškova jer su svjesni da na njihovoj informacionoj ponudi počiva njihova konkurentska moć. Stoga se u savremenim uslovima poslovanja srijeću nove upravljačko računovodstvene tehnike obračuna troškovima kao što su: obračun troškova na osnovu aktivnosti (*Activity Based Costing - ABC*), obračun na osnovu ciljnih troškova (*Target Costing-TC*), obračun na osnovu životnog ciklusa (*Life Cycle Costing-LCC*), obračun troškova kvaliteta, kaizen obračun troškova (*Kaizen Costing*), upravljanje troškovima kroz lanac vrijednosti preduzeća, upravljanje troškovima cjelokupnog životnog ciklusa proizvoda, itd.

Polazeći od navedenog, ne treba dačude razlozi značajnog broja upućenih kritika koje su usmjerene ka postojećoj informacionoj snazi konvencionalnog upravljačkog računovodstva. Razlozi su zaista opravdani, jer ukoliko bi preduzeće zasnivalo svoje poslovanje na labavim temeljima, čak i lagane promjene u proizvodnom okruženju uzdrmale bi njegovu osnovu, čime bi mu kasnije prijetila opasnost da se sruši.

Razlog zbog čega je navedeno ograničenje u početku "diglo buku", a kasnije privuklo veliko interesovanje, proizilazi iz njegove prirode kao i značaja koji mu se sve više pripisuje u savremenim uslovima poslovanja. Kao kompleksan i integralni dio upravljačko računovodstvene prakse, obračun troškova pretstavlja efikasnu kontrolnu i

da je upotrebom JIT-a bilo moguće eliminisati 20% od ovih troškova, budući da se znalo su troškovi montaže u Japanskoj fabrici automobila 20% bili ispod u odnosu na fabriku u SAD-u. U implementaciji navedenog koncepta kompanija u SAD-u se srela sa značajnim problemima u pogledu uspostavljanja saradnje kao i prenošenju filozofije samog koncepta na svoje glavne dobavljače. Detaljnije pogledati [79, str.16]

plansku alatku koja doprinosi ponudi kvalitetnih informacija¹⁷ u funkciji kreiranja uspješnih upravljačkih odluka koje tangiraju cjelokupno poslovanje preduzeća.

Shvatanje da je upravljačko računovodstvo u funkciji finansijskog računovodstva odlišikava treću kritiku koja se iznjedrila kao rezultat empirijskih istraživanja od strane Džonsona i Kaplana. U početku, stav koji su zastupali autori poprima ozbiljne kritike, da bi kasnije pridobio značajan broj pristalica. Međutim, još uvijek nije moguće tvrditi da li je opravdano ovakvo shvatanje, pa će se stoga ostaviti da vrijeme i praksa daju svoj konačan sud. Ono šta je svakako u mogućnosti da se ukaže jeste razlog koji je upućivao na ovakav zaključak. Naime, autori tvrde da su obračunati troškovi proizvoda opterećeni arbitrarnom alokacijom opštih troškova pa time doprinose lošem uvidu u stvarno utrošene resurse koji su učestvovali u stvaranju proizvoda [71, str.106]. Kako se informacije dobijene od sistema obračuna troškova za potrebe finansijskog izvještavanja nadalje koriste za kreiranje strategijskih odluka, autori ukazuju da dolazi do predrasude i upotrebe nepouzdanih informacija o pojedinačnim troškovima proizvoda posredstvom preliivanja troškova, pošto su upotrijebljene nepodesne mjere za alokaciju opštih troškova. Polazeći od navedenog, autori su eksplicitni u svojim stavovima dodajući da su shodno navedenom čak i strategijske odluke podređene zahtjevima finansijskog računovodstva.

Na kraju, poslednja zamjerka upućena konvencionalnom upravljačkom računovodstvu se odnosi na njegovu previše internu orijentisanost, odnosno njegovu preveliku posvećenost internim troškovima preduzeća. U svom informacionom opusu i sistemu izvještavanja, konvencionalna praksa upravljačkog računovodstva nije otišla dalje od pružanja menadžmentu preduzeća informacije o obimu prodaje kao i snabdijevanju sa istorijskim informacijama o tržišnom udjelu. To je dobrim dijelom odgovaralo menadžmentu u uslovima poslovanja koji su vladali sve do početka 80-tih godina prošlog vijeka. Preduzeće (pa time i njegov upravljačko računovodstveni sistem) je bilo previše uljuljkano u mirne, predvidive uslove poslovanja tako da nije bilo potrebno, bar ne tada, mijenjati njegovu prvobitnu sadržinu. Međutim, uslovi poslovanja koji su se dramatično promijenili nakon 80-tih godina prošlog vijeka su zahtijevali uključivanje u oblast upravljačkog računovodstva još jednu dimenziju, koja je, u odnosu na predašnju bila veoma dinamična i eksterno orijentisana. Razlog za promjenu postojeće dimenzije upravljačkog računovodstva je podstaknut od strane same menadžment strukture preduzeća, budući da su se u njemu prepoznali potencijalni izvor konkurentske snage. Menadžment je nadalje smatrao da se sa uključivanjem strategijske dimenzije u domenu upravljačkog računovodstva kreira mehanizam koji doprinosi boljem razumijevanju kupaca i konkurencije bez obzira što do tada navedene dvije kategorije nikada nijesu pretstavljale predmet interesovanja i obuhvatanja od strane upravljačkog računovodstva. Strategijska zainteresovanost, savremena organizaciona i menadžment struktura preduzeća, fleksibilne tehnologije, e-poslovne aktivnosti, menadžment stil i promjena organizacione kulture su neki od faktora koji sada proizvode značajne implikacije na relevantnost prakse upravljačkog računovodstva unutar savremenog preduzeća. Time su stvorene polazne osnove za evaluaciju nove etape upravljačkog računovodstva - **strategijsko upravljačko računovodstvo**.

¹⁷ Npr. o troškovima proizvoda, precizan obračun profita, vrijednost zaliha, amortizacija, visina poreza, relevantan raspored opštih troškova.

Glava 5. Upravljačko računovodstvo u dinamičnom poslovnom okruženju

1. Mjesto i uloga upravljačkog računovodstva u dinamičnom poslovnom okruženju: konceptualni model

U promjenljivom poslovnom okruženju izazvanom turbulentnim uslovima poslovanja, neminovnim dejstvom konkurencije, inovacijama na polju informacione tehnologije, pojavi e-trgovine itd., savremeno preduzeće je u mogućnosti da se sukobi sa izazovima koji su prouzrokovani datim snagama samo ukoliko raspolaže razvijenom informacionom potporom dobijenom od strane upravljačko računovodstvenog sistema. Čest je slučaj da nailazimo na upozorenje od strane istraživača koji ukazuju da ukoliko razvoj upravljačkog računovodstva kaska za razvojem preduzeća, sistem privređivanja će djelovati kao mehanizam koji onemogućava da preduzeće uplovi u uspješan posao sa promjenljivim okruženjem. Stoga, da bi savremeno preduzeće moglo da se adaptira na izazove u savremenim uslovima poslovanja, mora da posjeduju informaciono snažan upravljačko računovodstveni sistem koji će da se prilagodi promjenama i, kako se ne rijetko naglašava, izaziva promjene u strategijski orijetisanom preduzeću.

Dok se ranije upravljačko računovodstvo posmatralo kao krut sistem prepun ustaljenih procedura, danas se on smatra fleksibilnim procesom koji je tijesno ispreplijetan sa karakteristikama preduzeća, koje su takođe kontinuirano sklone promjenama. Time istraživači konstatuju da je za potpunije razumijevanje upravljačkog računovodstva, potrebno podrobno shvatiti preduzeće kao i sile koje utiču na njega. U skladu sa datim, orijentacija prema kupcima, upravljanje ukupnim kvalitetom (TQM), uvažavanje značaja i uloge vremena kao jednog od veoma značajnih činilaca konkurentnosti, zatim inovacije u proizvodnoj sredini i informacionoj tehnologiji, usmjerenost ka industrijskom rastu i na kraju, što se i više puta naglasilo, pojava globalne konkurencije su neke od promjena koji su uslovile trendove u razvoju upravljačkog računovodstva, kao i njegovo oblikovanje i afirmaciju u formi kakvu trenutno posjeduje¹⁸.

Upravljačko računovodstvo obuhvata dizajniranje i upotrebu računovodstvenih podataka unutar preduzeća. Pretstavlja dinamičan sistem koje je komponovan od fleksibilnih pravila koja treba da se adaptiraju i odgovore na promjene u savremenom poslovnom okruženju. Dvije glavne snage koje utiču na preduzeće danas su: promjena tehnologije i globalna konkurencija. Preduzeće koje ne uspije da se adaptira i da odgovori na izazove koje proizvode date snage neće biti u mogućnosti da opstane na dugi rok. U težnji da kontinuirano modifikuje sopstveni životni stil, savremenom preduzeću se ne može pripisati epitet nepromjenljivog entiteta. Stoga nastoji da implementira metode koje su razvijene i koncipirane unutar upravljačko računovodstvenog sistema i koje će doprinijeti realizaciji njegovih ciljeva posredstvom efikasnijeg procesa donošenja odluka. Generalno postoji jedan opšte koncipirani upravljačko računovodstveni sistem koji je nametnut preduzeću. Kako je svako preduzeće različito dizajnirano sa specifičnim strukturnim odlikama i komponovano od

¹⁸ Detaljnije o promjenama koje se zbivaju u savremenom poslovnom okruženju i koje oblikuju karakteristične trendove pojedinih razvojnih etapa upravljačkog računovodstva pogledati [72, str.63-64].

različitih članova, nije moguće univerzalni upravljačko računovodstveni sistem primijeniti unutar svakog, pojedinačnog preduzeća. Stoga metode upravljačkog računovodstva moraju da se adaptiraju i usklade sa promjenljivim preduzećem kako bi se postigao zadovoljavajući stepen preferencija.

U upravljačkom računovodstvu savremeno preduzeće ne samo da vidi potencijalni izvor mogućnosti za postizanje konkurentске prednosti već i značajan mehanizam koji mu omogućava [130, str.27-29]:

- *planiranje i kontrolu postojećih aktivnosti,*
- *planiranje i formulisanje budućih strategija, taktika i operacija,*
- *optimiziranje upotrebe resursa kao i povećanje njihove efikasnosti,*
- *mjerenje, procjenu kao i poboljšanje performansi preduzeća,*
- *redukovanje subjektivnosti u postupku donošenja odluka,*
- *poboljšanje interne i eksterne komunikacije,*
- *osiguranje opipljive i neopipljive imovine,*
- *korporativno upravljanje i internu kontrolu.*

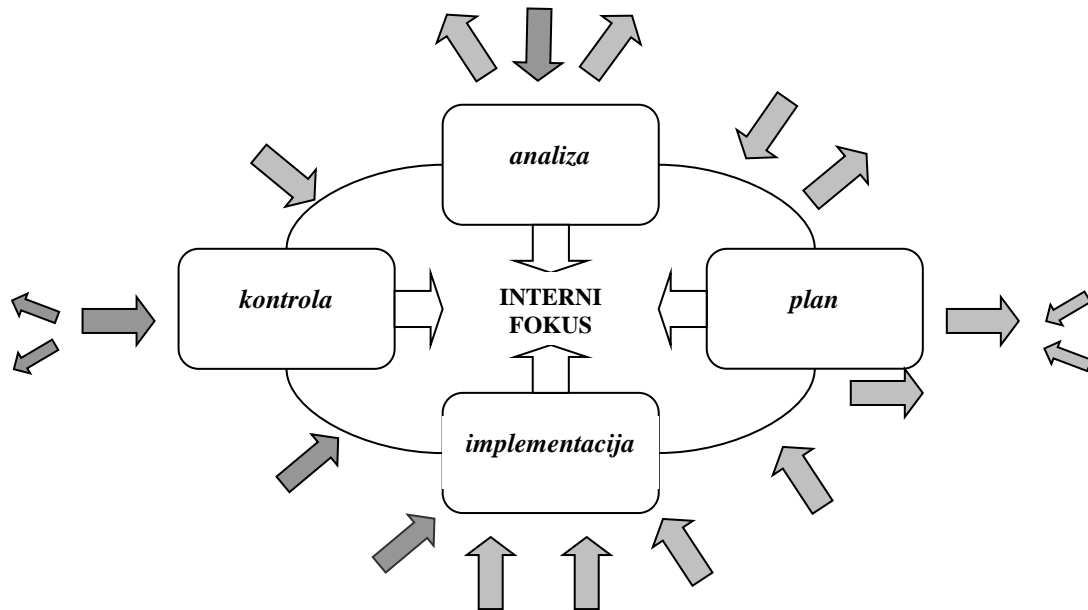
Na osnovu naprijed navedenog, konstatuje se da su esencijalne komponente upravljačkog računovodstva, koje ujedno formiraju njegovu fundamentalnu suštinu opisane pojmovima: nadležnost tj. odgovornost, kontrola, pouzdanost, uzajamna zavisnost i relevantnost. Prodirući dublje u njegovu prirodu, istraživači ukazuju da je značajno promijenjena u odnosu na onu koja ga je prvobitno odslikavala. Naime, uslovi poslovanja su nametnuli promjenu mjesta i uloge koju je ranije zauzimao, tako da sadržinu savremenog upravljačkog računovodstva danas određuju njegova eksterna orijetacija, dinamičan pristup, veći naglasak na timskom radu kao i težnja ka uspostavljanju veza među organizacionim strategijama kako bi se realizovale akcije preduzeća. Time upravljačko računovodstvo pokušava da pronađe sebi mjesto unutar definisanog koncepta koji je rukovođen idejom "držati korak ispred promjena".

Većina istraživanja koja su do sada urađena na polju upravljačkog računovodstva ukazuju da je njegova osnovna svrha bila "snabdijevanje menadžmenta sa ključnim informacijama, brzo i precizno koliko god je to moguće, kako bi se preduzela adekvatna akcija". Kasnije usljed promjene tržišnih uslova privređivanja dolazi do djelimičnih izmjena u shvatanju njegove prvobitne suštine tako da je "funkcija upravljačkog računovodstva bila da participira u dodavanju vrijednosti u organizacionom procesu formulisanja strategije, kontrole i promjena". Istraživači naglašavaju da je značajan naglasak u navedenom poimanju upravljačkog računovodstva stavljen na pojmove kao što su "dodavanje vrijednosti", "organizacioni proces", "strategija", i "promjena". Naime, navedena definicija je koncipirana tako da odražava promjene u poslovnom okruženju i menadžment filozofiji, promjene uloge upravljačkog računovodstva, kao i značaja koji imaju upravljačke računovođe. Polazeći od toga, istraživači iz oblasti upravljačkog računovodstva zaključuju da:

- ⌘ *se širi krug korisnika informacija obuhvaćeni u upravljačkom računovodstvu (obuhvataju inženjere, poslovanje, marketig, međufunkcionalne timove kao i ćelijski timski rad);*
- ⌘ *je proširena uloga upravljačkih računovođa njihovim uključivanjem u ekspertne savjete, vođe tima, dizajniranje i upravljanje informacionim sistemima, funkcije kontrole, kao i snabdijevanje informacijama. U skladu sa datim, upravljački*

računovođa postaje analitičar, interni konsultant kao i menadžer koji je u mogućnosti da na osnovu raspoloživih podataka upravlja savremenim preduzećem.

Kako je raniji fokus upravljačkog računovodstva prevashodno bio interni, danas usljed dejstva velikog broja okolnosti dolazi do promjene u njegovoj prvobitnoj orijentaciji. Upravljačko računovodstvo postaje snažno strategijsko oruđe koje proizvodi, odnosno usmjerava poslovanje preduzeća u pravcu postizanja željenih ostvaranje, prvenstveno zahvaljujući primljenim impulsima iz okruženja, kao i neophodnost reagovanja na iste. Neprekidna interakcija sa okruženjem i menadžmentom preduzeća doprinosi porastu njegovog značaja u poređenju sa ulogom koja mu je bila dodijeljena i značaj koji mu je bio pripisan.



Slika br. 17. "Novo" upravljačko računovodstvo [10, str.4]

U postupku, u kome buduća akcija treba da bude bazirana na informaciji, neophodno je cijelo vrijeme identifikovati odgovornost i oblast ključnih rezultata pojedinaca unutar preduzeća. Upravljačko računovodstvo identifikuje aktivnosti na koje menadžment preduzeća može ili ne može da utiče i traži, tj. procjenjuje rizik i osjetljive faktore. Ova sposobnost je podesna za praćenje, analizu, kompariranje i interpretaciju informacija, koje mogu biti korisne u postupku kontrole, razvoja i korigovanja menadžment funkcija. Informacije upravljačkog računovodstva moraju biti tako kvalitetne da pružaju pouzdanost. Pouzdanost za korisnika zavisi od njihovih izvora, integriteta i razumljivosti. Upravljačko računovodstvo u prepoznavanju rastuće kompleksnosti poslovanja treba da prihvati eksterne i interne izvore informacija posredstvom interaktivnih funkcija kao što su: marketing, proizvodnja, kadrovi, nabavka, finansije itd. To omogućava dobijanje širokog spektra informacija kako bi se sagledala njihova efikasnosti i izvršilo pogodno balansiranje. Upravljačko računovodstvo mora da obezbijedi fleksibilnost održavanja, sakupljanja i interpretiranja informacija. Na taj način je olakšano istraživanje čime se stvara čista, razumljiva prezentacija informacija, razumljivo i pravovremeno ponašanje kao i obavljanje aktivnosti koje su neophodne za nepristrasno i sigurno donošenje odluka. Ovaj proces je suštinski značajan i dinamičan. Stoga, upravljačko računovodstvena informacija mora da

zadovoljava kvalitativne i kvantitativne kriterijume kako bi bila primjenljiva i podesna [130, str.27-29].

Menadžment preduzeća je odavno u sistemu računovodstva, konkretnije upravljačkom računovodstvu prepoznao snažan alat koji podupire, osvežava i bogati njegovu informacionu ponudu. U tom kontekstu, autori sugerišu na potrebu institualizacije upravljačkog računovodstva, njegovog adekvatnog pozicioniranja unutar sistema preduzeća kao i kreiranje pogodne infrastrukture koje će biti u funkciji realizacije ciljeva preduzeća. Očigledno da je naglasak stavljen na uočenoj informacionoj moći upravljačkog računovodstva [60, str.164] te se time od njega očekuje da:

- ⌘ *odigra značajnu ulogu u procesu kako projektnog, tako i sistemskog planiranja i kontrole performansi cjeline preduzeća i njegovih djelova;*
- ⌘ *kreira sistem mjerenja performansi užih djelova preduzeća, koji treba da uvažavaju kako finansijske tako i nefinansijske mjere ostvarenja;*
- ⌘ *ponudi projektovanu cost-benefit analizu koja bi poslužila kao pouzdana informaciona podrška menadžmentu u donošenju poslovnih odluka;*
- ⌘ *pruži snažnu informacionu podršku koja je neophodna u postupku upravljanja troškovima, prihodom i rezultatom poslovanja preduzećem;*
- ⌘ *razvije komunikaciono jake i pouzdane kanale, kako interno (unutar) preduzeća tako i izvan preduzeća;*
- ⌘ *razvije podesan motivacioni sistem¹⁹.*

Trendovi koji su danas prisutni u upravljačkom računovodstvu i koji će ga po shvatanju istraživača nadalje oblikovati mogu se grupisati na sledeći način:

<u>Današnji trendovi</u>	<u>Budući trendovi</u>
Visok naglasak na:	Visok naglasak na:
<i>Budžetiranje za planiranje i kontrolu</i>	<i>Budžetiranju za planiranje i kontrolu</i>
<i>Analizi odstupanja</i>	<i>Analizi odstupanja</i>
<i>Budžetiranju kapitala</i>	<i>Budžetiranju kapitala</i>
<i>Tehnike povraćaja kapitala od investicija</i>	<i>Tehnike povraćaja kapitala od investicija</i>
<i>Apsorpcioni sistem obračuna troškova</i>	Umjeren naglasak na:
<i>Sistem obračuna po varijabilnim troškovima</i>	<i>Balanced Scorecard</i>
Umjeren naglasak na:	<i>Mjerenju satisfakcije potrošača</i>
<i>Balanced Scorecard</i>	<i>Upravljanju i obračunu troškova po aktivnostima</i>
<i>Mjerenje satisfakcije potrošača</i>	<i>Stejkholderovu analizu vrijednosti</i>
Nizak naglasak na:	<i>Benčmarking</i>
<i>Upravljanje i obračun troškova po aktivnostima</i>	<i>Apsorpcioni sistem obračuna troškova</i>
<i>Analizi vrijednosti stejkholdera</i>	<i>Sistem obračuna po varijabilnim troškovima</i>
<i>Benčmarking</i>	

¹⁹ Detaljnije o tome pogledati u navedenom radu, posebno dio koji se odnosi na sistematiku upravljačkog računovodstva, koji značajno ukazuje na upravljačk-računovodstvene odgovore informacionim potrebama menadžmenta preduzeća.

Tabela br.9. Trenutni i budući trendovi u upravljačkom računovodstvu [131,str.7]²⁰

Podaci dobijeni istraživanjem [131,str.8-9] ukazuju da će na neke tehnike upravljanja troškovima, koje su bile prisutne u prošlosti (budžetiranje, odstupanje kao analiza povraćaja kapitala od investicije, i sl.) i dalje biti stavljen veliki naglasak. Takođe je uočeno da će menadžment u budućnosti da naglašava ne samo značaj finansijskih ostvarenja i ocjena, nego i nefinansijskih. U perspektivi, upravljačko računovodstvo će obuhvatati veoma širok dijapazon međufunkcionalnih disciplina kao što su: upravljanje ostvarenjima (razvija ključne finansijske i nefinansijske pokazatelje), upravljanje prednostima (upravljanje proizvodom tokom njegovog životnog ciklusa), menadžment okruženja (računovodstvo za okruženje), finansijski menadžment (upravljanje posredstvom aktivnosti), upravljanje intelektualnim kapitalom (mjerjenje i upravljanje satisfakcijom zaposlenih), upravljanje informacijama (implementacija i generisanje vrijednosti kroz e-trgovinu i Eletronic Data Interchange (EDI)), stratejski menadžment (analiza lanca vrijednosti kako bi se izvršila procjena konkurentskih prednosti) itd.

Značajan dio istraživanja učinjen u datoj oblasti bez sumnje navodi na razmišljanje o sve većoj stratejskoj orijentaciji upravljačkog računovodstva. Razmišljanje je velikim dijelom implicirano širenjem postojećeg fokusa upravljačkog računovodstva u pravcu agregiranja informacija o zbivanjima na spoljašnjoj sceni. Pravilnom interpretacijom dešavanja u eksternom okruženju i sažimanjem sa podacima dobijenim iz internog fokusa, upravljačko računovodstvo postaje snažno stratejsko oruđe koje doprinosi tržišnoj i konkurentskoj orijentaciji savremenog preduzeća. Bitno je napomenuti da se u ocjeni konkurencije savremeno upravljačko računovodstvo služi velikim brojem metoda i tehnika koje su se razvile u pojedinim oblastima naučnih disciplina (operaciona istraživanja, statistika, ekonometrija, itd.). Adekvatnom upotrebom i interpretacijom navedenih metoda, uz prethodno znanje iz oblasti upravljanja, upravljačko računovodstvo snabdijeva savremeno preduzeće informacijama koje se tiču kretanja cijena proizvoda/usluge (djelova koje konkurencija nabavlja) konkurencije, preferencija potrošača, funkcionalni atributi proizvoda itd., na osnovu kojih stiče potencijalne mogućnosti da nadmudri pa time i nadjača konkurenciju.

Kako se naprijed istaklo, promjena okruženja u kome preduzeće ostvaruje misiju svoga poslovanja prouzrokuje promjenu i u samom upravljačkom računovodstvu. Međutim, fundamentalni koncepti, procedure i struktura upravljačkog računovodstava se ne mijenjaju u velikoj mjeri. Istraživači smatraju da su još uvijek relevantne, pouzdane tako da mogu da posluže kao oslonac upravljačkom računovodstvu.

Naglasak, u upravljačkom računovodstvu u savremenim uslovima poslovanja je stavljen na konstantnom unapređenju poslovnog procesa, saradnji tima kao i svih članova koji su uključeni u lanac vrijednosti i njegovih performansi (kako za preduzeće tako i potrošača čime bi se doprinijelo njegovoj satisfakciji). Kontinuirano unapređenje naprijed nabrojanih aktivnosti je moguće ostvariti ukoliko preduzeće ima pristup informacijama. Stoga, naglasak u savremenim uslovima poslovanja je stavljen na kreiranju pouzdane i relevantne informacione podrške. Najznačajniju ulogu i ujedno najveći teret u procesu kreiranja adekvatne informacione podrške menadžmenta preduzeća, danas pada na upravljačko računovodstvo. Protok i dostupnost na vrijeme

²⁰ Dati tabelarni prikaz je napravljen na osnovu istraživanja koje je izvršeno u nekoliko proizvodnih kompanija u Australiji.

kvalitetno oblikovanih informacijama je znatnim dijelom ubrzan zahvaljujući novim mogućnostima koje nam pruža informaciona tehnologija (www, e-mail..). Digitalna ekonomija se danas još uvijek nalazi u fazi "ranog djetinjstva", mada je u nekim preduzećima već vidno uticala na formiranje načina na koji preduzeće, odnosno menadžment vide, poštuju i podupiru fundamentalne principe funkcionisanja savremenog preduzeća. Uloga upravljačkog računovodstva unutar ovakvog organizacionog konteksta će pretrpjeti značajno nove promjene kao savremeni pravilnik karakteristika organizacije ka kojima se sve više teži. Zbog toga veliki naglasak treba staviti na modifikovanju postojećeg i kreiranju savremenog, prilagođenog tehnološkoj eri računovodstvenog informacionog sistema[132,str.10-18].

U relevantnoj literaturi posvećenoj navedenoj problematici, nerijetko se srijeće postojanje čvrste konekcije između upravljačkog računovodstva i svih aktivnosti uključenih u lanac vrijednosti[123,str.6-7] čime je potpomognut aktivniji i relevantniji proces planiranja i kontrole odluka. Takođe, zapaža se da je zbog velikog značaja koji se, naročito danas pripisuje upravljačkom računovodstvu, sa posebnim respektom na oblast kreiranja adekvatnog upravljačkog procesa donošenja odluka, naglasak potrebno staviti na komponente koje su od esencijalne važnosti, posebno danas u turbulentnim uslovima privređivanja. Kako se navodi, ključni faktori uspjeha su: trošak, vrijeme, kvalitet i inovativnost što je nadalje podređeno mogućnostima preduzeća da na navedenim komponentama temelje svoje strategijske prednosti.

Uprkos istaknutom upravljačko računovodstvo nema cjelokupan monopol u dostizanju uspjeha preduzeća. Povećanje kao i proširenje pređašnje uloge doprinosi ujedno i povećanju njegove potencijalne mogućnosti u oblikovanju ovakvih slika. Time način na koji preduzeća postiču svoje ciljeve varira u zavisnosti od konteksta preduzeća, sopstvenog poslovanja kao i od prirode same industrije. Stoga je i upravljačko računovodstvo u interakciji sa ostatkom poslovanja preduzeća na različite načine. Naime, u velikom broju kompanija postoji povećanje odgovornosti za posao koji se tiče finansija kao i sistem nadgledanja i kontrole. Timovi finansija i računovodstva isto tako, sve više participiraju u aktivnostima koje se tiču upravljanja poslovanjem i aktivno komuniciraju sa drugim linijama menadžera postajući na taj način više svjesni finansijskih ishoda.

Egzistencijom i kreiranjem pristojne i prihvatljive organizacione klime i kulture unutar preduzeća stvorene su osnove na kojima je moguće razviti zdrav upravljačko računovodstveni sistem preduzeća. Time je upravljačko računovodstveni sistem u mogućnosti da duboko pusti svoje korijene jer će biti pažljivo čuvan i njegovan od strane svih uključenih u razvoj preduzeća. U suprotnom, bez obzira na prethodno navedeno, informacioni sistem neće rasti na zdravim osnovama, neće naići na podršku od strane menadžment tima pa stoga ne postoje realne mogućnosti da se odupre izazovima u savremenim uslovima poslovanja. Sumirajući gore navedeno, upravljačko računovodstvo se danas sve više posmatra kao jako, strategijsko sredstvo posredstvom koga je savremeno preduzeće u mogućnosti da izvrši konverziju strategije u željene performanse, a upravljačke računovođe kao neophodni element u sprovođenju naprijed navedenog.

2. Upravljački računovođa kao ključna karika uspješnog poslovanja preduzeća u savremenim uslovima privređivanja

Analizom postojećeg stanja u uslovima poslovanja kao i faktora koji su velikim dijelom tome doprinijeli, istraživači naglašavaju potrebu proaktivne uključenosti upravljačkih računovođa u donošenju kako svakodnevnih tako i stratejskih, dugoročnih odluka sa kojima se suočava preduzeće u savremenom okruženju. Razlog razmišljanja istraživača u ovom smjeru je izrastao kao posljedica značaja uloge koja se pripisuje upravljačkom računovodstvu u domenu informacionog usmjeravanja preduzeća. Stoga se i ističe da se upravljačkom računovođi više ne treba dodjeljivati ulogu pasivnog posmatrača, već aktivnog i integralnog člana menadžment tima koji punopravno sa ostalim akterima učestvuje u kreiranju sudbine savremenog preduzeća.

Kao punopravni članovi upravljačkog tima, upravljačke računovođe opslužuju ključne funkcije u praktično svim preduzećima. Kako snabdijevaju informacijama, često su u kontaktu sa "srcem" preduzeća. No, njegova uloga obezbjeđenja informacione podrške menadžmentu ne znači da je on samo "uslužna ruka" menadžmenta, već dio menadžmenta, tačnije vrhovnog upravljačkog tima preduzeća[107,str.47]. U većini poslova, upravljačke računovođe su neprekidno u interakciji sa prodajnim osobljem, finansijskim specijalistima, ljudima zaposlenim u proizvodnji i menadžerima na svim nivoima. Za efikasno funkcionisanje svojih službi, upravljačke računovođe moraju da raspolazu znanjem ne samo iz oblasti računovodstva već iz drugih poslovnih disciplina. Povrh toga, jako iskustvo u usmenoj i pismenoj komunikaciji postaje veoma značajno za uspjeh upravljačkog računovođe. Stoga se s pravom naglašava da je upravljački računovođa "...čulo sluha i vida top menadžmenta.." budući da je "...praktično jedino lice upućeno u sve poslove preduzeća[107,str.47]".

Stratejski izazovi koji rađaju savremeni uslovi poslovanja zahtijevaju aktivno učešće upravljačkog računovođe u formulisanju poslovnih ciljeva, u donošenju odluka, u upravljanju organizacionom aktivnošću preduzeća kao i u postupku formulisanja kako operativnih tako i dugoročnih strategija. Zahtjevi koji se pred njim postavljaju su dosta široki pa time traže veliku odgovornost, interdisciplinarni pristup problemu kao i snabdijevanje i dostupnost informacijama koje imaju značajnu korisnost. U kontekstu navedenog, autor[60,str.131] ističe da upravljački računovođa ne treba samo da obezbijedi tražene informacije, već i da uvjeri korisnika da su informacije:

- ⌘ *relevantne za njega;*
- ⌘ *objektivno mjerene i mjerljive;*
- ⌘ *vremenski dostupne;*
- ⌘ *provjerljive;*
- ⌘ *pouzdan;*
- ⌘ *potpuna pretstava materijalnih događanja;*
- ⌘ *pošten prikaz poslovnih transakcija koje su ili nastale ili planirane.*

Zahvaljujući jakoj informacionoj moći, upravljački računovođa je velikim dijelom odgovoran za preduzimanje aktivnosti kao što su reinžinjerinng poslovnog procesa ili pak uvođenje inovativnog sistema mjerenja kvaliteta u nastojanju da se postigne nadmoćnost nad konkurencijom.

Nije rijedak slučaj, naročito ne danas s obzirom na ulogu koja im je dodijeljena, da se upravljački računovođa posmatra kao dio "blaga" preduzeća. U kontekstu navedenog, većina autora ističe da bi upravljačkom računovođi opravdano bio pripisan navedeni epitet, ukoliko posjeduju sledeće karakteristike[4,str.18]:

- *skup osobina, koji je prihvatljiv od strane različitih tipova pojedinaca, koji može da doprinese formiranju upravljačkih timova u preduzeću;*
- *sposobnost da sa razumijevanjem prima i prihvata novine u upravljanju i da prepoznaje i uvažava vrste informacija koje upravljački proces zahtijeva;*
- *da ima ulogu specijaliste i savjetodavca;*
- *poznavanje kako prakse, tako i teorije upravljanja;*
- *pravilno razumijevanje funkcionisanja preduzeća;*
- *sposobnost razmišljanja i razmjene iskustva zajedno sa top menadžerima o stvarima ključnim za rentabilnost i razvoj preduzeća.*

IMA²¹ (*The Institute of Management Accountants*)²² na osnovu sprovedenih istraživanja u velikom broju kompanija, koje su značajnim dijelom uplovile u izazove koje nose konkurentski uslovi poslovanja, iznosi svoj stav koji navodi na zaključak da upravljačke računovođe danas troše više vremena kao "interni konsultanti ili poslovni analitičari", rade u "međufunkcionalnim timovima", pri čemu su "aktivno uključeni u procesu donošenja odluka" i "rade bliže sa njihovim «potrošačima» u snabdijevanju pravih informacija", kao i omogućavaju "efikasnije korišćenje informacija kako bi se kreirale bolje odluke". Kao što zapaža se, pojam "promjena" se javlja kao neizostavna komponenta u analizi razmatranog problema, pa se opravdano naglašava da se danas, upravljačke računovođe sve više nalaze u ulozi agenata promjena. Naprijed istaknuto mišljenje je naišlo na pozitivan odjek od strane velikog broja istraživača koji navedeno potvrđuju naglašavajući da "upravljačke računovođe ne samo da upravljaju promjenama: oni iniciraju promjene[46,str.1-6]". Tržišni izazovi zahtijevaju od upravljačkog računovođe strategijske odgovore na njih, a koje je moguće dobiti samo ukoliko ih sam upravljački računovođa podstiče. Međutim, navedeno je moguće i potvrditi samo ukoliko upravljački računovođa pretstavlja intelektualno "kompletnu ličnost" što znači da u svoj obrazovni spektar integriše široku ponudu kreativnih vještina, znanja i iskustva koje će mu omogućiti da primijene tačne aktivnosti mjerenja, mogućnosti razvoja sistema kao i jedinstven pogled na cjelokupno poslovanje preduzeća. Kao što se da zapaziti, promjene kako u okruženju tako i u samom preduzeću inicirale su promjenu mjesta i uloge upravljačkih računovođa tako da se sve više potencira njihova proaktivna uključenost u kreiranje i odgovaranju na date promjene. Time im se i opravdano pripisuje epitet agenata promjena. Ovakvom shvatanju djelimično protivurječe nedavno izvršena istraživanja koja ukazuju da se u većini zemalja "njihova uloga posmatra kao jedan od mehanizama podrške prije nego njihova djelimična proaktivna uključenost".

Naprijed nabrojane uloge, odnosno funkcije koje se pripisuju savremenom upravljačkom računovođi, navode na mišljenje da se danas upravljački računovođa nalazi u ulozi[70,str.1-11]:

- *poslovnog analitičara;*

²¹ U daljem tekstu *The Institute of Management Accountants*.

²² Najmoćnija i najuticajnija profesionalna asocijacija upravljačkih računovođa u SAD je Institut upravljačkih računovođa (IMA- Institute of Management Accountants) dok je u Engleskoj to Ovlašćeni institut upravljačkih računovođa (CIMA-The Chartered Institute of Management Accountants).

- *osobe koja učestvuje u formulisanju strategije poslovanja preduzeća, kako na operativnom tako i na strategijskom nivou;*
- *internog konsultanta ili savjetnika, odnosno kako se nerijetko ukazuje "poslovnog partnera"*
- *agenta promjene;*
- *izvora informacija (ili "središte" podataka)*
- *lidera i/ili učesnika u međufunkcionalnim timovima;*
- *dizajnera i menadžera informacionih sistema;*
- *dizajnera i kontrolora performansi sistema mjerenja;*
- *nastavnika, vodiča ili edukatora.*

Na osnovu izloženog, evidentno je zapaziti da je uloga koja je danas dodijeljena upravljačkom računovođi dobrim dijelom modifikovana u odnosu na prvobitnu. Ukoliko malo zavirimo u prošlost zapaža se da je "stare" upravljačke računovođe odlikovala mala odgovornost, fizička odvojenost od menadžera koje su snabdijevali izvještajima i informacijama, izolovanost u izdvojenim računovodstvenim odjeljenjima itd. Danas uočavamo značajna pomjeranja u pogledu uloge koju imaju, odnosno značaju koji im je dodijeljen. Promjene su toliko evidentne da nimalo savremeni poslovni svijet ne ostavljaju ravnodušnim. Naime, upravljačke računovođe postepeno izrastaju u interne poslovne konsultante saradujući sa međufunkcionalnim timovima koji integrišu menadžere iz svih oblasti poslovanja preduzeća. Smješteni su u operativnim odjeljenjima gdje rade sa drugim menadžerima pomažući im u procesu donošenja odluke kao i rješavanju operativnih problema, zatim su angažovani kao aktivni poslovni analitičari unutar svoje kompanije, obavljaju ekstenzivnu komunikaciju licem u lice (face-to-face) sa osobljem u svojoj organizaciji, čime su znatno više nego ranije, aktivno uključeni u proces donošenja odluka. Time ne treba da čudi rezultat istraživanja koji daje fascinirajuće rezultate i koji ukazuju da u mnogim preduzećima upravljačke računovođe imaju liderske uloge u timovima. Stoga pretstavljaju savjetnike od povjerenja, tj. poslovne partnere [94, str.3-4].

Promjene koje su sve više postale neminovnost u savremenim uslovima poslovanja nude velike izazove koji ponekad mogu navesti na pogrešan put. Upravo stoga je IMA razvio određen broj etičkih standarda za stručnjake iz oblasti upravljačkog i finansijskog računovodstva.

IMA ukazuje da je upravljački računovođa odgovoran za [6, str.24]:

1. *izbjegavanje postojećih ili očiglednih konflikata interesa i obavještava sve djelove u preduzeću za svaki potencijalni konflikt;*
2. *uzdržavanje od učestvovanja u bilo kojoj radnji koja može oštetiti njihovu sposobnost sprovođenja etičkih dužnosti;*
3. *odbijanje bilo kakvog poklona, usluga ili gostoljubivosti koje bi uticale ili bi izgledale da utiču na njihovu aktivnost;*
4. *uzdržavanje od aktivnih ili pasivnih rušenja dostignuća organizacionog zakona i etičkih ciljeva;*
5. *prepoznavanje i prenošenje profesionalnih ograničenja ili drugih ograničenja koje bi spriječile odgovornost rasuđivanja ili ostvarenja uspjeha aktivnosti;*
6. *prenošenje nepovoljnih kao i povoljnih informacija i profesionalnih zakona i mogućnosti;*

7. *uzdržavanje od učestvovanja u bilo kojoj radnji koja bi diskreditovala njihovu profesiju.*

Tabela br. 10. Odgovornost upravljačkog računovođe

U većini savremenih preduzeća upravljačke računovođe preduzimaju vodeće uloge u svojim timovima. Shodno tome, mogu se posmatrati kao povjerljiv revizor ili pak kao interni konsultant. Nadalje, u nekim preduzećima uloga upravljačkog računovođe je promijenjena od uloge gdje se nalaze u funkciji služenja internih potrošača pa sve do uloge gdje postaju poslovni partner. Kao poslovni partneri, upravljačke računovođe imaju odgovornost u davanju savjeta izvršnim direktorima, kao što su: "Zašto su pojedine vrste informacije relevantne ili pak, nijesu relevantne za donošenje poslovnih odluka", a takođe se od njih može očekivati da sugerišu način na koji je moguće poboljšati kvalitet odluka.

Na kraju, uslovi poslovanja imanenti savremenom poslovnom svijetu nameću potrebu za strategijsko orijentisanim učešćem upravljačkih računovođa unutar preduzeća. Iskustvo vodećih kompanija ukazuje na potrebu veoma rane participacije upravljačkih računovođa u postupku formulisanja i implementacije strategije preduzeća pa time i njihovom učešću i ulozi u postupku prevođenja strategijskih namjera i sposobnosti na operativne i upravljačke mjere. Nadalje, Kuper i Kaplan[36,str.204-224] iznose mišljenje koje je formirano na osnovu njihovog dugogodišnjeg istraživanja, da ulogu i značaj koju su do sada imali upravljačke računovođe treba preinačiti od postojećeg zapisničara ka ulozi dizajnera preduzeća, koja je veoma bitna za kreiranje efikasnog upravljačkog informacionog sistema.

Istraživači takođe naglašavaju da savremene upravljačke računovođe sve više treba posmatrati kao "sastavni dio tima igrača". Takođe ističu, da ukoliko se neprekidno radi na stvaranju uigranog tima, postojaće veće šanse da se predvidi namjera drugog, suparničkog tima. Shodno tome, kao uigran tim, od upravljačkih računovođa se očekuje da predvide promjene u dinamičnom poslovnom okruženju, implementiraju savremena tehnološka rješenja, da adekvatno koriste baze podataka kao i informacioni sistem preduzeća. Takođe, upotreba sistema elektronske razmjene podataka (EDI) kao i Interneta će u značajnoj mjeri doprinijeti snabdijevanju računovođe sa trenutnim podacima o npr. obimu prodaje, kao i razmjenu informacija prema svijetu, njihovim glavnim i pomoćnim odjeljenjima. Ove sposobnosti povećavaju efikasnost i efektivnost računovodstvene uloge. Iskustvo vodećih kompanija svijeta ukazuje da oni očekuju od upravljačkog računovodstva ne samo da ažurira brojeve već da obezbjeđuje analizu prikupljenih informacija koja pretstavlja podršku svim nivoima menadžmenta. Stoga se upravljačke računovođe, danas posmatraju kao poslovni partneri koji razumiju firmu u ukupnom poslovnom okruženju kako unutra tako i vani.

3. Strategijsko upravljačko računovodstvo

U dijelu koji se odnosio na strategijska ograničenja konvencionalnog upravljačkog računovodstva, iskristalisalo se nekoliko aspekata koji su sputavali i kočili dalji razvojni put tradicionalne prakse upravljačkog računovodstva. Riječ je o elementima, koji bez sumnje nijesu ostavili ravnodušnim ni širok auditorijum njegove publike koji su

navedenom problemu poklanjali veliku pažnju. Naime, radi podsjećanja ističe se da je negodovanje u pogledu upotrebe konvencionalne prakse upravljačkog računovodstva značajnim dijelom podstaknuto njegovim fokusom, koji je bio previše uzan i koji je svojim sadržajem obuhvatao informacije koje su bile internog karaktera. Preveliki oslonac na takav informacijski spektar doveo je i do siromašnog prilaza u formulisanju strategija preduzeća koje su koncipirane najvećim dijelom uz podršku i tumačenje godišnjih izvještaja. Zbog velike usmjerenosti na interni fokus i preopterećenosti nerelevantnim, previše agregiranim podacima koje im je on donosio, konvencionalno upravljačko računovodstvo je bilo "slijepo" da vidi da se izvor konkurentske prednosti i uspješne strategijske pozicioniranosti preduzeća upravo krije u spoljašnjem okruženju. Kritike koje su se velikim dijelom pojavile 80-tih godina prošlog vijeka su navodile na ispravan pravac i pogled koji treba da usmjeri praksu i teoriju konvencionalnog upravljačkog računovodstva. Stoga i ne treba da čudi činjenica što je u navedenom periodu isplovilo nekoliko koncepata informacione podrške menadžmenta preduzeća. Koncepti su nastali kao posljedica odgovora na zbivanja u savremenim uslovima poslovanja kao i potreba za promjenom postojeće "ukočenosti i okovanosti" teorije i prakse konvencionalnog upravljačkog računovodstva.

Kako su zbivanja u savremenim uslovima poslovanja sve više dobijale neslućene razmjere, bilo je potrebno razumjeti i uočiti pravi i pogodan trenutak za promjenu postojeće filozofije konvencionalnog upravljačkog računovodstva. To tim prije što preduzeća počinju da shvataju da izvor informacija i konkurentske prednosti ne leži samo unutar njega, nego i vani, kao i da od efikasnosti preduzeća da predvide i reaguje na izazove koje nose uslovi poslovanja u velikoj mjeri opredjeljuje njegovu sposobnost i moć. Drugim riječima, okruženje preduzeća određuje njegovu moć, a moć se nalazi u kreiranju: zahtijevanih strategijskih atributa proizvoda, brzini reagovanja na zahtjeve/potrebe/želje kupaca, logistici i postprodajnim uslugama, kvalitetu i pouzdanosti proizvoda itd. Ukoliko bi preduzeće pošlo u ovakvu jednu misiju oslanjajući se na interno fokusirane informacije, prijeti mu opasnost da zapadne u zamku formulisanja neadekvatnog obima, kao i funkcionalnih atributa proizvoda (ukoliko se fokusiramo na analizu potrošača). Nadalje, upotrebom tzv. internih troškova preduzeća kao i istorijskih podataka o ostvarenim prihodima od prodaje i tržišnog učešća, u savremenim uslovima poslovanja preduzeću prijeti opasnost da donese pogrešne odluke jer zapostavlja jedan veoma značajan izvor informacija, za koji se nekoliko puta naglasilo da ja danas osobito bitan-eksterni.

Kritike koje su kasnih 80-tih godina prošlog vijeka upućene postojećoj teoriji i praksi tradicionalnog upravljačkog računovodstva nijesu bile uzaludne i neosnovane. One su polako počele da otvaraju novi željeni put u prilazu upravljačkom računovodstvu koje je okarakterisano kao *strategijsko upravljačko računovodstvo* (Strategic Management Accounting (SMA)). Riječ je o strategijskom pristupu i pogledu na zbivanja u okruženju. Transformisanjem globalnih inputa u korisne i upotrebljive informacije koje imaju "težinu" da služe kao pouzdano strategijsko oruđe u kreiranju zahtijevanih funkcionalnih atributa proizvoda, koji će se plasirati po nižim cijenama uz utrošak što manje kvantitativne vrijednosti koja je učestvovala u dobijanju navedenih atributa, preduzeće stiče mogućnost tržišnog nadmetanja.

Usklađen sa današnjim konkurentskim i poslovnim okruženjem, značaj strategijskog pogleda upravljačkog računovodstva sve više prati pozitivan trend. Stoga

se godinama od strane velikog broja istraživača propagiralo kao potencijalna oblast razvoja koja želi da poveća budući doprinos upravljačkog računovodstva. Ili kako se navodi, strategijsko upravljačko računovodstvo pretstavlja produžetak internog fokusa konvencionalnog upravljačkog računovodstva uključivanjem eksternih informacija o konkurenciji [95, str.1]. Zahvaljujući dobijenim informacijama, strategijsko upravljačko računovodstvo doprinosi sticanju konkurentskih prednosti pronalaženjem i analiziranjem načina za smanjenjem troškova i/ili povećanjem mogućnosti za diferenciranjem proizvoda preduzeća posredstvom istraživanja veza u vrednosnom lancu, kao i optimiziranjem izazivača troškova.

80-te godine prošlog vijeka su predstavljale veliku prekretnicu u razvoju upravljačko računovodstvene teorije i prakse. Napisan je veliki broj radova koji nedvosmisleno to i potvrđuju. U prilog tome svjedoče i izvještaji koji su nastali upravo tih godina od strane Bromwich i Bhimani[12, str.127], koji skreću pažnju ka strategijskom upravljačkom računovodstvu kao oblast koja će predstavljati perspektivu budućeg razvoja. Simmonds [95, str.1] posmatra strategijsko upravljačko računovodstvo kao tehniku koja treba da doprinese postupku snabdijevanja i analize podataka upravljačkog računovodstva koje su u interakciji sa njegovim poslovanjem kao i poslovanjem njegove konkurencije, a koje su nadalje korisne za razvoj i praćenje strategije datog poslovanja. Odnosno, to je proces pribavljanja i analiziranja podataka o preduzeću i njegovim konkurentima za potrebe razvijanja i analiziranja poslovnih (konkurentskih) strategija preduzeća. U skorije vrijeme, Bromwich[13, str.206] koji se smatra jednim od glavnih pobornika za strategijsko upravljačko računovodstvo ga i posmatra u kontekstu:

- *snabdijevanja, praćenja i analize finansijskih informacija na proizvodnom tržištu preduzeća,*
- *praćenje i analiza troškova konkurencije, troškova struktura proizvoda i,*
- *projekcija i analiza strategija preduzeća, konkurencije na datim tržištima tokom cijelog vremenskog perioda.*

U tom smislu, a u cilju detaljnijeg istraživanja njegove suštine, nameće nam se pitanje koje traži iscrpan odgovor: "U čemu se ogleda prednost novog pogleda na upravljačko računovodstvo i da li je njegovo takvo i toliko isticanje zaista vrijedno pažnje?" Odnosno, "Da li je novi koncept upravljačkog računovodstva u mogućnosti da odgovori na izazove koji se poput začaranog kruga šire i sve više tangiraju savremeno preduzeće koje nastoji da opstane u dinamičnim uslovima poslovanja?" Odgovor na navedena pitanja može se dobiti samo ukoliko uporedimo koncept konvencionalnog upravljačkog računovodstva sa konceptom koji je iznjedrila potreba menadžmenta preduzeća za strategijskim pogledom na zbivanja u savremenim uslovima privređivanja.

<i>Karakteristike konvencionalnog upravljačkog računovodstva</i>	<i>Karakteristike strategijskog upravljačkog računovodstva</i>
<i>1. opterećeno istorijom</i>	<i>1. usmjereno na budućnost</i>
<i>2. usmjereno na jedan entitet</i>	<i>2. prati odnose između preduzeća</i>
<i>3. usmjereno na jedan period</i>	<i>3. usmjereno na više perioda</i>
<i>4. usmjereno na jednu odluku</i>	<i>4. usmjereno na više odluka</i>
<i>5. introspektivno</i>	<i>5. otvoreno</i>
<i>6. fokusirano na proizvodne aktivnosti</i>	<i>6. fokusirano na konkurenciju</i>

7. <i>obuhvata postojeće aktivnosti</i>	7. <i>obuhvata moguće aktivnosti</i>
8. <i>reaktivno</i>	8. <i>proaktivno</i>
9. <i>programirano</i>	9. <i>neprogramirano</i>
10. <i>previđa veze sa drugima</i>	10. <i>uspostavlja veze sa drugima</i>
11. <i>orijentisano na podatke</i>	11. <i>orijentisano na informacije</i>
12. <i>zavisi od postojećih sistema</i>	12. <i>ne zavisi od postojećih sistema</i>
13. <i>izgrađeno na konvencijama</i>	13. <i>ignoriše konvencije</i>
14. <i>mjesečna procjena ostvarenja zasniva se na finansijskom pregledu</i>	14. <i>tromjesečni/šestomjesečni multidimenzionalni pregled</i>
15. <i>finansijska evaluacija sa strogim kriterijumima u procjeni investicija</i>	15. <i>strategijska analiza upotrebom višestrukih modela za unapređenje odluka bazirane na procjeni</i>
16. <i>analiza profitabilnosti se zasniva na proizvodu</i>	16. <i>analiza profitabilnosti se zasniva na proizvodima, potrošaču i tržištu</i>

Tabela br.11. Konvencionalno vs. strategijsko upravljačko računovodstvo[71,str.120]

Na osnovu navedenog (**Tabela br.11**) zapaža se postojanje velike suprotnosti u fokusima strategijskog u odnosu na konvencionalni prilaz upravljačkom računovodstvu. Jasno je da su i jedan i drugi sistem kreirani i prilagođeni potrebama vremena u kome su egzistirali. Ističe se da su karakteristike koje su obilježile konvencionalno upravljačko računovodstvo odgovarale stabilnim, mirnim uslovima poslovanja bez velikih turbulencija pa time ne treba da zabrinjava njegova previše interna usmjerenost, ukočenost i tradicionalizam. Nasuprot tome, naglašava se više puta da je strategijsko upravljačko računovodstvo nastalo kao rezultat "potrebe" za strategijskim pogledom na zbivanja u tržišnim uslovima poslovanja. Stoga ga odlikuje dosta širok, eksterni, proaktivni pogled na zbivanja u budućnosti.

Smatra se da je riječ o jednom veoma značajnom i korisnom prilazu upravljačkog računovodstva koji otvara preduzećima širok spektar mogućnosti u razumijevanju tržišnih potreba i aktivnosti konkurencije. Istraživači naglašavaju da velika odgovornost pada na stvaranje kvalitetnog sistema snabdijevanja informacijama, koji doprinosi stvaranju strategijskog pogleda na formulisanje organizacione strategije kao i upravljanje njenom implementacijom. Međutim, navodi se mišljenje autora koji naglašava da se u pogledu procedura, metodologija i instrumenata koji se koriste u finansijsko-računovodstvenoj analizi, strategijsko upravljačko računovodstvo toliko značajno ne razlikuje od konvencionalnog upravljačkog računovodstva. Autor navedeno potkrepljuje tvrđenjem da upotrebom klasičnog sistema obračuna troškova, kao predmet obračuna služe troškovi, prihodi i rezultati koji su ostvareni u kraćim vremenskim periodima, jedinicama učinka kao i decentralizovanim organizacionim jedinicama, dok je kod strategijskog upravljačkog računovodstva to slično, uz obuhvatanje još širih elementata koji se vezuju za izbor, razvijanje, realizaciju i promjenu konkretne strategije[62,str.59].

U nastojanju da što vjerodostojnije odrede novi prilaz upravljačkom računovodstvu primjetno je veliko interesovanje od strane istraživača koji su se bavili datim problemom. Nadalje, opažamo da postoji širok varijetet definicija, koji se kreće od uskih koje odlikuje interno usmjerenost u determinisanju pojma, do ekstremno širokih,

odnosno eksterni prilaz pristupu problemu. Ukazuje se na mišljenja pojedinih istraživača čiji je istraživački napor ostavio dubok trag u determinisanju granica do kojih doseže strategijsko upravljačko računovodstvo. Uprkos isticanju shvatanja da je strategijsko upravljačko računovodstvo koncept koji je prihvaćen, postoji još uvijek neobuhvatan suštinski okvir u pogledu šta se zaista pod datim pojmom podrazumijeva. Stoga neki autori ističu da strategijsko upravljačko računovodstvo pretstavlja oblast koja je nastala kao rezultat potrebe i čije su granice još uvijek labave. U skladu sa navedenim, ne postoji objedinjen pogled, tj. mišljenje šta je ili kakve sposobnosti razvija kao i mogućnosti koje pruža. Usljed toga, postojeća literatura ukazuje da je oblast strategijskog upravljačkog računovodstva različito shvaćena pa je time i dosta razdvojena. Time i različiti prilazi njegovom pojmovnom određenju.

Primijetan je i broj onih autora koji više naglašavaju internu orijentaciju strategijskog upravljačkog računovodstva. Pojedini autori strategijsko upravljačko računovodstvo posmatraju kao izvor koji doprinosi snabdijevanju informacijama kako bi se obezbijedila podrška strategijskih odluka²³ u preduzeću. Stoga, kako dalje navode, podržavanje organizacionih glavnih dugoročnih odluka²⁴ se nalazi unutar domena strategijskog upravljačkog računovodstva. Ovaj pogled na strategijsko upravljačko računovodstvo je naišao na podršku od strane istaknutih računovođa, Kupera i Kaplana [37,str.59] koji ističu da su strategijsko računovodstvene tehnike dizajnirane da podrže obuhvatne konkurentske strategije u preduzeću, posredstvom snažnog mehanizma upotrebe informacione tehnologije koja doprinosi razvoju mnogo savršenijih proizvoda uz podršku uslužnog servisa.

Polazeći od navedenog, ne smije se generalizovati pristup strategijskom upravljačkom računovodstvu u smislu njegove isključive orijentacije na eksterni fokus. Naime, osnovna ideja suštine upravljačkog računovodstva, iako se to na prvi pogled čini, nije apstraktno zamišljeno kvalitativno i kvantitativno eksterno informaciono izvorište, već se prije svega može shvatiti kao računovodstveno-organizaciono rješenje o formiranju relativno osamostaljene, strategijskim ciljevima primjerene, računovodstveno informacione baze podataka i strategijskog upravljačkog obračuna usmjerenog prema top menadžmentu preduzeća, a radi usvajanja, razvijanja, realizacije, kontrole i promjena konkurentskih strategija[62,str.59].

Na kraju, može se zaključiti, što je najvećim dijelom u skladu sa stavom nekih autora gdje se ukazuje da, iako opisan kao eksterno orijentisano pristup koji obuhvata cjelokupan lanac vrijednosti, to u njegov fokus pored finansijskih treba uključiti i nefinansijska mjerenja. Time, postojanje siromašnog znanja upravljačkih računovođa o strategijskim predmetima u savremenim uslovima poslovanja, kao i opšte upravljačko neraspoloženje ili ignorisanje upotrebe strategijskih informacija, zatim nerealni informacioni zahtjevi kao i opšta priroda upravljačko-računovodstvenih funkcija su bile predočene kao generalne barijere za razvoj strategijskog upravljačkog računovodstva. Međutim, danas se primjetno ruše navedene barijere, tako da pored eskalacije strategijskog upravljačkog računovodstva na značaju dobija još jedna njegova dimenzija koja, zahvaljujući velikom spektru prikupljenih informacija o konkurenciji doprinosi boljem rivalstvu sa njima.

²³ Стратегијске одлуке обично обухватају дуг период и продукују велике импликације на предузеће.

²⁴ Као што је употреба Activity Based Costing информација за анализу профитабилности производа.

4. Konkurentsko upravljačko računovodstvo

Analizirajući postojeće uslove poslovanja, koji su značajnim dijelom promijenili koncepciju funkcionisanja preduzeća u njima, istraživači često ukazuju na neophodnost pristupa strategijske analize konkurencije kako bi se identifikovale potencijalne mogućnosti i prijetnje. Stoga se i ističe da je najveći izazov u takvim uslovima poslovanja prikupljanje informacija²⁵ kako o postojećoj tako i o potencijalnoj konkurenciji. Informacija, kako se naglasilo, pretstavlja jedini resurs koji se dijeljenjem uvećava. Međutim, u visokopromjenljivim uslovima poslovanja kako je dosta teško dobiti informaciju, jer se nerado dijeli, primjetno je veliko siromaštvo u njenom pristupu pa time i u upotrebi. Ovo je posebno naglašeno u domenu prikupljanja informacija o konkurenciji, čime joj se praktično nije moguće približiti te ni izvršiti adekvatnu analizu. Nadalje, primjetno je zapaziti veliki broj radova iz oblasti strategijskog menadžmenta kojinedvsmisleno navode na zaključak o neophodnosti kreiranja "inteligentnih" sistema informacione podrške menadžmenta koji bi bili stijecište informacija i koji su od krucijalne važnosti za postupak strategijskog upravljanja preduzećem. Potreba za razvojem ideje dizajniranja sistema koji bi opsluživali informacijama o konkurenciji nastala je kao posljedica uočenog trenda na tržištu, da savremene uslove poslovanja dobrim dijelom diktira konkurencija. Kao posljedica strategijskog pogleda upravljačkog računovodstva na zbivanja u okruženju i potrebe reagovanja na iste, uzimajući u obzir prethodno navedeno, nužno je bilo stvoriti novi pristup upravljačkom računovodstvu koji je označen kao *konkurentsko upravljačko računovodstvo*. Zbog velikog značaja koji mu se danas pridaje, ne čudi sprovedeno istraživanje koje pokazuje da u SAD-u kompanije troše na sto miliona dolara na promovisanju kao i korišćenju efekata koji donosi dati koncept informacione podrške menadžmenta preduzeća.

Konkurentsko računovodstvo izraslo je na temeljima neophodnosti istraživanja šansi i prijetnji konkurencije. Savremeno preduzeće u konkurenciji ne treba samo da prepozna rivala već izvor potencijalne mogućnosti u pravcu postizanja strategijske vizije poslovanja. Navedeno se posebno potencira jer se konkurentsko računovodstvo dobrim dijelom, kao što se napomenulo, oslanja na "inteligentne" sisteme informacija o konkurenciji. Informacije su dobijene posredstvom odgovora na sledeći serijal pitanja [122, str.129-133]: "Ko su glavni konkurenti?", "Koji su njegovi primarni, a koji sekundarni ciljevi?", "Koje su njegove glavne vidljive i skrivene snage i slabosti?", "Na koji način konkurent to dobro radi?", "Da li se konkurent nalazi u poziciji da predvidi buduće akcije i promjene preduzeća", kao i niz drugih.

Na osnovu istraživanja koje je do sada učinjeno, primjećuje se da postoji značajan stepen interesovanja među istraživačima u pogledu publikovanja novog pogleda upravljačkog računovodstva. Naime, savremena literatura iz oblasti upravljačkog računovodstva vidi u konkurentskom računovodstvu ključ koji otvara nove vidike upravljačkom računovodstvu time što doprinosi donošenju dugoročnih (strategijskih) odluka o preduzeću kao i efikasnijoj kontroli njegovog poslovanja. Zahvaljujući jakoj informacionoj potpori, konkurentsko upravljačko računovodstvo pozicionira preduzeće na mjesto sa koga ima najbolji "pregled" postojećih i potencijalnih aktivnosti konkurencije. Sticanjem mogućnosti da čita i tumači misionarske izvještaje ili godišnja

²⁵ Informacije koje je neophodno obezbijediti za adekvatnu konkurentsku analizu potiču iz: personalnog opažanja i iskustva, kontakta sa potrošačima, izvori "iz kuće", računovodstvenih dokumenata, konkurentskih izvještaja, upravljačkih i računovodstvenih konsultacija, javnih informisanja (website, knjige, časopisi, novine..)

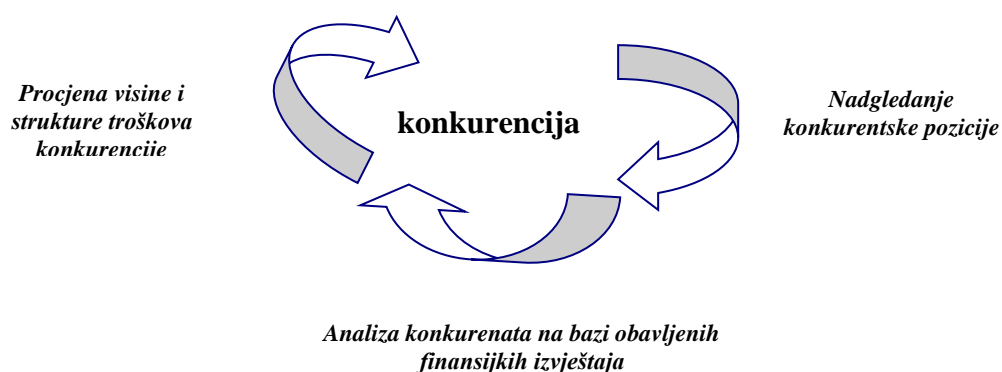
saopštenja posredne ili neposredne konkurencije, konkurentsko upravljačko računovodstvo savremenom preduzeću omogućava da razumije konkurenciju, pa shodno tome da identifikuje njegovu razvojnu ili pak, prodajnu strategiju.

Sumiranjem istraživanja koja su izvršena u datom domenu, istraživači [122, str.129-136] ukazuju da su fundamentalne komponente konkurentskog računovodstva opisane sa:

- *analizom troškova konkurencije;*
- *analizom kvaliteta i cijena konkurencije;*
- *benčmarketingom;*
- *analizom lanca vrijednosti;*
- *profilisanjem konkurencije (ili praćenje pozicioniranosti konkurencije);*
- *analizom profitabilnosti industrije.*

Obiman istraživački sadržaj koji je nastao u posljednje vrijeme utemeljen na analizi konkurencije, pripisuje fundamentalnu ulogu konkurentskom upravljačkom računovodstvu. Naglasak je na ulozi koju konkurentsko upravljačko računovodstvo ima, zatim na zadatku upravljačkih računovođa u pogledu prikupljanja, analiziranja i kompariranja relativnih (odnosno srodnih) troškova konkurencije i ulaganja, procjenjivanju kvaliteta informacija, predviđanju budućih troškova proizvoda konkurencije u funkciji postizanja krajnjeg cilja-upravljanje troškovima za poboljšanje finansijskog uspjeha u dugom periodu.

Istraživanja takođe ukazuju na razvojne etape konkurentskog upravljačkog računovodstva, koje treba da se odvijaju u kontinuitetu kako bi se izvršila prava "invazija" i dobio što veći opus informacija o postojećim i potencijalnim konkurentima preduzeća. U konkurentskom upravljačkom računovodstvu istraživači vide produženu ruku upravljačkog računovodstva kao i snažne informacione temelje na kojima savremeno preduzeće treba da gradi svoju konkurentsku prednost. Navedeno potkrepljujemo mišljenjem Guildinga, C., Cravensa, K., Taylesa, M. [18, str.113-135] koji smatraju da konkurentsko računovodstvo pomaže preduzeću da izbjegne element iznenađenja time što raspolaže bogatom ponudom informacija o svojoj konkurenciji. U suprotnom, postoje velike šanse da napravi pogrešan korak.



Slika br. 18. Pravci razvoja konkurentskog upravljačkog računovodstva²⁶

²⁶ Slika je adaptirana rezultatima istraživanja koja su data u [18, str.113-135].

Mirni uslovi poslovanja kakvi su vladali sve do kraja prošlog vijeka počivali su na sistemskom prikupljanju podataka o konkurenciji, koje se u to vrijeme pokazalo prikladnim. Kao pogodan reper za sagledavanje konkurencije u tadašnjim uslovima poslovanja se pokazao podatak koji je ukazivao na tržišni udio koji je konkurencija zaposjela, njenoj ponudi kao i "pretstava" o tržišnoj percepciji kako o sopstvenim tako i o proizvodima konkurencije. Međutim, promjene koje su se nesagledivom brzinom širile i obuhvatile skoro sve aspekte poslovanja preduzeća su postepeno ukazivale na siromašan i nerelevantan spektar informacione podrške o stanju i kretanju postojeće i potencijalne konkurencije. Svi simptomi su ukazivali na potrebu promjene postojećeg izvora informacija u pravcu njegovog širenja, obuhvatanjem informacija o strukturi troškova konkurenata kao i o odnosu njihovih cijena i funkcionalnih atributa proizvoda. Preduzeća koja posluju u dinamičnim uslovima poslovanja postepeno shvaju da alate koje su do sada koristili u postupku prikupljanja informacija o konkurenciji vremenom postaju neadekvatni. Bilo je potrebno kreirati novu bazu podataka o konkurenciji. Rješenje je pronađeno u razvijanju novih tehnika koje su se vremenom pokazale veoma pogodnim, na štanavodi i njihova velika aplikativna primjena u praksi velikog broja kompanija. Istraživanje iz navedene oblasti ukazuje da su među tehnikama koje služe kao izvor dobijanja informacija o konkurenciji, autori poseban naglasak stavljaju na objavljene finansijske izvještaje konkurencije, benčmarking, obrnuti inžinjeri²⁷, zajednički kupci i dobavljači, udruženja trgovaca, banke, finansijska tržišta kao i tržište roba itd [74, str.254]. Međutim, zapaža se da bilo koju od tehnika koju preduzeće koristi u kreiranju baze podataka konkurencije neće imati moć da prekrije cjelokupne informacione potrebe preduzeća. Stoga većina savremenih preduzeća koristi kombinaciju navedenih tehnika u dužem vremenskom periodu, kako bi se na osnovu toga dobile informacije o "relativnim troškovima konkurencije". Raspolaganje sa takvom informacionom podrškom o stanju i kretanju konkurencije doprinosi stvaranju ispravne strategijske odluke pa time i kreiranje konkurentne strategije preduzeća.

U oblikovanju konkurentnog upravljačkog računovodstva, istraživači ukazuju na potrebu analize, odnosno nadgledanja konkurentne pozicije preduzeća. Naime, Simonds koji se smatra začetnikom u razvoju strategijskog upravljačkog računovodstva naglašava da je u postupku kreiranja konkurentne strategije preduzeća zapostavljan jedan veoma značajan aspekt koji se odnosi na sagledavanje pozicije konkurencije u odnosu na sopstvenu. Stoga autor postavlja pitanje: "Da li je moguće konkurentnu poziciju preduzeća mjeriti u računovodstvenim terminima?" Odgovor na navedeno pitanje pokušava da pronađe u okvirima strategijskog, odnosno konkurentnog upravljačkog računovodstva [74, str.254].

Tradicionalno, interpretacija finansijskih izvještaja predstavlja oporban alat koji je dugo vremena efikasno služio u analizi konkurencije. Istraživači naglašavaju da je riječ o zaista korisnom i prije svega, ekonomičnom alatu koji pruža veoma pouzdane informacije o konkurenciji. Međutim, istraživači sugerišu na potrebu pristupa kako eksterne tako i interne analize kako bi se dobile određene informacije, čime se determiniše profil preduzeća koje je predmet analize. Na taj način je preduzeće u mogućnosti da dođe do informacija o kakvom preduzeću je riječ, u kojim smjerovima se

²⁷ Ideja koncepta se zasniva na kupovini proizvoda konkurencije koji podliježu detaljnom demontiranju i rekonstrukciji kako bi se prikupile informacije o dizajnu, materijalu, procesu proizvodnje, kvalitetu, načinu funkcionisanja, itd.

proteže kao i doseže njegovo poslovanje, kao i šta predstavlja predmet njegove djelatnosti itd.

Promjene koje se sve više posmatraju kao neophodnost poslovanja u savremenom konkurentskom i privrednom okruženju nametnuli su potrebu za razvoj segmenta upravljačkog računovodstva koji, zahvaljujući pažljivo prikupljenim podacima i informacijama o visini i strukturi troškova konkurencije, postojećeg kao i potencijalnog asortimana, zatim pažljivoj analizi finansijskih izvještaja konkurencije kao i permanentnom nadgledanju njegove tržišne pozicije doprinosi pouzdanijem postupku preduzimanja i pokretanja strategijskih akcija. U skladu sa tim, zapaža se da je konkurentsko upravljačko računovodstvo nastalo kao posljedica neophodnosti i sve agresivnije aktivnosti konkurencije. Stoga danas, konkurentsko upravljačko računovodstvo treba posmatrati kao efikasan alat koji zahvaljujući posjedovanju pouzdanog mehanizma u domenu prikupljanja informacija o postojećoj i potencijalnoj konkurenciji, doprinosi savremenom preduzeću da preduzme adekvatne korake na polju konkurentskog nadmetanja te time donosi racionalne poslovne odluke. Informacije generirane aktivnostima koje su imanentne konkurentskom upravljačkom računovodstvu danas predstavljaju pouzdanu informacionu bazu podataka na osnovu kojih preduzeće preduzima buduće strategijske pravce akcija. Upravo stoga pažljivo umetnuta strategijska komponenta unutar koncepta konkurentskog upravljačkog računovodstva predstavlja prednost koja doprinosi preduzeću da ima vizionarski pogled na zbivanja u savremenim uslovima privređivanja, u odnosu na informacionu bazu ukoliko bi se isto oslanjalo na informacije dobijene od klasičnih sistema obračuna troškova. Uočene nedoslednosti klasičnih sistema obračuna troškova, upravo zbog svog veoma uskog pogleda, odnosno usmjerenja kao i nedostajuće strategijske, eksterne komponente se, kao značajan broj istraživača ističe smatra jednom od njenih glavnih nedoslednosti. Time, i sve manji značaj i uloga koji im se danas pripisuje, kao i sve prisutnije učešće savremenih sistema obračuna troškova.

Glava 6. Savremene tendencije u sistemu obračuna troškova i učinaka

1. Konceptije i funkcionisanje klasičnih sistema obračuna troškova

Sve prisutnije tendencije koji doprinose uslozavanju postojećeg poslovanja preduzeća, nijesu ostavili ravnodušnim ni računovodstveni sistem preduzeća. Ukazujući na ograničenja konvencionalnih sistema obračuna troškova, dvojica renomiranih imena iz date oblasti Kuper i Kaplan, pokazuju informacionu nepodobnost u njihovoj upotrebi, naglašavajući da u složenim uslovima poslovanja, kakvi vladaju danas predstavljaju glavnu prepreku u razvoju preduzeća. Međutim, zbog velikog traga koji su ostavili za sobom kao i značaja koji im je pripisivan u prošlom vijeku pokušaće se ukazati na fundamentalna obilježja pojedinih sistema kao i njihovo funkcionisanje. Ističe se da naš računovodstveni sistem još uvijek nije dosegao stepen razvoja kakav je prisutan danas u većini razvijenih zemalja, pa je time informaciona podrška i dalje obezbijedena od strane konvencionalnih sistema obračuna troškova. To je djelimično i razumljivo s obzirom na aktuelna zbivanja u našoj zemlji. Međutim, htjeli mi to ili ne da prihvatimo i shvatimo, inovacije na polju informacione tehnologije, pojava e-trgovine, porast zahtjeva potrošača, izražena potreba za diverzifikovanim proizvodnim asortimanom je trend koji postaje sve prisutniji i kod nas. Stoga koliko god pokušavali da pobjegnemo od realnosti, ona je stalno prisutna. Time nam se nameće pitanje: "Koliko će još dugo naša

računovodstvena teorija i praksa počivati na podlogama konvencije postojećih sistema obračuna, odnosno da li u perspektivi može se da se očekuju pozitivne vibracije koje sa sobom povlače savremene tendencije računovodstva troškova?" Odgovor na pitanje je ohrabrujući, što ukazuje značajnim dijelom i naša literatura koja postaje sve bogatija napisima, analizom i rješavanjem problema o kojima se pokušava govoriti.

Značaj koji se pridaje sistemima obračuna troškova danas nije bez osnove i bez razloga. Većina literature koja razmatra dati problem, tretira sisteme obračuna troškova kao proces koji se bavi mjerenjem, analizom, kalkulisanjem i na kraju pružanjem izvještaja o troškovima, prihodu i rezultatima poslovanja preduzeća. Kao što se da zapaziti, riječ je o komponentama koje predstavljaju fundamentalnu potporu na osnovu kojih preduzeća temelje svoju upravljačku i razvojnu politiku. Time i očigledan značaj koji je mu je pripisan.

Budući da je ideja sadržana u sistemu obračuna troškova usmjerena u pravcu utvrđivanja cijene koštanja proizvoda, odnosno usluge to je nužno da sistem obračuna troškova odgovori makar na dva pitanja[127,str.297]: "Koje troškove i grupe troškova inkorporirati u cijenu koštanja učinaka (proizvoda i usluga)?", kao i, "Na koji način te troškove i grupe troškova alocirati na pojedine izazivače, odnosno učinke (proizvode i usluge)?".

U kontekstu toga, istraživači ukazuju da konvencionalni sistem obračuna troškova predstavlja determinisan i oprobani sistem i bez obzira na nedostatke koji mu se pripisuju i na koje se ukazalo, ima svoju težinu u teoriji i praksi. To potvrđuje još uvijek njegova veoma značajna aplikativna primjena.

Vremenom, izdiferencirala su se tri sistema obračuna troškova: *sistem obračuna na osnovu stvarnih, na osnovu standardnih, kao i sistem obračuna na osnovu standardnih varijabilnih troškova*. U svom izvornom, pravom obliku navedeni sistemi obračuna troškova kreirali su i oblikovali računovodstveni sistem koji je dugo decenija služio kao potpora u sistemu informisanja, planiranja, kontrole pa time i u sistemu donošenja odluka. Međutim, sve je prisutnije shvatanje da bez obzira na značaj datih sistema u postupku obračuna troškova, koji im je zaslužen pripisan, danas ih sve više odlikuju nedostaci upravo zbog rastućih opštih troškova kao i nepreciznosti u njihovoj alokaciji, odnosno vezivanju na pojedine učinke koji su ih izazvali.

S obzirom na činjenicu da troškovi predstavljaju bitnu komponentu u obračunu finansijskog rezultata, kao i na mogućnost da se na njih u značajnoj mjeri može uticati, oni su oduvijek činili predmet velikog interesovanja. Stoga, dobijanja preciznih podataka pretpostavlja postojanje dobrog sistema obračuna troškova.

Sistemi obračuna troškova [108,str.56-57] na osnovu kojeg se vrši obračun troškova učinaka se može klasifikovati prema:

- *vremenskom kriterijumu* u okviru koga je moguće razlikovati:
 - ⌘ sistem obračuna po stvarnim troškovima (usmjeren na stvarno nastale troškove obračunskog perioda);
 - ⌘ sistem obračuna po normalnim troškovima (usmjeren na upotrebu prosječnih prošlih troškova kako bi se izvršio adekvatan obračun učinaka u tekućem obračunskom periodu);

- ⌘ sistem obračuna po standardnim troškovima (koji podrazumijeva prethodno utvrđivanje budućih troškova jedinice učinka koji su neophodni za adekvatno sproveden postupak obračuna učinaka u obračunskim periodima za koje standardi važe).
- *kriterijumu sadržine cijene koštanja:*
 - ⌘ sistem obračuna po punim troškovima (apsorpcioni sistem);
 - ⌘ sistem obračuna po djelimičnim (nepotpunim) troškovima.

Apsorpcioni sistem obračuna troškova u cijenu koštanja učinaka uključuje sve vrste troškova, odnosno troškove proizvodnog funkcionalnog područja (nabavka, tehnička uprava i proizvodnja) i to u odgovarajućim (standardnim, stvarnim) iznosima. Za razliku od prethodnog, nepotpuni sistem obračuna troškova u cijenu koštanja učinaka uključuje samo određene grupe troškova (u fazi proizvodnje, u cijenu koštanja su uključeni samo varijabilni (proporcionalni troškovi) proizvodnje, dok su u fazi realizacije u cijenu koštanja proizvoda uključeni samo određeni, najčešće varijabilni troškovi prodaje i uprave).

U zavisnosti od iznosa u kojem su pojedini elementi troškova uključeni u cijenu koštanja učinaka razlikuju se²⁸:

- *sistem obračuna po stvarnim troškovima*²⁹,
- *sistem obračuna po standardnim troškovima*³⁰,
- *sistem obračuna po standardnim varijabilnim troškovima*³¹.

Sistem obračuna po stvarnim troškovima, orijentisan je na stvarne (prošle, istorijske) troškove obračunskog perioda. Nastao je u početnim etapama razvoja upravljačkog računovodstva, u periodu vladavine apsolutno istinitih informacija. Premda se njegov nastanak vezuje za potrebu iznalaženja što objektivnijih ključeva za raspored opštih troškova na njegove izazivače, to se istorijski posmatrano vezuje za početak XIX vijeka ili preciznije 1812. godine. Kao što je napomenuto, dati sistem spada u kategoriju apsorpcionih sistema obračuna troškova, tako da su u komponentu cijene koštanja generirani [127, str.303] stvarni troškovi proizvodno funkcionalnog područja (troškovi nabavke i troškovi prodaje), dok se na drugoj strani troškovi neproizvodnog funkcionalnog područja (troškovi uprave, troškovi prodaje, troškovi administracije, troškovi istraživanja i razvoja i sl.) smatraju rashodom perioda.

Sistem obračuna po stvarnim troškovima predstavlja postojanja naknadne kalkulacije cijene koštanja učinaka preduzeća. Naime, pod pojmom naknadne kalkulacije podrazumijeva se skup postupaka utvrđivanja cijene koštanja učinka čija je proizvodnja već završena. Ona prevashodno služi obračunu ostvarenog rezultata po nosiocima kao instrument kontrole troškova i rezultata. Stoga se i smatra ishodišnom tačkom obračuna po stvarnim troškovima [82, str.73] i veoma značajnom, naročito u proizvodnji po individualnim porudžbinama. Vezivanja pojedinačnih troškova za učinke preduzeća, na

²⁸ O informacionim ograničenjima koji se pripisuju tradicionalnim sistemima obračuna troškova će se govoriti u glavi kojoj slijedi, pa se stoga ovdje naglasak stavlja na ograničenja koja su dovele do smanjenja značaja i uloge koja se danas pripisuju navedenim sistemima obračuna troškova.

²⁹ Kao apsorpcionom.

³⁰ Kao apsorpcionom.

³¹ Kao sistem obračuna po djelimičnim troškovima koji za potrebe obračuna učinaka upotrebljava buduće varijabilno proporcionalne troškove jedinice učinaka.

bazi precizno utvrđene dokumentacije, podrazumijeva poštovanje principa uzročnosti, kako bi se opšti troškovi vezali za učinke preduzeća, po stvarnim kvotama.³²

Radi pojednostavljenja, dajemo ukratko metodologiju obračuna po stvarnim troškovima:

- √ *obuhvatanje stvarno nastalih primarnih troškova;*
- √ *obračun mjesta troškova kroz primarnu i sekundarnu alokaciju troškova;*
- √ *obračun nosilaca troškova kroz vezivanje stvarnih primarnih i sekundarnih troškova mjesta troškova osnovne i sporedne djelatnosti za nosioce troškova, kao i obračun završene proizvodnje;*
- √ *kratkoročni obračun uspjeha.*

Budući da je razmatrani sistem vremenom pokazao brojne nedostatke u svojoj upotrebi³³, ipak je svojim skromnim doprinosom dao temeljne postavke kasnijem rađanju kao i evoluiranju savršenijih sistema koji su upravo nadograđeni eliminisanjem ili pak ublažavanjem njegovih uočenih nedostataka.

Sistem obračuna po standardnim troškovima³⁴ nastaje kao nužna posljedica nedostatka sistema obračuna po stvarnim troškovima, posebno u postupku bilansiranja zaliha i poslovnog rezultata, kao i u postupku planiranja i kontrole troškova. Istorijski, podloga navedenog sistema obračuna troškova smještena je na samom početku XX vijeka kada su napisani prvi radovi, kao i izvršena njegova prva uspješna implementacija u praksi. Sistem obračuna po standardnim troškovima spada u kategoriju apsorpcionog sistema obračuna troškova, budući da su elementi njegove cijene koštanja standardni troškovi proizvodnog funkcionalnog područja, dok se rashodom perioda [127, str.310-311] tretiraju kako troškovi neproizvodnog funkcionalnog područja (troškovi uprave, troškovi prodaje, troškovi administracije, troškovi istraživanja i razvoja i sl.) tako i odstupanja stvarnih od standardnih troškova proizvodnog funkcionalnog područja (odstupanje stvarne od standardne cijene koštanja proizvoda).

Pod sistemom obračuna po standardnim troškovima podrazumijeva se postupak obuhvatanja, alokacije i realokacije troškova po mjestima i nosiocima kao i međuperiodična alokacija nastalih troškova u funkciji ostvarivanja ciljeva obračuna troškova.

Postupak obračun po standardnim troškovima [82, str.166-167] obuhvata sledeće obračunske postupke:

- √ *standardizovanje troškova kao i izrada standardne kalkulacije;*
- √ *preuzimanje standardnih troškova sa odgovarajućim odstupanjima i njihovo vezivanje za mjesta troškova i neproizvodnih mjesta troškova, klasifikujući ih na direktne i opšte troškove;*

³² Stvarne kvote se dobijaju stavljanjem u odnos stvarno nastalih opštih troškova i stvarnog obima aktivnosti.

³³ Jedan od nedostataka je da su: 1) u cijenu koštanja proizvoda uključeni svi troškovi koji nastaju usljed subjektivnih, organizacionih kao i drugih slabosti zbog čega dolazi do narušavanja objektivnosti i realnosti cijene koštanja; 2) otežana je i narušena analiza i ocjena rentabiliteta izazivača troškova); 3) stvarna cijena koštanja ima izrazito istorijski karakter; [127, str.309-310]; 4) pruža promjenljivu, međuperiodičnu neuporedivu proizvodnu i komercijalnu (punu) cijenu koštanja koja je uvijek unazad obračunata [107, str.291].

³⁴ Stvarni troškovi su oni koji su stvarno nastali u procesu proizvodnje, odnosno pokazuju koliko troškovi iznose za razliku od standardnih koji pokazuju koliko troškovi treba da iznose.

- √ *realokacija standardnih troškova i utvrđivanje odstupanja uslužnih mjesta troškova proizvodne djelatnosti, mjesta troškova tehničke uprave i nabavke;*
- √ *obračun priznatih standardnih troškova kao i odstupanje troškova osnovne i sporedne djelatnosti;*
- √ *obuhvatanje prihoda kao i vezivanje standardnih troškova prodaje, opšteg upravljanja i administracije i istraživanja i razvoja, ukoliko prethodno nijesu alocirani na proizvodnju i prodaju, za nosioce uspjeha u cilju kompletiranja standardne komercijalne cijene koštanja, kao i odgovarajućih odstupanja na troškove perioda u cilju jednostavnijeg utvrđivanja bruto rezultata po proizvodima, grupama proizvoda, centrima dobiti i preduzeća kao cjeline za zvanične obračunske periode ili pak kraće vremenske segmente.*

Budući da nudi određene prednosti u odnosu na sistem obračuna po stvarnim, istorijskim troškovima, istraživanja učinjena u navedenom domenu ukazuju da se navedenom sistemu obračuna troškova ne može pripisati epitet savršenog. Jasno je da u odnosu na prethodni sistem pokazuje određena poboljšanja, ali određeni nedostaci [107, str. 254] ³⁵ uočeni u njegovoj upotrebi zahtijevaju potrebu za stvaranjem novih sistema koji su u znatnoj mjeri poboljšani u odnosu na prvobitne.

Obračun po (standardno) varijabilnim troškovima (Direct Costing) nastao je kao rezultat sinteze sistema obračuna po stvarnim i sistema obračuna po standardnim troškovima. Prateći istorijski korijene njegovog razvoja zapaža se da je njegovo začeće kao i korijenito utemeljenje dato od strane renomiranog američkog autora Harris-a, J.,³⁶ [63, str. 40] početkom 1936. godine da bi, nešto kasnije, u periodu vladavine uslovno istinitih informacija, kao druge u nizu faze u razvoju upravljačkog računovodstva, navedeni sistem obračuna troškova doživio svoju značajniju afirmaciju. Kako predstavlja novi, savršeniji sistem u odnosu na prvobitno utemeljene, a u kontekstu prethodno istaknutog, to se naglašava da sistem obračuna po varijabilnim troškovima ne treba tretirati "kao poseban sistem „jer taj [87, str. 514] «sistem» nema svoju sopstvenu metodologiju", budući da koristi metode i postupke sistema obračuna po stvarnim i standardnim troškovim, posebno ovog posljednjeg. Takođe, [52, str. 24] "negiranje obračuna po varijabilnim troškovima kao posebnog sistema obračuna ne znači i negiranje značaja podataka o varijabilnim troškovima. Oni predstavljaju skoro najvažnije podatke kojima se u svom poslovanju služi savremeno preduzeće". Novinu kojom **Direct Costing** obogaćuje postojeću sadržinu računovodstva troškova se odnosi na njegovu sposobnost da osigura znatno veći stepen ažurnosti u postupku obračuna troškova, što je značajnim dijelom i uslovljeno uvođenjem standardnih troškova, kao i veći, odnosno potpuniji način sprovođenja njihove kontrole.

Postupak utvrđivanja marginalnog profita navedenog sistema predstavlja njegov osnovni cilj, budući da pruža set veoma korisnih informacija u domenu kratkoročnog poslovnog odlučivanja, itd., dok je idejna suština zasnovana na pretpostavci da se samo varijabilni troškovi računavaju u cijenu koštanja. Polazeći od naprijed generirane ideje

³⁵ Kao jedan od često isticanih nedostataka je da je razmatrani sistem zasnovan na pretpostavci:

- o dovoljno objektiviziranim standardnim troškovima,
- o adekvatno postavljenom internom obračunu, kao i
- da stvara velike troškove.

³⁶ Riječ je o radu koji je navedeni autor objavio u *Managament Accounting-u*, pod nazivom "*What Did We Earn Last Month?*"

zapaža se da, strukturu tako formirane cijene koštanja sačinjavaju: troškovi materijala za izradu, lični dohoci izrade, ostali pojedinačni varijabilni troškovi kao i varijabilni dio opštih troškova. S druge strane, fiksni troškovi koji se ne mijenjaju bez obzira na promjenu obima proizvodnje, smatraju se vremenskim troškovima, koji se u potpunosti pokrivaju na teret prihoda onog obračunskog perioda u kome su nastali³⁷. Polazna osnova za konstituisanje sistema obračuna po varijabilnim troškovima podrazumijeva korišćenje određenih pretpostavki na kojima počiva sistem obračuna po standardnim troškovima, naročito u pogledu saznanja dobijenih u metodologiji fleksibilnosti planiranja troškova. Osnovna pretpostavka je da postoji neposredna uzročna i proporcionalna povezanost između obima proizvodnje i varijabilnih troškova koji čine strukturu cijene koštanja.

Metodologija obračuna po varijabilnim troškovima [82, str.259-260] obuhvata sledeće obračunske postupke:

- √ *standardizacija varijabilnih troškova;*
- √ *obračun mjesta troškova;*
- √ *obračun nosilaca troškova, i*
- √ *kratkoročni obračun rezultata.*

Međutim, bez obzira što unosi određene novine u koncept računovodstva troškova u odnosu na prethodno dva opisana sistema obračuna troškova i sistem **Direct Costing-a** pokazuje nedostatke posebno u domenu globalnog pokrića fiksnih troškova iz marginalnog rezultata. Stoga su istraživanja koja su nakon toga uslijedila išla u pravcu razvijanja postupka koji doprinosi ublažavanju kao i otklanjanju nedostataka **Direct Costing-a**. Istraživanja su išla u pravcu pokretanja određenih aktivnosti na polju postepenog pokrića fiksnih troškova, što je rezultiralo u pojavi i razvoju metoda marginalnog računovodstva (Marginal Costing)³⁸.

Očigledno na osnovu prikazanog da, sa posebnim respektom na savremene uslove privređivanja, konvencionalni sistemi obračuna troškova ne bi i nijesu predstavljali pouzdan oslonac za donošenje i preduzimanje adekvatnih upravljačkih aktivnosti. Upravo stoga, i nedostaci koji mu se sve više pripisuju nijesu neopravdani. Međutim, u principu relativno lako je bilo uputiti kritike konvencionalnoj praksi obračuna troškova. Dosta teže je navedeno bilo sprovesti u realnosti. Koliko god nam se to činilo tako, veliki istraživački napor i težnja za ukazivanjem nedostataka kao i negiranjem postojećih osnova tradicionalnih sistema obračuna troškova, vremenom su uzimali maha nastojeći da "zatvore" šupljine njihovih informacionih ograničenja, koje su postajale sve evidentnije. Stoga danas, u razvijenim zemljama svijeta zapaža se veoma malo prisustvo navedenih sistema obračuna troškova upravo zbog njihove veoma siromašne informacione baze.

³⁷ Struktura obračuna periodičnog finansijskog rezultata:

1. *Ukupan prihod*
 2. *Varijabilni troškovi realizovanih proizvoda*
-

3. *Marginalni (granični) rezultat (1-2)*
 4. *Fiksni troškovi obračunskog perioda*
-

5. *Neto-finansijski rezultat (3-4)*

³⁸ Naglašava se da sam pojam marginalnog računovodstva kao i njegov izvorni naziv Marginal Costing često izjednačava sa Direct Costing-om, što dovodi do konfuzije.

2. Informacioni dometi i ograničenja klasičnih sistema obračuna troškova i učinaka

Tradicionalni računovodstveni metodi, koji su dizajnirani na samom početku XIX vijeka ili preciznije 1812. godine, pogodovali su industriji koja je bila radno intenzivna, neautomatizovana, monoproduktivna i kod koje je procentualni udio opštih troškova u strukturi ukupnih troškova bio generalno nizak u odnosu na danas. Kasnije pod dejstvom internih, a naročito eksternih faktora (na šta se značajnim dijelom ukazalo, kada se govorilo o evoluciji upravljačkog računovodstva) 60-te, naročito 80-te godina XX vijeka, potresaju kritike koje su bili upućene tradicionalnim sistemima obračuna troškova. Kritike su se prevashodno odnosile na njihovu slabu informacionu moć u opsluživanju menadžmenta savremenog preduzeća. U kontekstu toga, naglasilo se da su klasični sistemi obračuna troškova pogodovali preduzećima koja su poslovala u stabilnom, mirnom okruženju bez ikakvih turbulencija, sa monoproduktivnim programom, jednostavnim dizajnom i dosta uskim varijetetima u proizvodstvu. U tim i takvim uslovima privređivanja, dati sistemi obračuna troškova imali su sposobnost da odgovore na informacione zahtjeve koji su im se nametali. Međutim, poslednjih decenija nastaju rapidne promjene kako u ukusima i zahtjevima potrošača, tako i u domenu tehničko-tehnoloških i proizvodnih inovacija, pa shodno tome i načina konkurentskog takmičenja preduzeća. Jedini način na koji je menadžment savremenog preduzeća u mogućnosti da se izbori sa naprijed navedenim uslovima poslovanja, jeste da raspoláže efikasnom informacionom podrškom od strane računovodstva troškova. Ukoliko bi se savremeno preduzeće oslanjalo na informacije dobijene od strane konvencionalnih sistema obračuna troškova, to bi se našlo u situaciji da donese pogrešne poslovne odluke, koje bi se kasnije negativno reflektovale na njegovu trenutnu i buduću strategijsku poziciju. Time su i tradicionalni sistemi obračuna troškova već prošlost u većini razvijenih zemalja, tako da se na njih gleda kao na kamen spoticanja koji je preduzeću onemogućavao dalji tok razvoja. Upravo iz tih razloga je nastala potreba za revizijom tradicionalnih sistema obračuna troškova. Revizija je ukazala na potrebu stvaranja novih, savremenih sistema koje odlikuje znatno širi horizont obuhvatanja kao i vizija ostvarenja.

Savremeni koncepti obračuna troškova su nastali na "ruševinama" konvencionalnih sistema, premda konvencionalni sistemi obračuna troškova³⁹ nijesu u potpunosti potisnuti iz upravljačkog fokusa savremenog preduzeća. Još uvijek imaju sposobnost da u određenoj mjeri zadovolje informacione zahtjeve menadžmenta preduzeća. Međutim, podrška koju oni pružaju je nedovoljna i dobrim dijelom ograničena, tako da ukazuje na postojanje brojnih nedostataka i ograničenja u njihovoj upotrebi. Ukoliko bi se upravljačka struktura preduzeća u savremenim uslovima poslovanja i dalje oslanjala na informacionu bazu konvencionalnih sistema obračuna troškova našla bi se pred ozbiljnim problemom, čime bi ujedno i svoje poslovanje dovelo u pitanje. Upravo stoga, menadžment savremenog preduzeća pokušava da poboljša i osavremeni svoju informacionu podlogu promjenom postojećih i kreiranjem savremenih sistema informacione podrške. Na taj način, širi svoj prvobitni horizont ka prikupljanju i agregiranju informacija koje su od strategijske važnosti za njegovu trenutnu poslovnu

³⁹Misli se prvenstveno na sisteme obračuna po stvarnim, standardnim i varijabilnim troškovima.

aktivnost. Prije nego se detaljnije uđe u analizu razloga za potrebu upotrebe kao i prednosti od upotrebe savremenih sistema obračuna troškova, potrebno je vratiti se korak unazad kako bi se ukazalo na činioce koji su doprinijeli ograničenju u pogledu korišćenja teorije i prakse konvencionalnih sistema obračune troškova.

Na osnovu istraživanja, kao i bogatog iskustva autora kojima je bliža problematika o kojoj se govori, zapaža se uticaj nekoliko činilaca, koji su vremenom dobili formu glavnih informacionih ograničenja tradicionalnih sistema obračuna troškova. Time, kako slijedi [103, str.206]:

- *u kalkulaciji cijene koštanja dominantno mjesto zauzimaju opšti troškovi;*
- *koriste se nepodesne mjere za alokaciju rastućih opštih troškova što uslovljava stvaranje nerealne cijene koštanja proizvoda;*
- *prenaglašena podjela preduzeća na uže organizacione jedinice, tj. mjesta troškova, u funkciji cijene koštanja;*
- *strogo pridržavanje statičkih standarda, čime se kočuju napori preduzeća ka kontinuiranom poboljšanju performansi proizvoda i procesa;*
- *usko usmjerenje isključivo na fazu proizvodnje, čime se ignorišu sve veći troškovi koji nastaju u ostalim fazama životnog ciklusa proizvoda;*
- *apsolutnim zanemarivanjem strategijskih aspekata poslovanja, tradicionalni sistemi obračuna troškova nijesu u mogućnosti da informaciono podrže napore menadžmenta ka jačanju tržišne konkurentnosti preduzeća, što je danas i njegov najozbiljniji nedostatak.*

Sve veći razvoj naučno tehnoloških dostignuća na polju usavršavanja proizvodnog procesa, uticao je na promjenu karaktera preduzeća od ranije radno intenzivnog do savremenog, okarakterisanog kao kapitalno intenzivno. Promjene se nijesu reflektovale samo u domenu inoviranja i usavršavanja postojeće tehnologije, već i u domenu uvođenja novih proizvodnih i informacionih rješenja kako bi se odgovorilo na listu sve većih zahtjeva i dešavanja na globalnoj svjetskoj sceni. Fundamentalna suština i posljedica dejstva neminovnih, eksternih činilaca iskristalisala se u sve većoj supstituciji rada kapitalom u odnosu na prvobitne uslove poslovanja. Zbivanja su doprinijela kasnije i internoj izmjeni (unutar samog preduzeća) koja se odrazila na strukturu troškova, tako što se drastično smanjuje učešće troškova rada izrade⁴⁰. Na račun smanjenja učešća direktnih troškova rada povećava se učešće opštih troškova [80, str.248] u strukturi ukupnih troškova. To potvrđuje M. Lebas koji u svom djelu "*Comptabilite analytique basse sur les activites, analysis et gestion des activites*", iznosi činjenicu da su prije jedan vijek opšti troškovi pretstavljali 50-60% troškova direktnog rada. Danas međutim, većina preduzeća ima znatno veću stopu opštih troškova. Stope od [80, str.248] 400-500% su skoro uobičajene, a u industriji komponenti oni prelaze čak 1000%. U kontekstu naprijed navedenog, struktura troškova preduzeća je pretrpjela i još uvijek trpi značajne promjene posljednjih decenija. Naime, početkom XX vijeka kada je u većini poslovanja preduzeća bio instaliran formalni sistem obračuna troškova, direktna radna snaga je odražavala veliku proporciju, ponekada 50% ili više od ukupnih troškova proizvodnje [80, str.248-252]. Kao rezultat toga, sistem računovodstva troškova, pa time i obračuni troškova kao njegova krucijalna komponenta, bili su dizajnirani i usmjereni na mjerenje i kontrolu troškova direktne radne snage i materijala, tako da su u značajnoj

⁴⁰ Njihov udio u ukupnim troškovima u savremenim uslovima poslovanja iznosi svega 10-15%, dok je kod nekih preduzeća, npr. elektronske industrije u pitanju znatno manji udio pa se stoga kreću u rasponu od 2-6% [98, str.3-5].

mjeri, kvalitetno i efikasno zadovoljavali navedenu svrhu. Međutim, u današnjem industrijskom okruženju, trošak radne snage predstavlja djelić u ukupnoj strukturi troškova proizvodnje. U elektronskoj industriji, npr., trošak direktne radne snage zauzima učešće koje je manje od 5% u strukturi ukupnih troškova proizvodnje. Troškovi direktnog materijala, budući da su bitni za ovo područje učestvuju sa oko 40-60% u ukupnoj strukturi troškova⁴¹. U kontekstu navedenog, dolazi do promjene i samog karaktera troškova. Dugo vremena pojedine kategorije troškova, tradicionalno smatrane fiksnim ili pak varijabilnim, gube svoju prvobitnu orijentaciju upravo zbog dejstva velikog broja činilaca koji tome doprinose⁴². Stoga, oslanjanje isključivo na tradicionalno ustrojenu praksu obračuna troškova, dovodi do oblikovanja pogrešne slike o troškovima proizvoda, te time i do pogrešne alokacije troškova na njegove nosioce, odnosno izazivače.

Prema shvatanju Kaplana [31, str.183-207] fundamentalni nedostatak tradicionalnih sistema obračuna troškova počiva na činjenici da se raspored indirektnih troškova proizvoda zasniva na suviše malo ključeva za njegovu alokaciju. Tradicionalno, časovi direktnog rada, mašinski časovi i troškovi materijala dugo vremena su predstavljali glavne ključeve za alokaciju opštih troškova koji su zasnovani na obimu. Posljedica upotrebe ovako, prilično jednostavne ideje tradicionalnih sistema obračuna troškova se u krajnjoj instanci reflektovala da indirektni troškovi budu alocirani 400-1000% i time dodati časovima direktnog rada. Ovaj ograničeni broj ključeva doprinosi nepreciznom alociranju troškova na njihove izazivače, tako da su rezultati koji su dobijeni ovakvim postupkom bili deformisani, odnosno prilično nepouzdati. Kaplan je takođe izričit u pogledu stava da akcenat, u konkurentskim uslovima poslovanja treba manje staviti na troškove i efikasnost direktne radne snage. Na taj način, kako pomenuti autor naglašava bi se doprinijelo da se preduzeće manje usmjeri na njih nego što je to ranije činilo. Ovo stoga, što nekada čak i troškovi direktne radne snage mogu biti nepouzdan faktor. Dodjeljivanje indirektnih troškova proizvodima, odjeljenjima i drugim objektima troškova predstavlja dugovječan problem u računovodstvu troškova preduzeća.

Značajne promjene u strukturi troškova koji nastaju danas, navode na zaključak da najveći procentualni udio u ukupnim troškovima otpada na troškove kapaciteta. Ovakva procentualna pomjeranja u odnosu na pređašnja su posljedica pojave kao i povećanja automatizacije i robotizacije proizvodnog procesa čija efikasna upotreba zahtijeva sprovođenje aktivnosti vremenskog planiranja kao i organizaciju aktivnosti opreme, zatim neophodnost stavljanja naglasaka na boljim servisima potrošača, te i na unapređenje aktivnosti za podršku. Naznačena pomjeranja u strukturi troškova su nužno zahtijevala rađanje novih sistema obračuna troškova, budući da je upotreba postojećih sistema obračuna kao i mogućnosti precizne alokacije indirektnih troškova postala netačna u njegovom konačnom obračunu. U tome je i sažeto jedno od generalnih

⁴¹ Istraživanja ukazuju da tradicionalni sistemi dobro ne funkcionišu u uslovima koji odlikuju savremena tržišna zbivanja. Stoga i iznose činjenice po kojima je 80-tih godina XX vijeka strukturu ukupnih troškova strukturiralo 50% troškova materijala, 15% troškova radne snage kao i 35% opštih troškova. Međutim, podaci iz 2000-te godine pokazuju da je došlo do zapaženih izmjena time što je smanjeno učešće radne snage na svega 5%, povećano učešće materijala na 55%, dok učešće troškova tehnologije (kapaciteta), opštih troškova (kao i onih opštih troškova kojima se ne može ući u trag) iznosi 44% [29, str.58].

⁴² Tako npr., upravo zbog automatizacije proizvodnog procesa i sve veće zastupljenosti mašina i alata u procesu proizvodnje, amortizacija dugo vremena karakterisana kao fiksni trošak, danas se posmatra kao varijabilno proporcionalni, upravo stoga što procentualno prati promjenu u pomjeranju (padu ili povećanju) obima proizvodnje.

ograničenja upotrebe konvencionalnih sistema obračuna troškova. U skladu sa istaknutim, postojeći sistemi obračuna troškova nijesu imali dovoljno snage da odgovore na informacione zahtjeve menadžmenta savremenog korporativnog preduzeća, pošto su dizajnirani za aktivnosti proizvodnje sa visokim procentualnim sadržajem radne snage. Upravo stoga i razlog njihove slabe aplikativne primjene danas. Budući da se radna snaga tradicionalno smatrala jednim od najpodesnijih ključeva za alokaciju opštih troškova to, ukoliko bi se i dalje računovodstvo troškova oslanjala na navedeno, dovelo bi do formiranja iskrivljene slike pa time i neprecizne alokacije troškova na njegove izazivače. Kao argument navedenom navodi se da se proizvodi koji se stvaraju u većoj količini terete većim iznosom opštih troškova, dok se proizvodima koji se stvaraju u manjem iznosu dodjeljuje, manji alikvotni dio, iako nerijetko zahtijevaju veći obim pratećih aktivnosti u toku proizvodnog procesa [103, str.215]. To je prouzrokovalo formiranje neprecizne cijene koštanja kao i prodajne cijene, čime preduzeće sa tako stvorenom količinom proizvoda koja je bila opterećenim neopravdano iznosom opštih troškova, nije bilo u mogućnosti da parira u tržišnim uslovima poslovanja.

Sledeći nedostatak koji koji po mišljenju mnogih autora zavređuje značajnu pažnju, odnosi se na nedovoljnu dinamičnost i na dosta slabu inicijativu u domenu inoviranja proizvoda i procesa, koji je nastao kao posljedica davanja velikog naglaska na statičke standarde. Pridržavanjem standarda u uslovima koje karakterišu značajna zbivanja na polju informacione tehnologije, koji nerijetko podstiču aktivnosti u domenu redizajniranja proizvodnog procesa, promjenu svijesti kako potrošača tako i proizvođača, kao i dinamična dešavanja na globalnoj svjetskoj sceni, doprinose lošoj pozicioniranosti preduzeća u savremenim uslovima privređivanja. Činjenica je da je nemoguće standarde koji su pogodovali jednom mirnom periodu poslovanja i jednoj monoproduktivnoj strukturi proizvodnje primijeniti u uslovima koje karakterišu dinamični trendovi privređivanja. Danas se uočava prisustvo velikog broja kompanija koje se i dalje oslanjaju na stroge, statičke standarde koje postavlja konvencionalna praksa obračuna troškova. Uočeno je da je kod takvih preduzeća prisutan trend gušenja kreativnosti unutar organizacije kao i gubitak takmičarskog duha menadžment tima, budući da su postavljeni standardi koje data organizacija, tj. pojedini zaposleni unutar nje treba da zadovolje. Dosezanjem datih ciljeva zaposleni i menadžeri postižu svoju svrhu, ali ujedno gube podsticajne napore koji bi trebali da ih stimulišu da idu još dalje. Upravo u tome se ogleda fundamentalna suština navedenog nedostatka tradicionalnih sistema obračuna troškova. Pošto su postavljeni određeni planovi koje preduzeće u određenom roku (pola godine ili godinu) treba da dosegne, to savremeni uslovi poslovanja podstiču preduzeće da strategijski razmišlja, da uvijek grabi i bude bolji od svih. Ukoliko bi se menadžer ili pak preduzeće zadovoljilo postignutim, moguće je da se nađe u nepovoljnijoj poziciji u odnosu na ona preduzeća koja posjeduju pak bolje vizionarske sposobnosti i koja idu u korak sa savremenim trendovima poslovanja. Stoga, se opet ističe da je potrebno porušiti barijere (standarde), čime bi se znatnim dijelom doprinijelo inoviranju proizvodnog procesa pa shodno tome i samog proizvoda.

Isključiva usresrijeđenost klasičnih sistema obračuna troškova na fazu proizvodnje, pretstavlja danas jedno od njegovih osnovnih ograničenja. Upravo stoga i razlog njihove veoma slabe aplikativne primjene. Naime, u savremenim uslovima privređivanja za menadžment preduzeća od krucijalne važnosti pretstavlja dobijanje informacija o troškovima koji nastaju u svim fazama ciklusa razvoja proizvoda, kako u pretproizvodnim tako i u postproizvodnim. Navedeno upravo stoga, što je upravljačka

struktura na osnovu raspoloživih objektivnih i cjelovitih informacija u mogućnosti da donese ispravnije poslovne odluke. Isključiva usresrijeđenost klasičnih sistema obračuna troškova na fazu proizvodnje životnog ciklusa proizvoda dovodi do ignorisanja sve većeg izvosa troškova koji slijede ili prethode navedenoj fazi njegovog razvoja. Kako istraživanja navode, kod preduzeća koja posluju u savremenim uslovima privređivanja, više od 80% cjelokupnih troškova proizvoda nastaju, odnosno blokiraju se u pretproizvodnoj fazi njegovog razvoja (fazi njegovog dizajniranja). Stoga danas sve prisutniji napor preduzeća na polju efektivne kontrole, upravljanja i redukovanja troškova u ulaznim etapama ciklusa razvoja proizvoda. Iključivim oslanjanjem menadžmenta preduzeća na informacije dobijene od klasičnih sistema obračuna troškova u uslovima koji diktira savremeni tržišni ambijent, dovodi do nerealne alokacije troškova na njegove izazivače. Time kasnije produkuje i neobjektivno formiranu cijenu sa kojim posmatrani proizvod treba da istupi na tržište. U kontekstu navedenog, informacije koje nude klasični sistemi obračuna troškova, na prethodno istaknut način nijesu u mogućnosti da podrže preduzeće da ide u korak sa dešavanjima na konkurentnom tržištu.

Smatra se da savremeno preduzeće koje želi da bude dio lanca zbivanja u dinamičnim, konkurentnim uslovima poslovanja mora da isprati svoj proizvod od početka pa sve do onog momenta kada proizvod dođe u ruke potrošača i zadovolji njegovu potrebu. Budući da pažnju nije potrebno samo i isključivo fokusirati na etapu proizvodnje, jer se ona smatra samo jednom karikom u nizu, to ju je potrebno usresrijediti i na ostale neproizvodne aktivnosti u lancu životnog ciklusa proizvoda⁴³. Ukoliko bi se u obračunu troškova koristile samo informacije o troškovima koje su nastale u fazi proizvodnje proizvoda dobila bio se nerealna cijena koštanja. Pošto klasični sistemi obračuna troškova podržavaju dati postupak, to nijesu realni, pa time nijesu u mogućnosti da informaciono podrže menadžere u savremenim uslovima poslovanja. Stoga ih je potrebno modifikovati uzimajući u obzir sve troškove koji nastaju u životnom ciklusu proizvoda, pa tek nakon toga izvršiti alokaciju troškova na njihove prave izazivače.

Poslednji, ujedno jedan od značajnijih nedostataka koji se pripisuje klasičnom prilazu obračuna troškova se odnosi na njegov dosta uzak fokus usmjerenja. Kako se odlika klasičnih sistema obračuna troškova ogleda u njegovom isključivo internom usmjerenju u domenu praćenja unutrašnjih vrednosnih tokova, to danas oni nijesu u mogućnosti da zadovolje povećane zahtjeve postojeće upravljačke strukture preduzeća. Ovo stoga jer ih ne snabdijevaju stratezijskim informacijama koje su osnova za formulisanje i kasnije sprovođenje ispravne konkurentske strategije preduzeća. Prevelika interna orijentisanost dovodi do stvaranja zatvorenog sistema sa previše agregiranih, usko specijalizovanih i nepouzdanih informacija o tržištu, odnosno postojećim i potencijalnim akcijama konkurencije. Stoga raspoložive informacije ne pretstavljaju pouzdani oslonac za donošenje ispravnih poslovnih odluka. Današnji turbulentni uslovi privređivanja zahtjevaju od preduzeća da proširi svoj postojeći informacioni horizont interesovanja u pravcu obuhvatanja i analiziranja njegove stratezijske, dugo vremena zapostavljene eksterne dimenzije. Budući da klasični sistemi obračuna troškova ne "dozvoljavaju" ugrađivanje naprijed naglašene komponente, to postaju nepouzdan. Navedeni sistemi pružaju informacije koje nijesu u mogućnosti da blagovremeno odgovore na povećane

⁴³ Misli se prevashodno na pretproizvodnu fazu koja obuhvata: istraživanje, razvoj, dizajn, inženjering i sl., kao i na postproizvodnu aktivnosti.

zahtjeve koje nameću savremeni uslovi privređivanja. Upravo stoga i razlog njihovog modifikovanja u pravcu kreiranja takvih sistema koji će biti u mogućnosti da izađu u susret visokopromjenljivom okruženju.

Na kraju naglašava se, da su navedena informaciona ograničenja klasičnih sistema podrške menadžmenta preduzeća predstavljala osnovu za kasnije "kristalisanje" takve informacione podrške menadžmenta preduzeća, koja u turbulentnim uslovima privređivanja u potpunosti zadovoljavaju traženu svrhu. Stoga se danas, srijeću veliki broj preduzeća kod kojih upotreba konvencionalne prakse obračuna troškova već biva prošlost. Na njihovo mjesto izrastaju novi sistemi, koji sa sobom nose novi talas promjena primjerenih savremenim konkurentskim uslovima poslovanja.

Glava 7. Savremeni sistemi informacione podrške obračuna troškovima

1. Osnovne postavke i ciljevi savremenih sistema obračuna troškova: konceptijske razlike i informacione performanse

Promjene u tradicionalnom poslovnom okruženju počinju da se javljaju 70-tih godina prošlog vijeka [11, str.173]. Budući da su se odvijale na svim poljima, povlačeći sa sobom pozitivne i negativne implikacije, to su i imale dalekosežne posljedice na trenutnu i buduću stratezijsku poziciju preduzeća. Globalna izmjena uslova poslovanja je primorala veliki broj preduzeća da postanu mnogo konkurentniji i proaktivniji u svom poslovanju. Ona preduzeća koja nijesu željela ili pak nijesu ozbiljno shvatila situaciju koja je u značajnoj mjeri uzela maha, su ubrzo istisnuta sa tržišta. Trend koji je dao pečat tadašnjim uslovima poslovanja ostavio je traga i na područje računovodstva troškova preduzeća, posebno u domenu zahtjeva za obuhvatanjem troškova u svim fazama ciklusa razvoja proizvoda, kao i skraćanja vremena njegovog razvoja. Time je izvršen značajan uticaj na dizajnere proizvoda i proces inženjere koji su omogućili da se osigura smanjenje troškova kao i ostvari zavidan iznos profita. Očigledno da savremeno poslovno okruženje karakteriše i izmjena u proizvodnom okruženju gdje je vidljiva pojava nove proizvodne filozofije kao i njeno objedinjavanje sa tradicionalnom metodom. Podržan od strane nove organizacione strukture, novi pristup proizvodnji zahtijeva privrženost totalnom kvalitetu. Naime, novo proizvodno okruženje se bazira na filozofiji JIT (Just In Time) čija je fundamentalna filozofija veoma ambiciozna.⁴⁴ Ona zahtijeva da preduzeće restrukturira postojeće odnose sa dobavljačima i shodno tome da dobavljači plasiraju manje i frekventnije narudžbine. Riječ o jednostavnoj upravljačko računovodstvenoj filozofiji [123, str.850] koja je naišla na pozitivan odjek kako kod sektora maloprodaje tako i kod sektora proizvodnje. Cilj sadržan u JIT filozofiji se odnosi na pravovremeno i simultano dosezanje potrošačevih zahtjeva kao i nuđenje kvalitetnih proizvoda uz što je moguće niži trošak.

Promjene u novom poslovnom okruženju koje su nastale ne samo na polju proizvodnog okruženja, velikim dijelom su zahvatile i inženjering okruženje koje započinje svoju misiju sa istraživanjem tržišta kako bi se približilo željama i ukusima potrošača. Nakon toga slijedi dizajniranje proizvoda koji u sebi treba da objedini želje potrošača, mogućnosti proizvodnje kao i cilj preduzeća.

Promjene koje su u poslednjih nekoliko decenija uticale na izmjenu poslovnog okruženja, pa shodno tome i doprinijele poslovanju preduzeća u dinamičnim uslovima poslovanja, ostavile su svoj dubok trag i na promjene u domenu računovodstva. Time promjene o kojima se govori ne tiču se samo segmenta informacija kao jedne od njegovih ključnih dimenzija. Dobrim dijelom se tiču izmjene karaktera računovodstva i upravljačko računovodstvenih tehnika kao njegovog esencijalnog dijela. Budući da u savremenim uslovima privređivanja, tehnike upravljanja i obračuna troškova predstavljaju jednu od najznačajnijih informacionih oslonaca savremene menadžment

⁴⁴ Naime, riječ je o tehnici koja se često u praksi označava kao "mršava proizvodnja" i gdje navedeni epitet sam po sebi svjedoči o njenom karakteru.

strukture preduzeća, to i opravdan značaj koji im se sve više pripisuje i uloga koja se pridaje.

Danas, sa porastom globalne konkurencije karakterističan je trend porasta potreba za blagovremenim, strategijskim i pouzdanim informacijama, kako bi se odgovorilo na izazove prouzrokovane datim činiocem. Globalno tržište je postalo više konkurentno i uvijek primamljivo i promjenljivo mjesto za konkurenciju. U istaknutom se ogleda i prinuda upravljačkog računovodstva da razvije svoj eksterni, strategijski fokus i postane dio tima koji obezbjeđuje inpute koji su neophodni da se kompanija učini mnogo efikasnijom u odnosu na direktne ili prikrivene rivale.

Za adresiranje novih izazova, upravljačke računovođe imaju razvijene nove upravljačke alate i tehnike, prilagođeni datim izazovima. Ovi alati su primijećeni od strane poslovnog i akademskog svijeta kao oblast koja pokazuje najveće potencijalne koristi za takmičenje kompanije na svjetskom tržištu. Upravo stoga je i učinjen primjetno veliki napor od strane istraživača u domenu ukazivanja i potenciranja značaja savremenih upravljačko računovodstvenih alata. Očito da su u navedenim konceptima savremena preduzeća prepoznala svoj izvor "zdravlja", koji će ih dalje održavati u životu, otkrivati i širiti dalje perspektivne puteve razvoja.

Naprijed opisani nedostaci konvencionalnih sistema obračuna troškova koji su dobrim dijelom nastali kao odraz promjena i potreba preduzeća u savremenim uslovima poslovanja, reflektovali su se u stvaranju novih sistema obračuna troškova. Premda je najveći razlog potiskivanja konvencionalnih sistema troškova nastao usljed njihove nemogućnosti da odgovore na informacione zahtjeve menadžmenta savremenog preduzeća, kao posljedica toga primjetan je evolutivni razvoj značajnog broja "moćnijih" sistema obračuna troškova. Jedna od tehnika upravljačkih računovođa koja se koristi u poslovanju sa menadžerima, kako bi se bolje razumjeli troškovi proizvoda, nosi naziv obračun na osnovu aktivnosti (*Activity Based Costing*)⁴⁵. ABC doprinosi da računovođe bolje razumiju proces proizvodnje i pružanja usluga. To obezbjeđuje precizniju alokaciju opštih troškova, čime podstiče potpunije razumijevanje profitabilnosti proizvoda. Informacije koje su sažete u sistemu ABC su veoma korisne, s obzirom na nove prakse poslovanja i procedure koje je potrebno primijeniti u globalnom tržišnom takmičenju. Međutim, bez obzira na veliki značaj koji je pripisan i dalje se pripisuje navedenom instrumentu obračuna troškova, određene anomalije vremenom bivaju primijećene u njegovoj upotrebi. Stoga je danas prisutan trend porasta interesovanja i za druge koncepte, koji su sa značajnim uspjehom prihvaćeni i implementirani u praksi velikog broja razvijenih zemalja. Ali poput ABC-a, riječ je o konceptima koji nijesu "bezgrešni". Svaki od njih je prepun mogućnosti i opasnosti, ali uopšteno, doprinos koji oni pružaju je od neprocjenjive vrijednosti za uspješno poslovanje savremenih korporativnih preduzeća. Nova praksa upravljačkog računovodstva i trend koji je prati, sve više stavljaju naglasak na (pored obračun troškova na osnovu aktivnosti (*Activity Based Costing*)) obračun na osnovu ciljnih troškova (*Target Costing*), obračun na osnovu životnog ciklusa (*Life Cycle Costing*), obračun troškova kvaliteta, kaizen obračun troškova, upravljanje troškovima kroz lanac vrijednosti preduzeća, upravljanje troškovima cjelokupnog životnog ciklusa proizvoda, itd. Riječ je o sistemima koji danas zauzimaju

⁴⁵ U daljem tekstu ABC.

veoma značajnu ulogu u sistemu informisanja menadžmenta preduzeća. S tim u vezi, naglasak se stavlja na neke od naprijed navedenih tehnika.

1.1. Obračun troškova na osnovu aktivnosti (Activity Based Costing)

Kasnijih 80-tih godina obračun na bazi aktivnosti Activity Based Costing (ABC) je privukao pažnju akademskih istraživača, konsultanata i menadžera, sve u cilju pronalaženja načina za prevazilaženje nedostataka tradicionalnih sistema obračuna troškova. Tradicionalno računovodstvo troškova je alociralo opšte troškove na nosioce troškova (proizvod ili uslugu) korišćenjem najčešće samo jednog ključa, obično direktne radne snage. Tako vodeći autori iz oblasti računodstva troškova Kuper i Kaplan upozoravaju, da preduzeće koje u svojoj strukturi troškova ima veliko procentualno učešće opštih troškova, kao i u svom asortimanu raznovrsne proizvode i usluge, oslanjanjem na upotrebu samo jednog izazivača troškova, doprinosi pojavi iskrivljene procjene troškova [37, str.20-27].

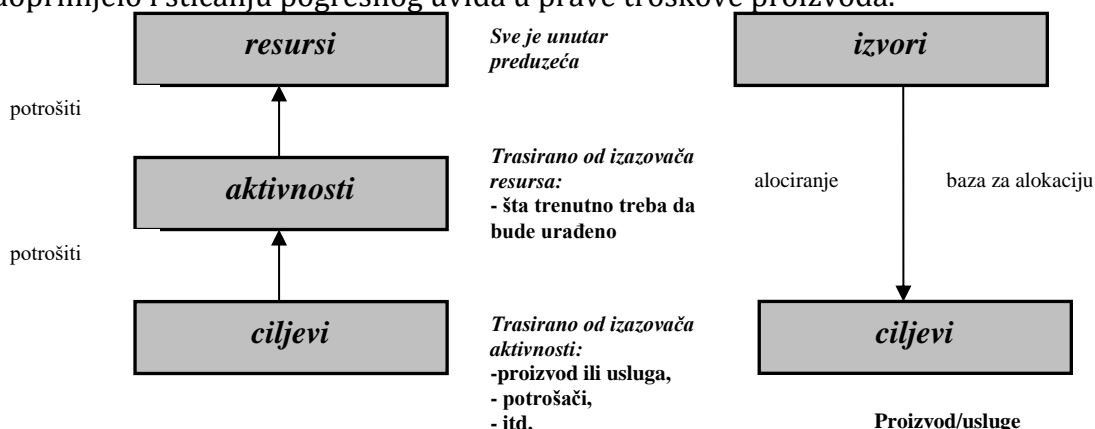
Tokom kasnih 80-tih i ranih 90-tih godina ABC prilaz je sa uspjehom implementiran u velikom broju proizvodnih kompanija. Kako Kuper i Kaplan dalje ističu, osnovni cilj menadžera primjenom ABC sistema se sastojao u redukovanju troškova, indentifikovanju mogućnosti za poboljšanje proizvodnog procesa kao i determinisanju veoma rentabilnog proizvodnog miksa [38, str.130-135]. Usljed njegovih opaženih superiornosti, od ABC se očekivalo da postepeno zamijeni tradicionalne sisteme obračuna troškova. Rezultati ranijih studijskih istraživanja ukazuju da je ipak tempo difuzije bio mnogo sporiji u odnosu na prvobitna očekivanja. Međutim, bez obzira na navedeno, danas još uvijek navedeni sistem važi kao jedan od pogodnijih alata za poboljšanje sistema obračuna troškova.

Informacije dobijene upotrebom ABC-a su se pokazale veoma pogodnim u postupku kreiranja cijena proizvoda, proizvodnog miksa preduzeća kao i u postupku donošenja odluka o troškovima. Takođe, upravljanje zasnovano na aktivnostima (Activity Based Management) kao [60, str.136] "pristup upravljanju troškovima koji je zasnovan na obračunu troškova po aktivnostima, orijentiše se na upravljanje profitabilnošću proizvoda i profitabilnosti kupaca kroz kvalitetniji proces odlučivanja o proizvodima i uslugama namijenjenih kupcima, identifikovanje aktivnosti koje dodaju vrijednost i eliminisanjem onih koje ne stvaraju vrijednost za kupce, preduzimanje aktivnosti na smanjenju troškova i usavršavanju procesa, promjenu koncepta u procesima budžetiranja, mjerenja i kontrole performansi, kao i promjenu u procesu reinžinjeriniga poslovnog procesa u cilju poboljšanja ključnih poslovnih aktivnosti preko pojednostavljenja procesa, smanjenja troškova, podizanja kvaliteta i povećanja zadovoljstva kupaca". Stoga je riječ o upravljačko računovodstvenoj tehnici koja na osnovu informacija dobijenih posredstvom primjene ABC-a izlazi u susret zahtjevima potrošača pa shodno tome povećava profitabilnost preduzeća.

ABC sistem je motivisan vjerovanjem da je tradicionalna računovodstvena informacija beskorisna za menadžere koji su zainteresovani za procjenu efektivnijih izvora za strategijske odluke, čime bi se preduprijedila konkurentnost kompanije. Naglašava se da su tradicionalne informacije prije alat nego mehanizam koji daje racionalnu informacionu podršku za pružanje slike revizorima ili drugim insajderima koji su zainteresovani za dobijanje slike o finansijskom stanju preduzeća. Stoga, polazeći

od mišljenja Kupera i Kaplana [39, str. 45], jedan od veoma ozbiljnih problema koji leži kod tradicionalnih sistema obračuna opštih troškova jeste proces, tj. postupak alokacije. Naime, ukoliko proizvodni proces postaje kompleksniji, najveće procentualno učešće u ukupnim troškovima proizvodnje otpada na opšte troškove, pri čemu se oni arbitrarno alociraju na proizvod. Autori sugerišu da većina od ovih opštih troškova (npr. troškovi logistike, marketinga, prodaje, distribucije, servis, tehnologija, finansijska administracija, izvori informacija kao i opšta administracija) činjenički mogu biti usmjereni na individualne proizvode ili grupe proizvoda. Kuper i Kaplan nadalje diskutuju da dislokacija opštih troškova može da generira ogromnu iskrivljenost u procjeni troška proizvoda. Posebno tradicionalni sistemi obračuna troškova naginju ka osobini, "previše opštih troškova ka manje složenim proizvodima kao i proizvodnja proizvoda sa visokim obimom". U odnosu na istaknuto, navedeni sistemi ozbiljno shvataju situaciju koja se temelji na ideji "niži obim, složeni proizvod i usluga". Pošto su date informacije o troškovima često upotrijebljene u procjeni profitabilnosti za različite proizvodne strategije, dislokacija troškova proizvoda može da dovede menadžere u situaciju da donesu pogrešne odluke. Kuper i Kaplan predlažu ABC kao alternativu ovih tradicionalnih računovodstvenih sistema. Postupkom upotrebe ABC-a, proces proizvodnje izgleda kao skup aktivnosti. Od menadžera se zahtijeva da razmotre "konzumirane" izvore ovih različitih aktivnosti, pa tek nakon toga da označe aktivnosti koje idu ka proizvodu i/ili potrošaču. Ovo alociranje je od posebne važnosti i ujedno veoma jednostavno, ali je prethodno potrebno znati šta je neophodno učiniti da bi se proizveo određeni proizvod. Nakon toga, preduzimaju se aktivnosti obračuna kako bi se saznalo koliki iznos od ukupnih troškova se zaista odnosi na troškovi razmatranog proizvoda.

Tradicionalni sistemi obračuna troškova su alocirali opšte troškove posmatrajući ih u funkciji radne snage po jedinici proizvoda. Kako se vremenom procentualno učešće troškova direktne radne snage smanjivalo u ukupnim troškovima proizvoda, to je doprinijelo i sticanju pogrešnog uvida u prave troškove proizvoda.



Slika br. 19. ABC vs tradicionalni sistem obračuna troškova

U poređenju sa tradicionalnim sistemima obračuna troškova novinu koju ABC sistem unosi se odnosi na komponentu koja se više posmatra u ulozi jedne vrste spona između resursa i proizvoda. Novina o kojoj se govori nosi naziv *aktivnost*. Strana, a u novije vrijeme i domaća literatura obiluje radovima koji ukazuju da aktivnost [81, str. 3]: predstavlja skup akcija ili zadataka koji kratkoročno posmatrano imaju za cilj stvaranje, odnosno da omogućava stvaranje dodatne vrijednosti određenom predmetu. Naglašava se da je tradicionalni sistem obračuna troškova mnogo više usredsrijeđen na

organizacionu šemu nego na aktuelni proces, čime je strukturna orijentisanost i pogled na proces u potpunosti izgubljen što to svakako nije slučaj kod sistema ABC.

Takođe, pitanje koje se tiče hijerarhije aktivnosti je još uvijek u središtu pažnje od strane velikog broja teoretičara. Zbog velikog doprinosa koji je dao u razvoju teorije i prakse računovodstvenog sistema ističe se shvatanje Kupera po kome je hijerarhija aktivnosti⁴⁶ zasnovana na:

- ℵ *aktivnostima koje se izvode na svakoj jedinici proizvoda, zatim*
- ℵ *aktivnosti koje se odnose na seriju proizvoda,*
- ℵ *aktivnosti koje se odnose na sposobnost preduzeća da proizvede proizvode i na kraju,*
- ℵ *aktivnosti koje se odnose na održavanje proizvodnih sredstava [33, str.4-13].*

Usljed velike istraživačke ponude koja je nastala tokom razmatranja ovog problema, dilema je na koji način, odnosno kroz koje faze treba sprovesti ABC sistem kako bi se postigla što veća korisnost u njegovoj upotrebi. Sumirajući obimna istraživanja došlo se do zaključka da se uspjeh ABC sistema ostvaruje posredstvom implementacije četiri etape [49, str.97]:

- *prva etapa se odnosi na identifikovanje aktivnosti koje troše resurse pa se time i vrši dodjeljivanje alikvotnog dijela troškova navedenim aktivnostima;*
- *u drugoj etapi nastaje identifikovanje izazivača troškova⁴⁷ koji se odnose na aktivnost;*
- *treća etapa [8, str.28-29] podrazumijeva alokaciju opštih troškova na aktivnosti, odnosno izračunavanje stope troškova aktivnosti po jednom izazivaču troškova;*
- *na kraju, nastupa četvrta etapa koja je rezervisana za alokaciju aktivnosti na nosioce troškova, koja se vrši množenjem stope troškova, dobijene u prethodnoj etapi sa brojem jedinica izazivača troškova koji su nastali kako bi se dobila određena jedinica proizvoda, odnosno usluge.*

Ističući da je cilj ABC sistema u poređenju sa ciljem tradicionalnog obračuna troškova dobijanje što tačnije cijene koštanja, istraživači naglašavaju da je u fokusu naglasak na aktivnostima. Shodno tome, literatura obiluje značajnim radovima koji ukazuju da je aktivnosti moguće različito sistematizovati zavisno od ugla posmatranja⁴⁸. Međutim, smatra se da je najznačajnija klasifikacija aktivnosti:

- ℵ *na one koje dodaju vrijednost, odnosno koje doprinose porastu funkcionalnih i kvalitativnih atributa proizvoda pa su time potrošači spremni da plate za to, i na aktivnosti*
- ℵ *koje ne dodaju vrijednost, tj. stvaraju dodatne troškove koje potrošači nijesu spremni da plate.*

⁴⁶ Veliki istraživački opus koji je nastao o razmatranom problemu, nedvosmisleno ukazuje i na dosta širok spektar aspekata koji se koriste prilikom klasifikacije hijerarhije aktivnosti. Time, ukazujemo na neke: kriterijum nivoa aktivnosti, kriterijum uzročnika [119, str.219-221].

⁴⁷ Izazivači troškova mogu da budu brojni. Kao primjer navode se: broj naloga za nabavku resursa, broj dokumenata o prijemu sirovina, robe itd., broj jedinica sirovine, poluproizvoda, gotovih proizvoda itd., broj izdatih prodajnih faktura. Nadalje, skreće se pažnja da nije rijedak broj autora koji umjesto termina uzročnik ili izazivač troškova koristi termin mjera autputa.

⁴⁸ Neke od klasifikacija koje se navode bi bile podjela aktivnosti na primarne i sekundarne, zavisno od toga da li direktno doprinose postizanju zadataka ili ne; na one koje imaju visok ili pak nizak uticaja na tržištu; aktivnosti na koje vrše uticaj eksterni činioци i na one na koje imaju uticaj interni faktori; ponovljive ili neponovljive aktivnosti zavisno od toga da li je riječ o nečemu što preduzeće stalno radi ili ne itd.

Naime, definisanjem aktivnosti i određivanjem troškova za izvođenje svake od zadatih aktivnosti, ABC sistemi su u mogućnosti da bolje razumiju način na koji savremeno preduzeće upotrebljava svoje resurse. Stoga kako Horngren i grupa autora navode [123, str.159-185], bitno je uzeti u obzir tri stavke koje su usko povezane sa ABC-om. Riječ je naime o tome da ABC stvara manje zbirne troškove koji su u interakciji sa aktivnostima, zatim za svaki takav zbirni trošak aktivnosti mjera za aktivnost se koristi kao osnova za raspodjelu i na kraju, u nekim slučajevima, što se rijetko i dešava, troškovi u zbirnom trošku mogu biti direktno dodijeljeni proizvodu.

Na kraju, odluka o implementaciji ABC u velikoj mjeri zavisi od nivoa konkurencije sa kojom se suočava preduzeće, raščlanjenosti proizvodnog programa, broja realizovanih proizvoda kao i učešća opštih troškova u strukturi troškova kompanije [78, str.22]. U svakom slučaju, riječ je o sofisticiranom sistemu obračuna troškova koji je danas, u hiperkonkurentskim uslovima privređivanja privukao značajan stepen pažnje.

ABC pristupu obračuna troškova duguje se velika zasluga budući da je napravio jedan od osnovnih i presudnih koraka u računovodstvenoj teoriji i praksi. Kao što se naglasilo, izrastao na kritikama tradicionalnih sistema obračuna troškova, 80-tih godina prošlog vijeka kada se i javio doprinio je konstituisanju objektivnijeg pristupa obračuna troškova. Time je unaprijedio postojeći računovodstveni sistem preduzeća. Međutim, većina kompanija koje su implementirali ABC i ubirali plodove od njegove efikasnosti, vremenom uočavaju određene manjkavosti. Glavna zamjerka koja je bila upućena jeste da je riječ o sistemu koji je veoma kompleksan za razumijevanje, tako da je teorija i praksa računovodstva troškova pokušala da otkloni navedene nedoslednosti uvođenjem novih i savršenijih sistema obračuna troškova: Target Costing (usresrijeđen na redukovanje troškova u pretproizvodnim etapama ciklusa razvoja proizvoda) i Kaizen Costing (efikasnost redukovanja troškova se postiže u fazi proizvodnje ciklusa razvoja proizvoda).

1.2. Obračun na bazi ciljnih troškova (Target Costing) i Kaizen Costing

Već odavno uočene promjene u postojećoj ekonomiji i konkurentskim uslovima privređivanja, počinju jače da potresaju računovodstveni sistem preduzeća ukazujući na potrebu kreiranja tržišno orijentisanog sistema upravljanja troškovima. S tim u vezi, spoljni uticajni faktori, uključuju povećanje broja konkurenata, globalizaciju u postojećoj ekonomiji, agresivnu konkurenciju cijenama kao i kraći životni ciklus proizvoda su samo neki u nizu koji su doprinijeli pojavi troškovno orijentisanog koncepta obračuna troškova. Povezani sa visokim stepenom difuzije tehnologije i inovacije, navedeni faktori ukazuju da tržište mora da prihvati nove proizvode po cijenama koje će stvoriti prihvatljivu stopu prihoda kompanije. Očigledno je da proces mora da bude efikasniji, efektivniji i optimiziran tako da kreira prihvatljiv kvalitet i funkcionalnost proizvoda uz najniže moguće troškove.

Koncept Target Costing-a uočen je u japanskoj Toyota Motor Corporation 1960. Od tada je postao prepoznatljiv kao dinamičan, obuhvatan sistem za redukovanje troškova i strategijsko planiranje profita. Target Costing nije obračun troškova, kao što su tradicionalni sistemi obračuna. On je mnogo više od toga. Budući da pretstavlja program

usmjeren u pravcu redukovanja troškova životnog ciklusa novog proizvoda, to se ne ograničava samo u navedenom, već istovremeno nastoji da kreira optimalnu kombinaciju krucijalnih komponenti proizvoda (potrebni nivo kvaliteta, funkcionalnosti, pouzdanosti i prihvatljivi iznos cijene), koje treba da zadovolje tražene potrebe potrošača. Svojim dosta širokim pristupom, obuhvata skoro sve faze ciklusa razvoja proizvoda usmjeravajući se najvećim dijelom na ulaznu fazu ciklusa razvoja proizvoda, fazu njegovog dizajna. Ovo stoga, što je jedan od principa inkorporiran unutar koncepta Target Costing-a

U nastojanju da unaprijede svoj takmičarski duh poput, npr. Honde i Tojote, danas veliki broj renomiranih kompanija širom svijeta, sa velikim stepenom uspjeha "ubiraju plodove" od upotrebe Target Costing-a⁴⁹. Da se primijetiti da mnoge kompanije koje su pristupile procesu implementacije Target Costing-a odlikuju identične stvari kao što su: usmjerenost u pravcu visokokonkurentnog poslovnog okruženja pri čemu su, uz podršku savremene upravljačko računovodstvene tehnike u mogućnosti da bolje odgovore na izazove, koje nameće dinamično poslovno okruženje. Naime, proces Target Costing-a počiva na jakom konceptu multifunkcionalnog dizajna (simultani inženjering) kao i matričnom ustrojstvu organizacione strukture. Podržan velikim stepenom horizontalne i vertikalne integracije među pojedinim uključenim u multifunkcionalni tim, pospješuje aktivnosti u domenu razmjene ideja i iskustva, čime se vrši uspješna realizacija njegove discipline. Bitno je da naglasimo da svoju troškovnu konkurentnost navedeni koncept zasniva prevashodno na istraživanju, odnosno analiziranju identifikovanih potreba i želja potrošača, te i izraženo jakog stepena konkurencije. Time se opravdano smatra efikasnim tržišno orijentisanim instrumentom obračuna troškova.

Sistem Target Costing-a je dosta različit od tradicionalnih sistema obračuna. Tradicionalni metodi ili cost-plus prilazi obračunu troškova obično procjenjuju troškove dizajna i proizvoda, onda dodaju granični profit za određenu prodajnu cijenu. Ukoliko, poslije uvođenja proizvoda potrošači nijesu spremni da plate određenu cijenu, napor u pravcu redukovanja troškova započinje. Neke kompanije upotrebljavaju zapadni pristup, u kome je očekivani granični profit nepoznat. Za određivanje takvog ciljnog profita, očekivani troškovi proizvoda se oduzimaju od planirane prodajne cijene. Ova kalkulacija je napravljena nakon specifikacije i funkcionalnosti proizvoda, koje su bile određene, tako da očekivani trošak proizvoda nije ciljani trošak. Suprotno navedenom, Target Costing započinje postupak sa tržišnom cijenom (zasnovanoj na istraživanju potrošača i konkurencije) i planiranom stopom profitne marže (zasnovanoj na traženom profitu za dugoročni opstanak preduzeća) proizvoda. Razlika koja se dobija po osnovu naprijed navedene komponente određuje dozvoljeni iznos ciljnog troška. Kako pretstavlja najveći iznos troška koji preduzeće može sebi priuštiti, uz pretpostavku da će postići željeni iznos profita i proizvode prodavati po tržišnoj, odnosno ciljnoj cijeni, to ukoliko se očekuje da troškovi prekorače svoj dozvoljeni iznos započinje napor na redukovanju troškova tokom faze dizajna ciklusa razvoja proizvoda. Upravo je i centralna etapa u

⁴⁹ Nekoliko velikih internacionalnih korporacija su adaptirale sistem Target Costing-a (uključujući Boeing, Daimler, Chrysler, Gaterpillar, Rockwell, Eastman Kodak, Texas Instruments Mercedes Benz i vodeće japanske kompanije kao što su Toyota Nissan, Sonz, Matsushita, Daihatsu, Canon, Olympus Optical, Komatsu.) U Japanu preko 80% od svih vrsta industrija za montiranje koriste Target Costing; ipak, kompanije u SAD-u su bile sporije u adaptiranju tehnike. Razlog za ovo je prevashodno ne razumijevanje suštine Target Costing-a ("nije dobro poznat u korporativnoj Americi"), kao i postojanje organizacionih i kulturnih barijera za razvijanje širokog zahtjeva timski orijentisane strategije Target Costing-a.

sistemu Target Costing-a faza dizajniranja, budući da u njoj postoje potencijalno najveće mogućnosti za redukovanje troškova.

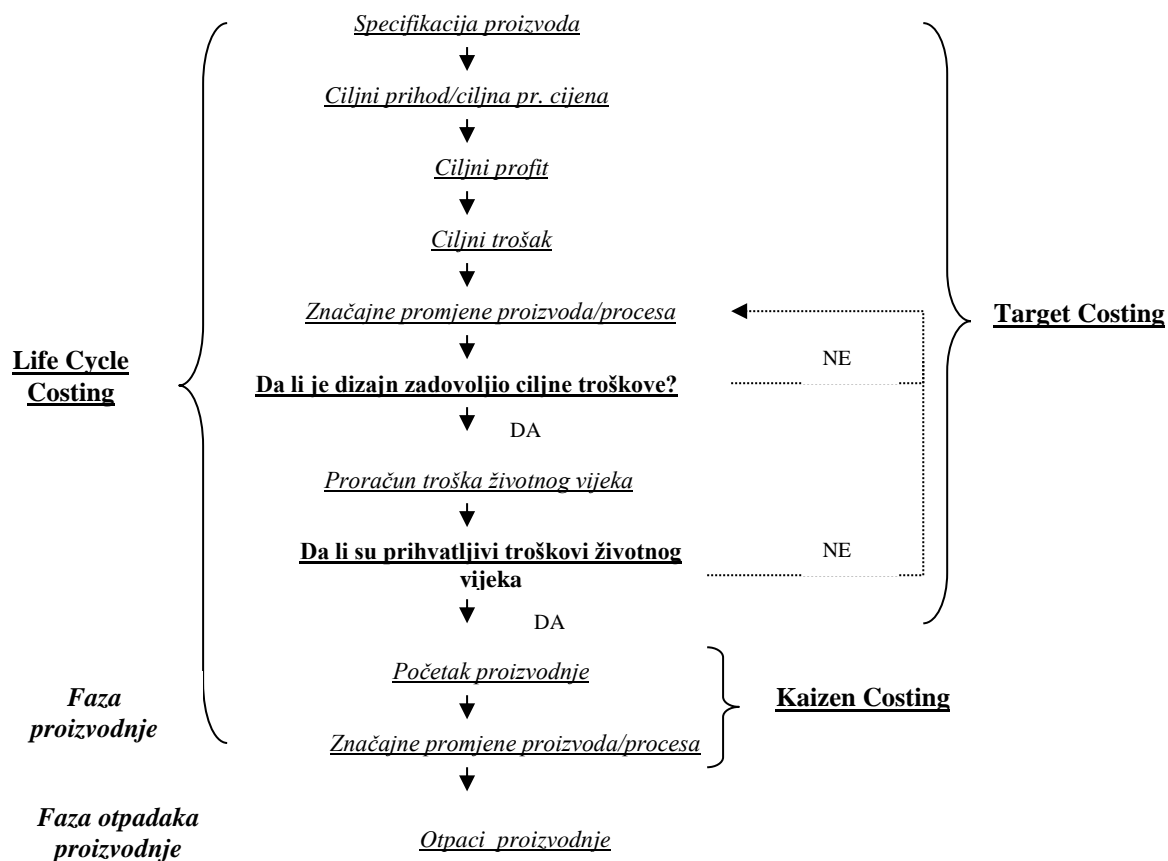
Target Costing svoju snagu crpi oslanjajući se na snažan tim dizajnera, koga oblikuju različite stručne strukture osoblja angažovanih iz pojedinih funkcionalnih oblasti preduzeća⁵⁰. Zahvaljujući integraciji različitih znanja iz pojedinih oblasti poslovanja preduzeća, te njihovo usmjeravanje ka realizaciji zajedničkih ciljeva na polju redukovanja troškova, stvorene su mogućnosti ka oblikovanju proizvoda koji će u sebi generisati željene performanse. U kontekstu toga, danas se Target Costing posmatra kao jedan od najefikasnijih instrumenata koji, forsirajući značaj strategijskih varijabli poslovanja, te podstičući napore na polju troškovne konkurentnosti, unapređuje poslovnu aktivnost preduzeća.

U osnovi, ideja na kojoj se temelji Target Costing na prvi pogled ostavlja utisak jednostavnosti. Međutim, ukoliko se pokuša na razumljiv i pažljiv način interpretirati njena ključnu filozofiju poslovanja, te principe proširiti na sve uključene u lanac vrijednosti, dolazi se do zaključka da je riječ o upravljačko računovodstvenom konceptu koji je izuzetno kompleksan, pa time i prisutnost brojnih anomalije koje se javljaju kod onih preduzeća koja ne uspiju da ga shvate i interpretiraju na ispravan način.

Pod konceptom Kaizen Costing-a podrazumijevaju se postepena poboljšanja na proizvodu koja se čine u fazi proizvodnje njegovog ciklusa razvoja i zajedno sa Target Costing-om čine Life Cycle Costing (obračun troškova na osnovu životnog ciklusa). Riječ je o novijoj tehnici obračuna troškova koja doprinosi redukovanju troškova proizvoda te i obuhvata veoma širok spektar tehnika kao što su orijentacija na potrošače, kontrola ukupnog kvaliteta (Total Quality Control), poboljšanje kvaliteta, JIT, nula defekat, aktivnosti malih grupa kao i veliki stepen kooperacije, savremena dostignuća iz oblasti tehnologije i robotizacije, zaokružen sistem kvaliteta, sistem koji pruža korisne sugestije, automatizaciju, razvoj novih proizvoda (New Product Development), poboljšanje produktivnosti (Productivity Improvement), itd.

Cilj Kaizen Costing-a obračuna troškova, budući da je usmjeren na fazu proizvodnje te pruža veoma malo prostora za redukovanje troškova, je ispunjen ukoliko su stvarni troškovi proizvodnje manji u odnosu na one troškove koji su ostvareni u prethodnom periodu.

⁵⁰ Marketing je npr., uključen na početku razvoja proizvoda, obezbjeđujući informacije koje indiciraju na činjenicu šta predstavlja prioritet potrošačima, tako da će biti ugrađeni unutar proizvoda na samom početku, dok će nadalje, inženjeri proizvoda nastojati da dizajniraju adekvatan proces proizvodnje. Upravo stoga se ističe da Target Costing predstavlja snažan dinamički proces koji zahtijeva napor tima u pravcu realizacije svojih ciljeva.



Slika br.20. Target Costing i Kaizen Costing[24,str.3]

Polazeći od same prirode koncepta kao i dosta širokog spektra funkcija koje su u njemu inkorporirane, navedeni grafički prikaz na dosta sažet način pojašnjava prirodu samog koncepta, povazanost sa Target Costing-om kao i njegovu ulogu i značaj u ciklusu razvoja proizvoda.

Target Costing i Kaizen Costing kao savremeni koncepti obračuna troškova u značajnoj mjeri unapređuju poslovnu aktivnost preduzeća. Naime, polazeći od prirode naprijed navedenih koncepata, multifunkcionalni tim je u mogućnosti da eliminiše troškove koji ne dodaju vrijednost kao i da redukuje troškove, kako u fazi dizajna (**predproizvodna** faza) tako i u proizvodnoj fazi cilusa razvoja proizvoda. Budući da Target Costing "taba" stazu za kasniji ulazak Kaizen Costing u fazu proizvodnje, to je od velike važnosti da preduzeća pogleda proizvod iz perspektive potrošača te da u njemu inkorporira one varijable poslovanja koje će mu omogućiti uspješnu strategijsku pozicioniranost na tržištu. Stoga firma treba na adekvatan način da koristi svoja marketing odjeljenja kako bi anketirala potrošača, nakon čega utvrđuje listu njihovih prioriteta u pogledu ključnih varijabli poslovanja. Na taj način se dobijaju veoma važne informacije koje se odnose na to, koliko su potrošači zaista spremni da plate za različite karakteristike proizvoda. Time preduzeće stiče znanje i iskustvo u pogledu boljeg razumijevanja potreba svojih potrošača, čime je u mogućnosti da predvidi prodaju sa velikim stepenom preciznosti. Drugo, upotreba Target Costing-a, kao što se naprijed istaklo, zahtijeva tim dizajnera proizvoda. Dizajn tim integriše članove iz svih značajnih funkcionalnih odjeljenja (od marketinga prema inženjerima, i od proizvodnje prema prodaji). Budući da razumije prioritete potrošača, to će dizajn tim koncipirati

proizvode sa varijablama koje će potrošač biti spreman da plati. Sa informacijom dobijenom iz odjeljenja obrade i proizvodnje, dizajneri moraju da budu sigurni da će proizvedeni proizvod dostići traženu veličinu ciljnog troška. Na kraju, Target Costing doprinosi da menadžeri ne troše vrijeme na proizvode koji neće obezbijediti zadovoljavajući, odnosno željeni ciljni profit. Budući da počiva na temeljno istraženim tržišnim potrebama, to doprinosi menadžmentu preduzeća da redukuje opasnost od lansiranja neprofitabilnih proizvoda.

Target Costing-u i Kaizen Costing-u obračuna troškova upućene su kritike koje se uglavnom odnose na mišljenje da vrše veliki pritisak na zaposlene kako bi redukovali troškove. Kao posljedica toga nastaje niz kontraefekata koji se negativno reflektuju na smanjenje produktivnosti zaposlenih. U tom domenu, neke automobilske kompanije u Japanu upotrebljavaju grejs period prije nego uvedu novi model proizvoda, što se pokazalo veoma pogodnim alatom u postupku smanjenja stresa, kao i opadanju motivacije zaposlenih.

Target Costing i Kaizen Costing obračuna troškova, bez obzira na neke manjkavosti koje im se danas pripisuju, predstavljaju snažno oruđe koje treba da omogući troškovnu konkurentnost preduzeća. Kao što se napijed naglasilo, njihovom integracijom formiran je novi koncept obračuna troškova, koji razmatra sve troškove ciklusa razvoja proizvoda-obračun na osnovu životnog ciklusa (Life Cycle Costing).

1.3. Obračun troškova na bazi životnog ciklusa (Life Cycle Costing)

Budući da se značajnim dijelom doprinijelo stvaranju globalne slike o uslovima poslovanja koji su velikim dijelom uticali i na promjenu postojeće filozofije u domenu tradicionalnog pogleda računovodstva troškova, bitno je da se naglasi da informacioni zadaci koji su postavljeni od strane menadžmenta preduzeća, nikako nijesu nailazili na kvalitetne i pouzdane odgovore od strane njegovog konvencionalnog upravljačko računovodstvenog sistema. Shodno tome, nužno je bilo prihvatiti "pravila igre" postojećih hiperkonkurentnih uslova poslovanja kao i zadovoljiti potrebe sve zahtjevnijih potrošača u pogledu dobijanja pojedinih funkcionalnih atributa proizvoda pa u skladu sa navedenim proširiti postojeće vidike poslovanja. Kako su postojeći sistemi obračuna troškova svoje interesovanje temeljili isključivo na etapu proizvodnje ciklusa razvoja proizvoda, to naročito danas, dovodi do neprecizne alokacije troškova na njegove izazivače. Savremeni sistemi obračuna troškova počivaju na pretpostavci obuhvatanja troškova proizvoda u svim fazama njegovog ciklusa razvoja, kako u predproizvodnim tako i postproizvodnim. Razlog ovakve promjene fokusa nastaje kao rezultat činjenice da upravljačka struktura preduzeća više nije mogla da se osloni na "uske okvire" informacija dobijene od strane računovodstva troškova. Stoga menadžment struktura sve više radi na intenziviranju svojih napora u pravcu podsticanja na evoluiranju novih sistema informacione podrške. Time, 60-te godine prošlog vijeka karakteriše pojava koncepta obračuna troškova na osnovu životnog ciklusa proizvoda.

U osnovi koncepta Life Cycle Costing⁵¹ inkorporirana je ideja da u postupku obračuna troškova, sažima sve troškove (ne samo troškove koji nastaju u fazi

⁵¹ U daljem tekstu LCC.

proizvodnje) koji nastaju u ciklusu razvoja proizvoda. Time je koncept u mogućnosti da pruži, kako se često naglašava "globalnu sliku" jer posmatra sve troškove od početka, (momenta rađanja ideje) pa do njegovog povlačenja, odnosno uklanjanja iz proizvodnog programa preduzeća. Stoga ne treba da čudi činjenica što je dati sistem obračuna troškova često opisan kao sistem obračuna troškova "od kolijevke pa do groba". U literaturi LCC se definiše kao [123, str.1068] "sistem koji prati i akumulira troškove individualnog lanca vrijednosti pripisive svakom proizvodu od njegovog inicijalnog istraživanja i razvoja do njegovog finalnog servisiranja i podrške kupcu".

Uslovi poslovanja koji doprinose promjeni postojećeg ambijenta privređivanja, danas sve više nameću potrebu preduzeću da izvrši raniji, odnosno proaktivniji način upravljanja, odnosno redukovanja i kontrole troškova, više nego što se do sada to činilo. Stoga, istraživači naglašavaju, da se fokus upravljanja troškovima sve više pomjera od tradicionalne faze proizvodnje ka, sada aktuelnoj, preproizvodnoj fazi ciklusa razvoja proizvoda. Budući da je uočeno da je moguće postići mnogo veću efikasnost time što se vrši postupak pažljive kontrole i redukovanja troškova u prvobitnim etapama njegovog ciklusa razvoja (etapi dizajna), to ujedno potvrđuje da su kasnije smanjene mogućnosti preduzimanja korektivnih akcija kako odmiče ciklus razvoja proizvoda ili pak kako proizvod ulazi u fazu masovne proizvodnje. Pažljivim "dizajniranjem" troškova u etapi dizajna proizvoda smanjen je potencijalni "izvor" pojave grešaka, koje je dosta teško "ispravljati u hodu" kako se proizvod pomjera duž ostalih etapa svog ciklusa razvoja.

U cilju postizanja efikasnosti u domenu uspješne implementacije LCC, istraživači sugerišu da sam postupak obračuna treba započeti sa aktivnostima istraživanja tržišta, koje su veoma korisne, budući da doprinose snabdijevanju informacijama o potrebama/željama/zahtjevima potrošača, kao i postojećim i budućim akcijama konkurencije. Time početni koraci u domenu istraživanja tržišta generišu informacije koje treba da usmjere dalji, razvojni put preduzeća. Nakon uspješno sprovedene prve etape, nastupa druga u kojoj se istraživači i inženjeri bave razvijanjem tehničkih aspekata proizvoda i na kraju, otvaraju se mogućnosti za ulazak u treću etapu, u kojoj kompanija kreira karakteristike koje su od kritične važnosti za satisfakciju potrošača kao i dizajniranje prototipa.

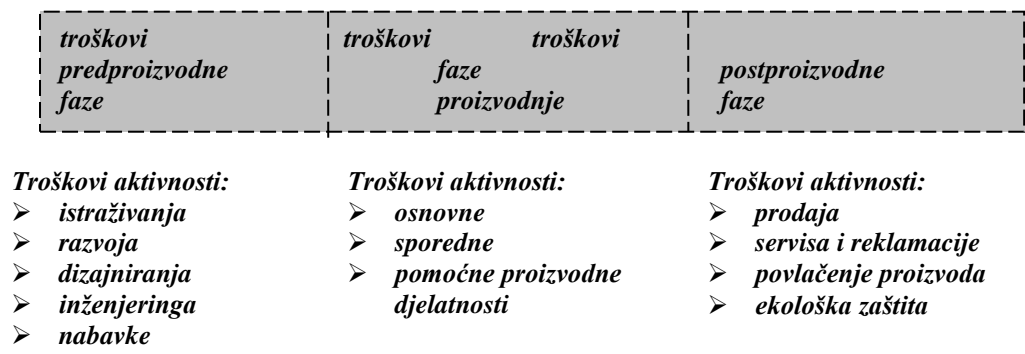
Naglašava se da je riječ o etapama koje su kritične za uspjeh i dalju perspektivu razvoja preduzeća, jer kako navodi jedno istraživanje, približno 80% troškova cjelokupnog životnog ciklusa proizvoda nastaju u etapi dizajna ciklusa razvoja proizvoda. To je ujedno i etapa u kojoj se ogleda i najveći doprinos daljem postupku upravljanja troškovima, kao i dalji uspjeh u razvoju proizvoda. Time, greške koje se učine u bilo kojoj od navedenih etapa razvoja mogu biti pogubne za dalju perspektivu i razvoj preduzeća. U suprotnom, stvorene su fundamentalne postavke za uspješno tržišno pozicioniranje preduzeća, kao i eliminisane opasnosti pojave neplaniranih gubitaka u njegovom poslovanju.

Uspješno sprovedenim aktivnostima u navedenoj etapi ciklusa razvoja proizvoda, proizvod ulazi u fazu proizvodnje, u kojoj su, naglašava se, troškovi već angažovani. Kao što se naprijed naglasilo, nije moguće u navedenoj etapi, učiniti mnogo na polju redukovanja troškova, jer su troškovi već nastali, dizajnirani u prethodnim etapama životnog ciklusa. Istraživači navode da tehnika JIT, kao i uspješno implementiran program TQM i nultih defekata, zastoja i zaliha, u značajnoj mjeri doprinose podsticanju

aktivnosti u domenu redukovanja troškova proizvodnje životnog ciklusa proizvoda ali ujedno i povećanju kvaliteta. U kontekstu navedenog, bogato istraživačko polje iz navedenog domena koje nam je danas u značajnoj mjeri dostupno, ukazuje da se u prošlim dekadama, primjena savremene upravljačko računovodstvene tehnike ABC-a, pokazala veoma uspješnom na polju identifikovanja i eliminisanja aktivnosti koje ne dodaju vrijednost proizvodu. S time u vezi i veliki značaj koji je pripisivan i koji se danas pripisuje navedenoj tehnici obračuna troškova. Kao i što se naprijed naglasilo u dijelu koji se odnosio na izlaganje same ideje i suštine ABC, navedena tehnika pokazuje značajne manjkavosti u svojoj upotrebi, ali budući na doprinos koji je dala i danas su mnoga istraživanja kao i implementacije u praksi bazirane na njenim temeljnim idejama.

Na kraju, završetkom etape proizvodnje, aktivnosti se usmjeravaju ka plasiranju proizvoda prema određenim ciljnim segmentima. U određenim situacijama kada, ili tržište postane zasićeno proizvodom i/ili zbog nekih drugih objektivnih razloga ne postoji realno opravdanje za njegov dalji nastavak proizvodnje, preduzimaju se aktivnosti njegovog eliminisanja, tj. povlačenja sa tržišta.

Navedeno je pretstavljalo samo uvod u malo detaljniju razradu ideje na kojoj se temelji LCC. Stoga, LCC svojim sveobuhvatnim pristupom inkorporira troškove koji nastaju ne samo u fazi proizvodnje (što je u osnovi tradicionalnog pristupa obračuna), već integriše i troškove koji nastaju u pretproizvodnoj, odnosno postproizvodnoj fazi ciklusa razvoja proizvoda.



Slika br.21. Ukupni troškovi životnog vijeka proizvoda[62,str.323-324]

Budući da je sam koncept životnog ciklusa proizvoda u svojoj fundamentalnoj osnovi izuzetno kompleksan, to u cilju nastojanja da što objektivnije približi ideja navedenog koncepta, akcenat je potrebno staviti na računovodstveno organizacioni aspekt koji razlikuje tri osnovne faze životnog ciklusa proizvoda: pretproizvodnu, proizvodnu i postproizvodnu fazu. Navedene faze ciklusa razvoja proizvoda se dalje diferenciraju na aktivnosti [62,str.323-324] što je od velike važnosti jer doprinosi mnogo jednostavnijem načinu obuhvatanja i obračunavanja svih troškova koji nastaju tokom njegovog korisnog vijeka⁵².

⁵² Postoji pet jasnih etapa u tipičnom životnom ciklusu proizvoda. Očigledno je da nijesu svi proizvodi praćeni ovim obrascem. Neki će proizvodi ranije biti napušteni i imaće skraćeni životni ciklus. Stoga, kako slijedi životni ciklus proizvoda obuhvata pet faza:

- *fazu planiranja i razvoja proizvoda.* U ovoj fazi organizacija pravi značajna istraživanja, pa shodno tome nastaju troškovi koji su povezani sa razvojem i testiranjem proizvoda. Tradicionalni sistem obračuna troškova obično tretira ove troškove kao generalno opšte sa dvije konsekvence-oni nijesu

Istaknuto je od osobite važnosti jer se smanjuje mogućnost pojave grešaka, u postupku obračuna troškova, time što doprinosi da se sveobuhvatnim, integralnim pristupom sagledaju svi troškovi koji su nastali u toku životnog ciklusa proizvoda, te shodno tome, posmatranom proizvodu dodijeli alikvotni iznos troškova koji je izazvao. Time, omogućava da preduzeće sagleda, da li će nakon izvršene realizacije proizvoda, biti ostvaren toliko iznos prihoda koji će omogućiti pokriće svih troškova koji su nastali u njegovom životnom vijeku, te time i postizanje željenog profitnog cilja preduzeća. U domenu toga, ispoljavaju se mogućnosti, odnosno nemogućnosti preduzeća za dalje pokretanje svojih razvojnih puteva.

Usko povezano sa navedenim, dva renomirana imena iz navedene oblasti, Kaplan i Atkison [49, str.370-373], su zaključka da je moguće izdiferencirati tri cilja obračuna troškova životnog ciklusa proizvoda, ukoliko je uzet u razmatranje, isključivo aspekt proizvođača:

- ⌘ *postizanje i analiza ukupne profitabilnosti proizvoda;*
- ⌘ *identifikovanje važnosti proizvodnih troškova okruženja;*
- ⌘ *identifikovanje troškova proizvoda u fazi dizajna u nastojanju da se izvrši kontrola i upravljanje troškovima;*

Na kraju, zaključuje se da je koncept obračuna troškova životnog ciklusa proizvoda izuzetno značajan, posebno u uslovima poslovanja koji odlikuju savremeno okruženje, na kome egzistiraju proizvodi kratkog životnog vijeka. Bez sumnje, ukusi potrošača postaju sve prefinjeniji dok su njihove potrebe i zahtjevi sve veći. Preduzeće koje ima sposobnost da na vrijeme uoči potrebe potrošača, kao i predvidi akcije konkurencije, pa u skladu sa datim preduzme određene aktivnosti, biće u mogućnosti da pobijedi u tržišnoj utakmici. Posebno se apostrofira značaj adekvatnog, pouzdanog i blagovremenog istraživanja tržišta, budući da informacije reflektovane od njega u značajnoj mjeri koordiniraju dalji rast i razvoj preduzeća.

udruženi sa proizvodom da stvaraju troškove, i ukupni iznos ovih troškova je često ili nepoznat ili je relativno neodređen;

- *fazu uvođenja.* U ovoj fazi organizacija pravi značajne troškove reklame čime je novi proizvod uveden na tržište. U ovoj etapi prihod proizvoda često neće pokriti varijabilne i troškove kapaciteta koji nastaju u organizaciji;
- *fazu rasta.* Tokom faze rasta proizvoda prihod proizvoda na kraju počinje da pokriva varijabilne i troškove kapaciteta koji su učinjeni proizvodnjom proizvoda i distribucijom proizvoda. Postoji često mala ili pak ne postoji konkurencija cijenama. Pažnja je usredsrijeđena na razvijanje sistema za dostavljanje proizvoda potrošačima na najefikasniji način;
- *fazu zrelosti proizvoda.* U fazi zrelosti proizvoda, konkurencija cijenama postaje intenzivna i granični proizvod (razlika između prihoda proizvoda i varijabilnih troškova) počinje da pada. Dok je proizvod još uvijek profitabilan, profitabilnost je relativno opadajuća za fazu rasta. Tokom faze zrelosti proizvoda, organizacija preduzima intenzivne napore da redukuje troškove, preostalu konkurenciju i profitabilnost;
- *fazu opadanja i napuštanja proizvoda.* Tokom ove faze proizvod počinje da biva neprofitabilan. Konkurencija počinje da ispada. Ostatak konkurencije počinji da konkurišu na djelovima manjih ili opadajućeg tržišta. Ukoliko organizacija napušta proizvod, ona pravi troškove napuštanja .