



ABC METODA OBRAČUNA TROŠKOVA

ABC COSTING METHOD

Miloje A. Jelić

„Klanica“ doo, Kraljevo, Srbija

Jugoslav Aničić

Univerzitet Union-NikolaTesla, Fakultet za preduzetnički biznis, Beograd, Srbija

Jasminka M. Đurović

Visoka poslovna škola Blace, Blace, Srbija

Srećko Radojičić

Visoka poslovna škola Blace, Blace, Srbija

© MESTE NGO

JEL Category: **D24, D61**

Apstrakt

Obračun troškova po aktivnostima nastao je zbog zastarelosti i nepouzdatih informacija o ceni koštanja i troškova, tradicionalnog sistema obračuna troškova. ABC metoda obračuna bazira se na opštim troškovima proizvodnje koji su i osnovni razlog za prelazak sa tradicionalnih metoda obračuna troškova na ABC metodu.

Da bi se izračunala tačna cena koštanja, teorija i praksa su razvili obračun troškova na osnovu aktivnosti (Activity-Based Costing). Ovaj sistem obračuna troškova stavlja akcenat na aktivnosti kao glavne izazivače opštih troškova i koristi ih za obračunavanje tih troškova i njihovu dodelu konačnim nosiocima troškova. Obračun na osnovu aktivnosti je sistem koji sadrži poboljšanja u odnosu na sisteme obračuna troškova zasnovanim na mestima troškova. Obračun troškova na osnovu aktivnosti je istovremeno i sistem obračuna troškova zasnovan na mestima troškova.

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

Ključne reči: metoda, trošak, obračun, aktivnost, efikasnost, ABC metoda

Abstract

The address of the corresponding author:

Miloje Jelić

jelic.m@open.telekom.rs

Activity-based costing (ABC) resulted from the outdated and unreliable information about the cost



price and cost calculated in the traditional costing systems. ABC method of calculation is based on general production costs that are the main reason for switching from traditional methods of costing to the ABC method. To calculate the exact cost, theory and practice developed method for cost accounting based on activities (ABC). The cost accounting system puts emphasis on activities as main drivers of overhead costs, and uses them to calculate these costs and their allocation to the final cost centers. Calculation based on the activities is a system, which includes improvements to the cost accounting system based on cost centers. Costing based on activities is simultaneously, also, a cost accounting system based on cost centers. Today's business conditions require better costs monitoring. Using of the ABC method, which monitors and allocates the costs of the activities, allows to achieve it. By applying the ABC method one does not give up the traditional system of costs monitoring. ABC method complements the information allowing a regular distribution of costs. Costing by ABC method is of great importance to identify opportunities for improving of the efficiency of the production process.

Key words: method, expenses, accounting, activity, efficiency, ABC method

1 UVOD

1.1 Značaj obračuna troškova

U srpskoj poslovnoj ekonomiji obračunu troškova posvećeno je malo pažnje, iako oni predstavljaju značajan izvor podataka, za donošenje poslovnih odluka. Današnji uslovi poslovanja postavljaju menadžmentu zahtev za stalno praćenje i kontrolu efikasnosti poslovanja sa ciljem da se ostvari što povoljniji finansijski rezultat. Da bi se omogućilo realno sagledavanje troškova kvaliteta kao i uspešno upravljanje njima neophodno je njihovo adekvatno praćenje.

Obračun troškova treba da odgovori na pitanje: Gde su u preduzeću troškovi nastajali i u vezi sa čim su nastajali? Pozitivan finansijski rezultat prisiljava menadžment na primenu različitih metoda upravljanja troškovima. Za potrebe menadžmenta razvijeni su razni metodi koji omogućuju kvalitetne informacije za donošenje odluka u cilju optimizacije troškova. Najveći problem menadžmenta je kako pronaći način za uspešno upravljanje troškovima pa na taj način uticati na konkurentsku sposobnost i profitabilnost preduzeća. To zahteva kontrolu svake organizacione celine preduzeća, koje su u organizacionom smislu poligoni odgovornosti i kontrole troškova. Obračun troškova po pojedinim organizacionim delovima preduzeća zahteva i određene uslove, po kvalitetu i kvantitetu, po računovodstvu troškova, pa je neophodno računovodstvo organizaciono kreirati i prilagođavati potrebama novog sistema obračuna. Ovako dobijeni podaci iz računovodstva troškova su realna osnova za

bolje formulisanje poslovne politike i za ostvarivanje povoljnijeg finansijskog rezultata preduzeća.

Obračun troškova spada u složenije poslove, gde do izražaja dolaze postupci i metode obračuna troškova. Imajući to u vidu, u radu ćemo dati osvrt na različite sisteme obračuna troškova.

U cilju praćenja troškova kvaliteta, u praksi se najčešće primenjuju model tradicionalnog upravljanja troškovima i model upravljanja troškovima zasnovan na aktivnostima – ABC.

Primenom ABC metode, računovodstvo troškova prikazuje bolje pokazatelje koji omogućuju prećenje ekonomičnosti poslovanja svakog organizacionog dela preduzeća, a time i pravilniju ocenu doprinosa pojedinih organizacionih delova ostvarenom boljem finansijskom rezultatu poslovanja.

Osnovna svrha dobijenih podataka je da koriste raznim korisnicima u procesu poslovnog odlučivanja. Najvažniji korisnik tih informacija je menadžment na različitim nivoima odlučivanja (Gulin, 2005).

1.2 Dosadašnji sistemi obračuna troškova

Sistem obračuna troškova je postupak obračuna stvarnih troškova i ostvarenog učinka u cilju dobijanja najboljih informacija za menadžment. Ne postoji jedinstveni sistem obračuna troškova zbog toga što se oni klasifikuju po raznim kriterijumima. Postoji više različitih sistema obračuna troškova. U ovom radu navešćemo dva najvažnija kriterijuma.

U zavisnosti od toga koji se troškovi uključuju u cenu koštanja nosioca troškova, sisteme obračuna troškova delimo na .

- sistem obračuna po stvarnim troškovima i
- sistem obračuna po planskim troškovima.

Zavisno od toga da li se u cenu koštanja nosilaca troškova uključuju svi troškovi poslovanja ili, pak, samo deo tih troškova, sistemi obračuna troškova mogu biti:

- sistem obračuna po potpunim i
- sistemi obračuna po nepotpunim troškovima.

Kod sistema po potpunim troškovima u cenu koštanja integrisani su svi troškovi poslovanja. Svi troškovi nastaju zbog stvaranja određenog proizvoda bez obzira što neki od njih nastaju posredno, a neki neposredno.

Sistem obračuna po nepotpunim troškovima uključuje u cenu koštanja samo deo troškova poslovanja.

Najpoznatiji je sistem obračuna po varijabilnim troškovima, kod koga se u cenu koštanja uključuju samo varijabilni troškovi. Sistem obračuna po stvarnim i sistem obračuna troškova po planskim troškovima mogu biti i sistemi obračuna po potpunim i po nepotpunim troškovima.

Pored navedenih tradicionalnih sistema obračuna troškova današnja teorija i praksa primenjuju i druge metode i to:

- Obračun troškova po operacijama,
- Odloženi obračun troškova, i
- Obračun troškova na osnovu aktivnosti (ABC)

1.3 Razlozi za primenu novih metoda obračuna

Krajem prošlog veka razvojem informacionih tehnologija i njihovom primenom u računovodstvu uviđa se da je tradicionalni metod obračuna troškova zastareo i da ga treba menjati. U novim uslovima poslovanja uviđa se da tradicionalni sistem obračuna troškova ne obezbeđuje pouzdane informacije o troškovima i ceni koštanja. Zbog velikih tehnoloških inovacija i

globalne konkurencije preduzećima je sve teže osvajati i zadržavati položaje na tržištu.

Najveći problem menadžmenta je pronaći način kako uspešno upravljati troškovima te na taj način uticati na konkurentsku sposobnost i profitabilnost preduzeća. Veliki asortiman proizvoda ili usluga jednog preduzeća dovodi do problema u rasporedu indirektnih troškova što na kraju dovodi do pogrešne slike o ukupnim troškovima po jedinici proizvoda. Indirektnih troškova je sve više, pa se javlja potreba za napuštanjem tradicionalnih obračuna troškova i korišćenje novih metoda. Zbog pogrešne slike o ukupnim troškovima po jedinici proizvoda, menadžment je nedovoljno informisan o troškovima i njihovom uticaju na profit (Kaplan & Anderson., 2003). Radi poboljšanja upravljanja troškovima u poslednje vreme se naglašeno razvija metoda praćenja i raspoređivanja troškova zasnovana na aktivnostima, odnosno Activity-Based Costing. ABC metoda počinje se primenjivati od 80-ih godina prošloga veka. Osnovni cilj ABC metode je da omogući menadžmentu uvid u raspored troškova. Obračun troškova po aktivnostima obezbeđuje menadžmentu informacije o troškovima koje služe za donošenje odluka o planiranju i kontroli troškova.

Osnovna svrha informacije o troškovima je da je koriste razni korisnici u procesu poslovnog odlučivanja. Najvažniji korisnik informacije o troškovima je menadžment.

Ovim radom se želi dokazati da uvođenje ABC modela može značajno unaprediti razvrstavanje troškova i profitabilnost, te da postojeći tradicionalni modeli u današnjim uslovima proizvodnje ne daju pravu sliku o stvarnim troškovima pojedinih proizvoda.

2 KARAKTERISTIKE TRADICIONALNIH METODA TROŠKOVA

Raspored i obračun troškova bitna je informacija za menadžment preduzeća, te je stoga važno da obračun bude ispravan kako bi se mogle donositi pravilne i ispravne odluke. Sve veći broj proizvodnih preduzeća ima potrebu da stalno prati troškove proizvodnje. Praćenje troškova proizvodnje istovremeno je osnovni uslov koga treba ispuniti kako bi se mogao pokrenuti

postupak smanjivanja troškova u procesu proizvodnje.

Postupak planiranja evidentiranja, obračuna i kontrole troškova proizvodnje odvija se u okviru definisanog sistema obračuna troškova.

Tradicionalni metod obračuna troškova veliku pažnju poklanja direktnim troškovima koji u današnjim uslovima poslovanja čini mali procenat ukupnih troškova zbog čega ovaj oblik troškova danas u praksi koristi mali broj preduzeća. Promene u poslovanju neminovno utiču na strukturu troškova proizvodnje. U ovakvim uslovima razvrstavanje opštih troškova na objekte trošenja primenom tradicionalnih metoda obračuna troškova nije moguće. (Tourney & Stratton, 1992) Razvrstavanje opštih troškova na objekte trošenja vrši se primenom ključeva vezanih za obim proizvodnje, iako mnogi od njih nisu uzrokovani brojem proizvodnih jedinica.

Opšte karakteristike tradicionalnih sistema obračuna troškova su:

- osnovna pretpostavka je da postoji povezanost između OTP i baze zaraspoređivanja OTP na nosioce
- samovoljno raspoređuju opšte troškove proizvodnje (OTP) na nosioce troška,
- pretpostavljaju zavisnost između OTP i količine proizvodnje,
- razvrstavanje troškova zasnovano na količini proizvodnje,
- veća količina proizvodnje – veći iznos OTP i obrnuto.

Problemi kod primene tradicionalnih metoda su:

- promena strukture troškova utiče na razvrstavanje troškova.
- samovoljno razvrstavani troškovi ne mogu objektivno rasporediti OTP na proizvode.
- nepouzdan jedinični trošak proizvoda.
- pogrešne menadžerske odluke.

Loše strane tradicionalnih sistema obračuna troškova se mogu svesti na sledeće kategorije:

- ne osiguravaju informacije potrebne za operativno poslovanje i donošenje poslovnih odluka,
- računovodstvene informacije su od male praktične pomoći operativnim

rukovodiocima pri pokušaju da smanje troškove i povećaju produktivnost,

- ne osiguravaju ažurne i tačne informacije,
- računovodstvenom sistemu ne omogućavaju ni pravilnu procenu poslovne efikasnosti,
- kreiraju neodgovarajući tip informacija,
- neažurni proizvodni troškovi.

Troškovi se pridružuju proizvodima na osnovu pojednostavljenih kalkulacija, obično na osnovu direktnih troškova rada, koji ne predstavljaju pravi način prezentacije indirektnih troškova, niti aktivnosti koje su ih uzrokovale. Postojeći sistem obračuna troškova je možda adekvatan za eksterne korisnike računovodstvenih informacija, ali za svakodnevno odlučivanje je neadekvatan. (Macmillan & Tampoe, 2000)

U okviru tradicionalnog sistema obračuna troškova uobičajena je praksa da se inženjerski poslovi uključe u indirektno troškove i razvrstaju na proizvode na osnovu direktnih sati rada. Na taj način proizvodi sa većim učešćem direktnog rada opterećeni su većim iznosom indirektnih troškova inženjerskih poslova iako je jasno da visina inženjerskih poslova ne zavisi od sati rada direktnih radnika. Oni više zavise od vrste delatnosti, starosti proizvoda, kompleksnosti proizvoda i sl.

Osnovni nedostaci tradicionalnog pristupa praćenja troškova su:

- problem procenjivanja opštih troškova,
- sposobnost procenjivanja prilikom raspoređivanja po mestu troška,
- izbor metode po kojoj se troškovi raspoređuju na mesta troškova,
- procenjivanje direktnih sati rada,
- način na koji se postupa s administrativnim troškovima, troškovima prodaje i distribucije,

Iako tradicionalni sistemi imaju brojne nedostatke njihova velika prednost u odnosu na savremene sisteme je jednostavnost primene, pogotovo danas kod jednostavno radno intenzivnih proizvodnji u manjim preduzećima i to u slučajevima kada se ne zahteva značajnija tačnost rasporeda troškova proizvodne režije.

2.1 Podela troškova

U zavisnosti od ciljeva i potreba računovodstvenih informacija, troškove je u savremenoj literaturi i praksi moguće podeliti po raznim kriterijumima. Analizom različitih kriterijuma podele troškova u savremenoj literaturi podelu je moguće izvršiti:

- prema elementima proizvodnje: troškovi materijala, sredstava za rad i troškovi radne snage;
- prema mestu nastanka: troškovi režijskih poslova i proizvodnog izvršenja;
- prema vezanosti za nosioce: pojedinačni i zajednički ;
- prema načinu obračuna po nosiocima: direktni i indirektni;
- prema uslovljenosti proizvodnjom i njenom pripremom: fiksni, relativno fiksni i proporcionalni.

2.2 OTP (opšti troškovi proizvodnje)

Opšti troškovi proizvodnje predstavljaju indirektno troškove proizvodnje koji se ne mogu direktno pratiti po pojedinim proizvodima. Te troškove je potrebno odgovarajućim metodama rasporediti na pojedine proizvode koji su uzrokovali njihov nastanak. U postupku razvrstavanja opštih troškova proizvodnje na proizvode, ti se troškovi prvo identifikuju i prate po mestima troškova, a budući da se opšti troškovi proizvodnje javljaju na tzv. sporednim i pomoćnim mestima troškova i na glavnim mestima troškova, potrebno ih je pre njihove raspodele na proizvode rasporediti sa sporednih i pomoćnih mesta troškova na glavna mesta troškova. (Weil & Maher, 2005) Glavna mesta troškova su proizvodni pogoni u kojima se odvija proizvodnja proizvoda, a sporedna su pomoćna mesta troškova, različiti delovi koji su u funkciji servisiranja proizvodnih pogona i bez kojih se proces proizvodnje ne bi mogao odvijati.

Opšti troškovi proizvodnje (OTP), su najveći problem za obuhvatanje i raspoređivanje na mesta proizvodnje, jer u strukturi troškova oni imaju najveći udeo u ukupnim troškovima.

Opšti troškovi proizvodnje uvek su bili, a naročito u poslednje vreme visoko automatizovane proizvodne, najveći problem za obuhvatanje i raspoređivanje na glavna mesta troškova i nosioci troškova. Problem je utoliko veći jer u

strukturi troškova preduzeća danas OTP imaju sve veći udeo u ukupnim troškovima u odnosu na direktne troškove (direktni materijal i direktan rad).

Raspoređivanje OTP sa sporednih ili pomoćnih mesta troškova na glavna mesta troškova ili proizvodne pogone, predstavlja stalnu temu rasprave među računovođama. Raspoređivanje troškova na sporedna i glavna mesta troškova te raspoređivanje troškova sporednih mesta troškova na glavna mesta troškova vrši se u praksi pomoću tabelarnog pregleda u kojem su vrste mesta troškova (glavna, sporedna i pomoćna), a kolone su troškovi po prirodnim vrstama razvrstani po mestima troškova. Pored ovog klasičnog metodološkog pristupa u raspoređivanju ukupnih troškova na glavna, sporedna i pomoćna mesta troškova potrebno je upoznati i metode koje su danas razvijene u svetu.

Za praktičnu primenu navedenih metoda potrebno je, pre svega, definisati opšte troškove proizvodnje (OTP) kao i njihovo mesto u razvrstavanju troškova.

Postupak raspoređivanja opštih troškova proizvodnje koji nastaju na pomoćnim mestima troškova na glavna mesta troškova, može se izvršiti sledećim računovodstvenim metodama:

- direktne metode,
- indirektno metode (fazne, postupne),
- algebarske metode (recipročne)

Računovodstvene metode raspoređivanja opštih troškova proizvodnje sa sporednih i pomoćnih mesta troškova na glavna mesta troškova različite su i zavise od karakteristika i ciljeva svakog konkretnog poslovnog subjekta. U današnjim uslovima poslovanja nije definisana ni jedna metoda raspoređivanja opštih troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mesta troškova, a to znači da poslovni subjekti mogu primeniti bilo koju od postojećih poznatih metoda.

3 ABC METODA

Prvi pokušaji praktične primene jednostavnih oblika obračuna troškova zabeleženi su na američkom području još 1940. godine, kada se počeo razvijati sistem obračuna troškova zasnovan na aktivnosti. Kasnije 1950. godine

teoretičari razvijaju sličan sistem, nazivajući ga obračun troškova funkcije. Rad koji je obeležio početak razvoja obračuna troškova procesa objavili su Miler i Volman 1985. godine pod nazivom „The hidden factory“. (Miller & Vollmann, 1985) Autori naglašavaju tezu da su mnogobrojne raznovrsne transakcije koje se odvijaju u preduzeću uzrok visokih opštih troškova.

Godine 1987. Johnson i Kaplan idu korak dalje te u svojoj knjizi *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* (Johnson & Kaplan, 1991) opisuju postupak obračuna troškova, koji predstavlja osnovu za sva dalja istraživanja na ovu temu.

Savremeni uslovi poslovanja, primena novih tehnologija, veći zahtevi potrošača i velika konkurencija doveli su do toga da tradicionalna metoda obračuna troškova postaje nepouzdana metoda u pružanju informacije o troškovima i ceni koštanja. (Lalević, 2005) Tradicionalna metoda obračuna troškova pokazuje veliki nedostatak u razvrstavanju opštih troškova na nosioce troškova. (Barfield, Raiborn, & Dalton, 1991, str. 138-139). Obračun troškova po aktivnostima (ABC) obezbeđuje menadžmentu informacije za donošenje kratkoročnih i dugoročnih odluka o poslovanju. Primenom ovog metoda obračuna troškova prevazilaze se slabosti tradicionalnog metoda obračuna troškova u pogledu razvrstavanja opštih troškova.

Tradicionalni metod obračuna troškova veliku pažnju poklanja direktnim troškovima koji u današnjim uslovima poslovanja predstavljaju mali procenat ukupnih troškova, zbog toga nije moguće realno razvrstavanje opštih troškova na objekte trošenja primenom tradicionalne metode obračuna troškova. Razvrstavanje opštih troškova na objekte trošenja vrši se na osnovu ključeva vezanih za obim proizvodnje.

3.1 Osnovne karakteristike

ABC metoda temelji se na pretpostavkama da nosioci troškova koriste određene aktivnosti, a aktivnosti ili poslovni procesi upotrebljavaju određene resurse. Zavisno od cilja, ABC metoda će ponuditi rešenja ukoliko postoji adekvatna informacijska podloga. ABC metoda analizira procese i utroške te ih raspoređuje na nosioce.

Indirektni troškovi i direktni troškovi na taj način postaju vezani uz proizvode i usluge koje se vrednuju s obzirom na opravdanost njihovog održanja, razvoja ili napuštanja. Primenom ABC metode u proizvodnom preduzeću postiže se kvalitetnije i objektivnije razvrstavanje opštih troškova proizvodnje u poređenju s tradicionalnom metodom razvrstavanja troškova. Primenom ABC metode omogućava se vrednovanje proizvoda u skladu sa njegovim realnim doprinosom u ukupnom poslovnim rezultatu preduzeća.

ABC metoda obračuna troškova se fokusira na opšte troškove proizvodnje koji su i razlog revidiranja i redefinisane tradicionalnih metoda obračuna troškova. (Antić & Georgijevski, 2010) Opšti troškovi proizvodnje su isključivo indirektni troškovi, jer se, za razliku od troškova direktnog materijala i direktnog rada, ne mogu direktno obuhvatiti po nosiocima troška, a mogu imati obeležja varijabilnih i fiksnih troškova.

3.2 Razlozi uvođenja

ABC metoda, kao savremeni sistem obračuna troškova, ima za cilj prevazilaženje slabosti tradicionalnog metoda obračuna troškova u pogledu raspoređivanja troškova i:

- zbog sve veće složenosti proizvodnog programa preduzeća,
- zbog sve većeg udela opštih troškova u sastavu ukupnih troškova proizvoda
- zbog sve veće odgovornosti u pogledu donošenja bitnih, strateških odluka o cenama proizvoda i troškovima, procesnim tehnologijama itd, a kod čega iskrivljenje informacije o troškovima mogu voditi i često vode u neželjenom smeru.

3.3 Faze primene ABC metode

Primena ABC metode usmerena je na troškovnu hijerarhiju, a to su četiri sledeće kategorije (Kaplan & Cooper, 2003):

1. troškove jedinice outputa,
2. troškove serije proizvoda,
3. troškove podrške proizvoda i
4. troškove podrške pogona.

U prvu kategoriju troškova jedinica outputa ulaze troškovi aktivnosti proizvodnje kao npr. energija,

amortizacija i troškovi održavanja. Najčešće se ovi troškovi raspoređuju na nosioce na bazi časova rada ili količine outputa kao faktora trošenja.

Troškovi serije su troškovi aktivnosti i odnose se na grupu proizvoda pre nego što je proizvod nastao. To su troškovi pripreme serije za proizvodnju. Takođe ovde su i troškovi aktivnosti nabavke sirovina i materijala koji mogu biti značajni.

Troškovi podrške proizvoda su najčešće troškovi aktivnosti dizajniranja proizvoda koji se teško mogu povezati s jedinicom proizvoda ili njihovom serijom. Tu su troškovi i ostalih aktivnosti koje su povezane s aktivnostima dizajniranja kao npr. aktivnosti inženjeringa i sl. Faktori trošenja za ove aktivnosti mogu biti sati rada i sl.

Kategorija troškova podrške pogona obuhvata aktivnosti koje proizvode troškove koje je teško direktno rasporediti na nosioce troška. Najčešće su to opšti administrativni troškovi pogona, troškovi osiguranja i sl.

Faze primene ABC metode su sledeće (Horngren, Datar, & Foster, 2003, pp. 144-148):

- utvrđivanje proizvoda koji su nosioci troškova. (To su proizvodi za koje se prvo utvrđuju ukupni troškovi, zatim troškovi po jedinici proizvoda.)
- utvrđivanje direktnih troškova proizvoda. Kao i u slučaju tradicionalnih metoda, potrebno je utvrditi direktne troškove, a to su troškovi direktnog materijala i troškovi direktnog rada. Ovi troškovi se direktno raspoređuju na nosioce troškova.
- utvrđivanje aktivnosti (mesta indirektnih troškova) i baza ili faktora trošenja (mere) po tim aktivnostima.
- utvrđivanje iz računovodstvene evidencije indirektnih troškova proizvodnje (OTP) po pojedinim aktivnostima.
- raspoređivanje indirektnih troškova na pojedine proizvode pomoću izabranih baza ili faktora trošenja.
- utvrđivanje indirektnih troškova po jedinici proizvoda ili usluge.
- utvrđivanje ukupnih troškova proizvodnje i troškova po jedinici proizvoda ili usluge.

Postupak primene ABC metode ukratko se može sažeti u dva koraka i to:

- raspoređivanje direktnih troškova na nosioce, što je gotovo isto kao kod tradicionalnih metoda i
- indirektni troškovi ili troškovi podrške, raspoređuju se na temelju baza ili faktora trošenja pojedinih aktivnosti ili mesta indirektnih troškova

3.4 Prednosti i nedostaci ABC metode:

Prema Kaplanu i Atkinsonu smatra se da je upotrebljivost ABC metode najveća kod odlučivanja u preduzećima koja imaju različite proizvodne procese, koja proizvode veliki asortiman proizvoda i imaju veliku konkurenciju na tržištu.

Prednosti. Ovaj model ima za cilj razvrstavanje troškova, troškovi se primenom raznih ključeva vezuju za aktivnosti, a zatim se razvrstavaju na objekte trošenja. Ovaj model daje preciznije informacije za utvrđivanje troškova proizvodnje, ali daje i druge informacije koje se mogu koristiti za utvrđivanje profitabilnosti proizvoda, informacije o asortimanu proizvoda, o ceni proizvoda... Omogućava povezivanje procesa razvrstavanjem troškova sa procesima koji se odvijaju u preduzeću, uspostavlja vezu između obračuna troškova po aktivnostima i menadžmenta kao i instrumente koji su neophodni za analizu unapređenja u preduzeću. (Weil & Maher, 2005)

Nedostaci. Ovaj model ne pruža informacije o internom poboljšanju proizvodnje. Informacije nisu sistematizovane da bi se mogle koristiti za analizu troškova i drugih aktivnosti. ABC metoda koristi jedinstvenu osnovu za raspoređivanje troškova za svaku aktivnost, a u praksi se dešava da aktivnosti mogu imati više osnova za raspoređivanje troškova. Obračun troškova često ne može biti primenjivan u poslovanju u celom preduzeću. Ispitivanje zaposlenih, u cilju dobijanja informacija neophodnih za funkcionisanje ABC metode zahteva dosta vremena i visoke troškove.

3.5 Mogućnost primene u svetu i kod nas

Početak primene ovog metoda u svetu pratio je veliki otpor prvenstveno zbog organizacionog otpora koji prati sve nove ideje. Razvojem savremenih informacionih tehnologija i razvojem računovodstvenog informacionog sistema, ova metoda se sve više koristi. Primena ABC metode obračuna troškova nailazila je na teškoće i u nerazvijenim zemljama zbog slabe obučenosti kadrova da koriste kvalitetne podatke. (Đurićin & Janošević, 2005)

Pri izboru sistema obračuna troškova treba voditi računa i o uslovima u kojima se oni primenjuju. Uslove privređivanja u našim preduzećima karakterišu nerazvijenost i slaba primena obračuna troškova. Iz tih razloga uglavnom se primenjivao tradicionalni sistem obračuna troškova koji u našim uslovima mogu da zadovolje potencijalne korisnike, ali u novije vreme i kod nas se postepeno počinje primenjivati ABC metod uporedo sa razvojem naše privrede i primene savremenih tehnoloških i informacionih sistema (Petković, Janićijević, & Bogićević-Milikić, 2006).

Za odluku o uvođenju ABC metode u poslovanje bitno je utvrditi nekoliko ključnih činjenica o poslovnom subjektu od koga će zavisiti projekat uvođenja i funkcionisanja ove metode, a to su:

- privredna delatnost unutar koje se subjekt nalazi,
- čime se poslovni subjekt bavi i koji su mu ciljevi,
- veličinu poslovnog subjekta,
- broj zaposlenih ,
- organizaciona struktura,
- pravni oblik.

Uvođenjem ABC modela mogu se značajno unaprediti troškovni učinak i profitabilnost, s obzirom da postojeći tradicionalni modeli u današnjim uslovima proizvodnje ne daju pravu sliku o stvarnim troškovima pojedinih proizvoda.

5 CITIRANI RADOVI

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

4 ZAKLJUČAK

Jedan od osnovnih ciljeva ABC metode je veća transparentnost troškova, posebno opštih troškova. Veća transparentnost troškova utiče i na ponašanje zaposlenih u smislu veće odgovornosti. Povećana transparentnost upućuje na područja u kojima se mogu preduzeti odgovarajuće mere za povećanje efikasnosti. Kada menadžment raspolaže tačnim informacijama o profitabilnosti pojedinih proizvoda, onda je lakše i sigurnije promišljati strateške opcije poslovanja. Pored troškova, ova metoda obračuna meri vreme i kvalitet izvođenja procesa, što je ujedno i osnova za kontinuirano poboljšanje procesa.

Metode upravljanja troškovima neprestano se razvijaju kako bi pratile razvoj savremenih proizvodnih koncepcija, kako bi uspešno funkcionisale u sve jačem konkurentskom okruženju i kako bi osigurale precizne informacije menadžerskom računovodstvu. U savremenim poslovnim uslovima, tradicionalne metode ne osiguravaju tačne i pouzdane informacije o troškovima, a time i o profitabilnosti proizvoda i usluga. Stoga se većina poslovnih subjekata u razvijenim zemljama, a sve više i kod nas okreće ABC metodi kao savremenom sistemu obračuna troškova koji pružaju objektivnije i pouzdanije informacije o troškovima i profitabilnosti proizvoda i usluga. Budući da su upravljanje troškovima i sama troškovna efikasnost u našim preduzećima i institucijama u proseku puno niži nego u razvijenim zemljama, u radu su prikazane mogućnosti i pozitivni rezultati primene ABC modela. Iako njihova primena traži određena ulaganja i posebnu obuku menadžera i zaposlenih, može se zaključiti kako bi uvođenje ABC metode i menadžment aktivnosti mogao značajno unaprediti troškove i profitabilnost u preduzeću. ABC metoda pruža pouzdanije informacije o tome sa koliko troškova pojedine poslovne aktivnosti terete poslovanje.

- Barfield, J., Raiborn, C., & Dalton, M. (1991). *Cost Accounting: Traditions and Innovations*. New York: West Publishing Company.
- Đuričin, D., & Janošević, S. (2005). *Menadžmant i strategija*. Beograd: Centar za izdavačku delatnost, Ekonomski fakultet Beograd.
- Gulin, D. (2005). Kriterij ulaska u računovodstvo zaštite i njegovi instrumenti. *Računovodstvo i financije*(6), 16-20.
- Hornngren, C., Datar, S., & Foster, G. (2003). *Cost Accounting: A managerial emphasis*. Upper Saddle River, NJ: Pearson Education.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1991). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (2003). *Coste y efecto : cómo usar el ABC, AMB y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad*. Barcelona: Gestion.
- Kaplan, R., & Anderson., S. (2003, 11). *Time-Driven Activity-Based Costing*. Preuzeto sa Social Science Research Network: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=485443
- Lalević, A. (2005). Obračun ciljnih troškova kao savremeni koncept upravljanja troškova. *Ekonomске teme*, 279-286.
- Macmillan, H., & Tampoe, M. (2000). *Strategic Management - Process, Content, and Implementation*. Oxford: Oxford University Press. Preuzeto sa <http://ukcatalogue.oup.com/product/9780198782292.do>
- Miller, J. G., & Vollmann, T. E. (1985). *The Hidden Factory*. Harvard: Harvard Business Review.
- Petković, M., Janićijević, B., & Bogićević-Milikić, N. (2006). *Organizacija – dizajn, ponašanje, ljudski resursi, promene*. Beograd: Ekonomski fakultet, Beograd.
- Tourney, P., & Stratton, A. (1992). Using ABC to Support Continuous Improvement. *Management Accounting*.
- Weil, R., & Maher, M. (2005). *Handbook of Cost Management*. New Jersey: John Wiley & Sons.

Received for publication: 09.11.2013
Revision received: 13.12.2013
Accepted for publication: 21.12.2013

How to cite this article?

Style – **APA Sixth Edition**:

Jelić, M. A., Aničić, J., Đurović, J. M., & Radojičić, S. (2014, 01 15). ABC metoda obračuna troškova. (Z. Čekerevac, Ed.) *FBIM Transactions*, 2(1), 91-100. doi:10.12709/fbim.02.02.01.09

Stile – **Chicago Fifteenth Edition**

Jelić, Miloje A, Jugoslav Aničić, Jasminka M Đurović, and Srećko Radojičić. "ABC metoda obračuna troškova." Edited by Zoran Čekerevac. *FBIM Transactions* (MESTE) 2, no. 1 (01 2014): 91-100.

Style – **GOST** Name Sort:

Jelić Miloje A [et al.] ABC metoda obračuna troškova [Journal] = ABC metoda obračuna troškova // FBIM Transactions / ed. Čekerevac Zoran. - Beograd : MESTE, 01 15, 2014. - 1 : Vol. 2. - pp. 91-100. - ISSN 2334-704X (Online); ISSN 2334-718X.

Style – **Harvard** Anglia:

Jelić, M. A., Aničić, J., Đurović, J. M. & Radojičić, S., 2014. ABC metoda obračuna troškova. *FBIM Transactions*, 15 01, 2(1), pp. 91-100.

Style – **ISO 690** Numerical Reference:

ABC metoda obračuna troškova. Jelić, Miloje A, et al. [ed.] Zoran Čekerevac. 1, Beograd : MESTE, 01 15, 2014, FBIM Transactions, Vol. 2, pp. 91-100. ISSN 2334-704X (Online); ISSN 2334-718X.