

STRUČNI RAD

EFEKTI PRIMENE SAVREMENIH METODA OBRAČUNA U MALIM I SREDNJIM PREDUZEĆIMA

Čavlin Miroslav¹

Softić Moamer²

Mihajlović Milan³

Sažetak: *Kompleksne i dinamične promene u okruženju generisale su i promene u preduzeću, što je impliciralo promene u strukturi troškova proizvodnje i načinu održanja konkuretnosti. U cilju preciznije identifikacije troškova dolazi do ubrzanog razvoja metoda upravljanja troškovima u funkciji poboljšanja konkuretnosti. Rad je baziran na analizi literature i prakse upravljanja troškovnom efikasnošću malih i srednjih preduzeća (u daljem tekstu: MSP) u cilju afirmacije informacionog spektra savremenih metoda upravljanja troškovima. Zbog geneze promena u današnjoj ekonomiji preduzeća, neophodno je na adekvatan i suptilan način upravljati troškovima, što podrazumeva primenu savremenih metoda. Spoznajom efekata snaga i slabosti savremenih metoda na što racionalniji i pouzdaniji način dolazi relevantnih i preciznih informacija o troškovima. Savremeno upravljanje troškovima ne zapostavlja u potpunosti tradicionalne metode, već afirmiše potrebu efikasnog izbora i kombinacije savremenih metoda upravljanja. Cilj rada je skrenuti pažnju na savremeni koncept upravljanju troškovima u MSP, te istaći domete informacionog spektra*

1 Fakultet za ekonomiju i inženjerski menadžment u Novom Sadu, Cvečarska 2, Novi Sad, + 381 (21) 400-484, cmiros@gmail.com

2 Fakultet za ekonomiju i inženjerski menadžment u Novom Sadu, Cvečarska 2, Novi Sad, + 381 (21) 400-484, moamer@terakop.ba

3 Fakultet za ekonomiju i inženjerski menadžment u Novom Sadu, Cvečarska 2, Novi Sad, + 381 (21) 400-484, milan@mbs.edu.rs

ključnih metoda upravljanja troškovima i koncept njihove optimalne kombinacije u cilju unapređenja konkurentske sposobnosti MSP.

Ključne reči: *menadžersko računovodstvo / upravljanje troškovima / savremene metode obračuna / konkurentnost*

UVOD

Savremeno bitisanje preduzeća odlikuje nepredvidivost i turbulentnost promena, a ubrzana digitalizacija društva je uzrok brojnih radikalnih promena i demontaža barijera i formi tradicionalnog načina poslovanja. Položaj preduzeća u okruženju determinišu brojni interni i eksterni faktori čiji je intezitet delovanja različit. Za razliku od opcija delovanja na eksterne faktore, menadžment preduzeća ima značajne mogućnosti i opcije delovanja na interne faktore, odnosno na snage i slabosti preduzeća. Pretpostavka efikasnog upravljanja je spoznaja snaga i slabosti preduzeća, pri čemu se one objektivnije sagledavaju kada se uporede sa ostvarenjima konkurencije. Jedna od ključnih strategija održanja konkurentnosti preduzeća oslanja se na ostvarivanju što nižih troškova, odnosno nižih troškova od referentnih konkurenata. Kvantitativno i kvalitativno, karakter odstupanja obima troškova između konkurencije može nastati zbog delovanja velikog broja faktora, kao što su: nabavne cene sirovina i materijala, tehnologija proizvodnje, troškovi proizvodnih kapaciteta, osposobljenost i umešnost radne snage, materijalnom stimulisanju zaposlenih, tehnička opremljenosti radne snage, osetljivosti preduzeća na kursne razlike itd. Uticaj ne samo navedenih faktora na obim i strukturu troškova već i drugih ističe potrebu za adekvatnim spoznajnim instrumentarijumom, što je dovelo do razvoja brojnih metoda upravljanja troškovima. Intenzivan razvoj i kreiranje različitih metoda upravljanja troškovima podstaknut je razvojem informatičkih tehnologija poslednjih decenija prošlog veka, kao i kompleksnim promenama u ekonomiji preduzeća. Tradicionalne metode obračuna troškova više nemaju kapacitet da obezbede potpune i pravovremene informacije o objektivnoj vrednosti troškova, pa se u savremenoj poslovnoj praksi sve više nametnula kao racionalna, potreba korišćenja različitog seta, odnosno specifičnih metoda upravljanja troškovima. Efektivnost i efikasnost upravljanja podrazumevaju da se u cilju poboljšanja performansi preduzeća optimizuje primena metoda upravljanja troškovima, odnosno da se specifične metode kombinuju na način da daju najbolji sinergijski efekat u funkciji smanjenja troškova preduzeća.

Predmet i cilj rada

Predmet rada je orijentisan na problematiku upravljanja troškova i na analizu mogućih efekata metoda obračuna troškova, posebno savremenih, u cilju njihove racionalne primene u današnjem izazovnom okruženju. Razvojem tehnologije menja se i karakter proizvodnje, što zahteva korišćenje noveliranih metoda i alata menadžmenta u svrhu osvajanja i zadržavanja adekvatnog položaja na tržištu. Ključni problem preduzećima danas predstavlja kako iznaći način za što uspešnije operativno i strategijsko upravljanje troškovima radi ostvarenja konkurentske prednosti bazirane na troškovima. Postizanje troškovne efikasnosti je jedan od ključnih ciljeva kojem svako preduzeće teži jer raznolikost asortimana produkata problematizuje i komplikuje upravljanje troškovima, a posebno indirektnim. Cilj rada je da se istraže ključni efekti metoda obračuna troškova i afirmiše potreba kombinacije više savremenih metoda u strategijskom upravljanju, pri čemu se sugerije na mogućnosti višekriterijumskog koncepta za izbor metoda u upravljanju troškovima.

Metodologija i izvori podataka

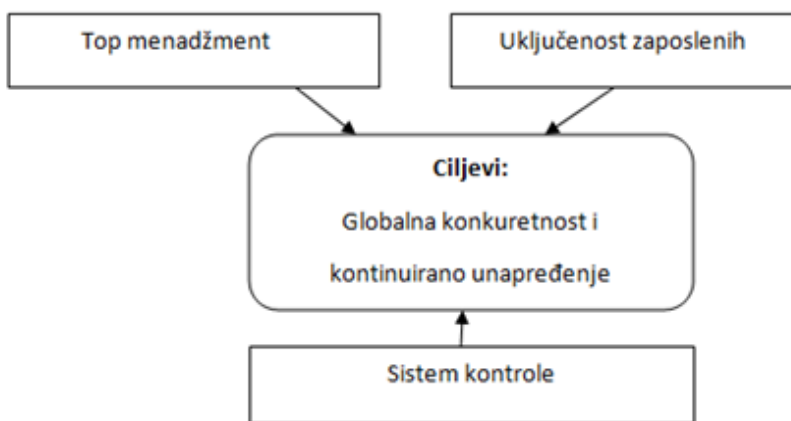
Predmet i cilj rada su determinisali primenu kvalitativnih metoda koje su primerene ekonomskoj nauci. Primenom istorijskog i deskriptivnog metoda sagledani su efekti i pretpostavke primene različitih modela upravljanja troškovima. Koristi se i grafički metod, indikatori, logički metod i dr. Literaturni izvori poslužili su za ostvarivanje uvida u dosadašnja istraživanja i iskustva, a kao izvori podataka korišćene su publikacije relevantnih institucija.

Koncept upravljanja troškovima u MSP

Kod nas MSP čine 99% srpske privrede, učestvuju sa oko 3/5 BDP i zapošljavaju preko 2/3 zaposlenih u nefinansijskom sektoru. Značaj MSP je ogroman – i to ne samo u pogledu privredne konjunktura, već i u mogućnosti da je za stvaranje pouzdane mreže kooperanata i dobavljača velikim preduzećima odnosno dostizanja potrebne konkurentske sposobnosti, troškovi suštinski čine strateški faktor upravljanja. Koncept upravljanja troškovima sistemski i neprekidno je usmeren na poboljšanje performansi i ostvarivanje što većeg efekta uz što niže troškove. Upravljanje troškovima je u fokusu top- menadžmenta, koji

nastoji da obezbedi posvećenost realizaciji ciljeva ne samo nižih hijerarhijskih struktura upravljanja, već i svih zaposlenih. Sistem upravljanja troškovima na slici se bazira na kontroli ciljeva radi intenziviranja aktivnosti čiji rezultat doprinosi povećanju vrednosti, odnosno racionalnoj redukciji aktivnosti koje tome ne doprinose. Upravljanje troškovima treba da koristi kombinaciju pristupa koje se mogu koristiti na individualnom nivou u cilju podrške odlukama menadžmenta u celini. Pasivan aspekt upravljanja troškovima orijentisan je na evidencije troškova, a aktivan aspekt upravljanja troškovima je orijentisan na razvoj i unapređenje produkata i racionalizaciju troškova. Integralno orijentisano aktivno upravljanje troškovima obuhvata aspekt prognoze, planiranja, budžetiranja i kontrole troškova, aspekt troškovi – promena aktivnosti, troškovi – odstupanja od plana i aspekt izveštavanja menadžera, a sve u funkciji optimiranja troškova.

Slika br.1 Koncept upravljanja troškovima



Izvor: Agrawal, S.P., Mehra, 1998.

U savremenim uslovima, optimalno upravljanje troškovima se oslanja na informacioni spektar koji pruža kvantitativne i kvalitativne informacije u vezi sa operativnom i stratejskom dimenzijom troškova. U tom kontekstu postavlja se sledeće pitanje: Koji je univerzalni model upravljanja troškovima koji odgovara datoj situaciji odnosno operativnoj i stratejskoj dimenziji? Odgovor je da nema univerzalnog modela racionalnog za sve situacije i obe dimenzije. U Tabeli br. 1 se na koncizan način sugerišu mogući modeli upravljanja prilagođeni za specifične upravljačke situacije i odlučivanje, te operativnu i stratejsku dimenziju upravljanja.

Tabela br. 1. Upravljanje troškovima – funkcija menadžmenta

Odluke menadžmenta	Sistem upravljanja troškovima	Metode upravljanja troškovima
Strategijsko upravljanje		
1. Izbor dugoročne strategije preduzeća	Poznavanje preduzeća, njegovih konkurenata i njegovog okruženja	Analiza konkurentnosti poređenjem procesa sa konkurentima i najboljim rešenjima
2. Definisanje obima i strukture poslovanja preduzeća	Merenje očekivane efikasnosti korišćenja resursa u alternativnom poslovanju	Analiza trenutnih i mogućih promena u vrednosnom lancu i uzročnicima ekonomskih troškova
3. Planiranje i organizovanje upotrebe resursa u svrhu efikasnog poslovanja	Utvrdjivanje prilika za unapređenje vrednosti i troškova novih ili postojećih proizvoda i usluga	Analiza efikasnosti trenutnih i mogućih poslovnih procesa. Merenje očekivanih stvarnih i oportunitetnih troškova različitih odluka
4. Realizacija planova i organizacionih promena	Predvođenje organizacione promene	Omogućava vođstvo za višefunkcionalne timove
5. Procena rezultata planova i promena	Merenje i izveštavanje o aktuelnim rezultatima aktivnosti, procesa, proizvoda i usluga	Merenje periodičnih troškova nastalih u poslovnim proizvodima, marketinškim i distribucionim procesima i aktivnostima
Operativno upravljanje		
6. Motivisanje i procena učinaka pojedinaca i organizacionih jedinica	Mere i metode za motivaciju i procenu osoblja	Razvijanje inicijativnih programa nastalih u poslovnim, proizvodnim, marketinškim i distributivnim procesima i aktivnostima
7. Razmena informacija o planovima i rezultatima	Razmena informacija o rezultatima aktivnosti upravljanja troškovima	Pružanje čestih i pravovremenih informacija u cilju donošenja odluka
8. Procena efikasnosti donesenih odluka i njihovo unapređivanje	Razlika između stvarnih rezultata i planova ili očekivanja	Objašnjavanje i interpretacija razlika između stvarnih rezultata i planova

Izvor: Mikić, 2009.

Integralna informaciona osnova za alternativno poslovno odlučivanje u cilju postizanja optimalnih poslovnih rezultata je ključna za menadžersko upravljanje troškovima. Optimalni poslovni rezultat treba da donosi dugoročnu korist u odnosu na trošak, pri čemu ekonomska logika kaže da troškovi prethode ostvarenju koristi. Stoga je ekonomski imperativ da nastali troškovi ne smeju imati negativnih dugoročnih posledica na rezultate poslovanja i konkurentsku poziciju preduzeća. Da bi se preduzimali racionalni i smisleni poslovni potezi, upravljanje troškovima treba da se bazira čvrstim teorijskim i praktičnim znanjima koja će optimalno koristiti efekte i mogućnosti metoda upravljanja troškovima.

Efekti metoda upravljanja troškovima u MSP

U teoriji i praksi, a posebno poslednjih decenija, razvijene su brojne metode i postupci upravljanja troškovima radi serviranja informacija menadžmentu na aktivnostima racionalizacije troškova. Tradicionalno upravljanje troškovima je izgubilo primat, zbog intenzivnih i kompleksnih promena u preduzećima – okruženju, u korist novih, savremenih metoda koje bolje odgovaraju na upravljačke zahteve koje nameće okruženje. Tradicionalne modele upravljanja troškovima koriste poslovni subjekti koji posluju u relativno stabilnom poslovnom okruženju, što danas nije dominantna. Stoga se daje prednost primeni savremenih metoda upravljanja troškovima, posebno u segmentu strategijskog upravljanja. Savremeni uslovi poslovanja stvorili su potrebu za uvođenjem novih, na koncepcijski način i na modernim osnovama, sistema obračuna troškova koji će u uslovima dinamičkog tržišta doneti brže i preciznije informacije za bolje menadžerske odluke (Vladisavljević i Vukasović, 2017). Kako je već navedeno, postoje brojne metode, za čiju je racionalnu primenu u upravljanju potrebna ekonomska veština, znanje i iskustvo, pa ćemo u nastavku pokušati na koncizan način analizirati efekte i pretpostavke primene najčešćih metoda računovodstvenog planiranja, identifikovanja, praćenja i alokacije troškova u radi njihove moguće optimalne upotrebe.

Metoda tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima se koristi kod razgraničavanja troškova subjekta, a nastoji računovodstveno obuhvatiti troškove direktnog materijala i rada, dok se troškovi režije priključuju direktnim troškovima. Ishodište ovog modela upravljanja proizvodnim troškovima je odgovor na pitanje: Gde trošak nastaje?

Model upravljanja troškovima baziranim na procesu je takav da troškove proizvodnje prati i vrednuje prateći logičke faze u proizvodnom procesu. U okviru PBC modela direktni troškovi materijala i rada prate se po fazama procesa proizvodnje, a troškovi proizvodne režije dodaju se direktnim troškovima na nivou svake faze. PBC model je usmeren na genezu troškova proizvodne režije i stepen njihovog pridruživanja direktnim troškovima u svakoj fazi procesa proizvodnje. Ishodište je odgovor na pitanje: Gde je geneza troškova proizvodne režije?

Model upravljanja troškova na bazi aktivnosti podrazumeva raspoređivanje troškova po aktivnostima, a prati kretanje troškova po pojedinoj aktivnosti ili delu proizvodnog procesa i iste dodeljuje na bazi određenih vremenskih jednačina (Kaplan, Anderson, 2007). Na ovaj način se obezbeđuje racionalnije upravljanje troškovima u pojedinim procesnim delovima, te menadžerski fokus na eliminaciju prekomernih troškova i aktivnosti. Pokušava dati odgovor na pitanje: Zašto trošak nastaje?

Model ciljnih troškova je model računovodstvenog obuhvata i sistemskog iskaza troškova uključenih u produkte s kojima se ostvaruje ciljana dobit. Racionalna redukcija ciljnih troškova podrazumeva dobro poznavanje i razumevanje strukture i ponašanja troškova. Upravljački fokus je usmeren na racionalan balans kvalitet – funkcionalnost – tržišno prihvatljiva cena. Ishodište modela daje odgovor na pitanje: Koliki troškovi smeju biti?

Budžetiranje bazirano na aktivnostima poboljšava prinos (Hansen, 2011), i zasniva se na identifikaciji tržišnih zahteva, a ne troškova. Analiza kapaciteta osnovnih faktora proizvodnje (osnovnih sredstava, radne snage..) osnov je ispunjenja zahteva koje postavlja tržište. Suština je u spoznaji i kalkulaciji obima efektivnog kapaciteta preduzeća koji proizilazi iz osnovnih faktora proizvodnje. Ishodište pokušava dati odgovor na pitanje: Koliki su kapaciteti preduzeća potrebni za zahtevani produkt?

Model uravnoteženog sistema pokazatelja (Balanace scorecard – BSC) je koncipiran kroz osnovne dimenzije ciljeva iz operativnog i strategijskog polja. Finansijska dimenzija (ekonomskog) okruženja, dimenzija internih poslovnih procesa, te usavršavanja i rasta pokušava dati odgovor na pitanje: Kakvi su rezultati integrisanja i uravnotežavanja dimenzija efikasnosti i efektivnosti?

„Kaizen“ model je u filozofija usmerena na neprekidnu analizu opcija redukcije troškova tokom procesa proizvodnje. Model polazi od

pretpostavke da ništa nije savršeno i pokušava dati odgovor na pitanje: Može li još bolje?

Analiza vrednosti je metod čija je orijentacija na aktivnostima kontinuirane redukcije troškova, a pokušava dati odgovor na pitanje: Mogu li se troškovi još smanjiti?

Model upravljanja troškovima kvaliteta svodi se na identifikaciju i optimizaciju troškova kvaliteta kao ključnog strukturnog faktora ukupnih troškova organizacije. Troškovi kvaliteta nastaju radi postizanja i pridobijanja zadovoljavajućeg kvaliteta produkta, bez obzira na efekte i posledice ovih ishoda. Upravljanja troškovima kvaliteta je usmereno na identifikaciju i eliminaciju škarta, odnos i identifikaciju i eliminaciju svih drugih neusklađenosti u poslovnim procesima, da bi se na duži rok i poslovni procesi učinili pouzdanim. Model pokušava dati odgovor na sledeće pitanje: Koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao valjano obavio prvi put?

Metoda troškovi životnog veka (Life-cycle cost) orijentisana je na identifikaciju i redukciju troškova životnog veka proizvoda, a pokušava dati odgovor na sledeće pitanje: Koji troškovi nastaju tokom životnog veka proizvoda?

Metoda troškovi životne sredine (Eco-costing) orijentisana je na identifikaciju troškova životne sredine, drugim rečima, kako unapređenja, tako nebrige o životnoj sredini. Suštinski pokušava dati odgovor na pitanje: Koji troškovi nastaju zbog životne sredine?

Metod troškova uticaja životne sredine tokom životnog veka proizvoda (Life-cycle assessment) fokusiran je na izgradnju sistema za upravljanje i obuhvata troškova životne sredine tokom celog životnog veka koji uključuje, pored vrednosnih, i prirodne tokove odnosno inovativne sisteme za merenje performansi (Gosselin, 2011). Suštinski pokušava dati odgovor na pitanje: Koji troškovi nastaju zbog životne sredine tokom životnog veka proizvoda?

Metod troškova specifičnih atributa proizvoda koji utiču na kupce (Attribute costing) je fokusiran na identifikaciju troškova opipljivih i neopipljivih atributa proizvoda koji utiču na opredeljenje kupaca. Suštinski pokušava dati odgovor na pitanje: Koji i koliki su troškovi proizvodnih atributa koji utiču na opredeljenje kupaca?

Tabela br. 2. Analiza modela za upravljanje troškovima

	Model	Ishodište model (odgovor na pitanje)	Pretpostavka modela
1.	Tradicionalni proizvodni troškovi (Tradicional Product Costing – TPC)	Gde nastaje trošak?	Ključevi za pridruživanje troškova Kalkulacija
2.	Troškovi bazirani na procesima (Processes Based Costing – PBC)	Gde su uzroci troškova proizvodne režije?	Procesi Dekompozicija proces 2. nivoa (na procesne korake ili faze procesa)
3.	Troškovi bazirani na aktivnostima (Activity Based Costing – ABC)	Zašto trošak nastaje?	Procesi Dekompozicija procesa 3. nivoa (na aktivnosti)
4.	Ciljni troškovi (Target Costing – TC)	Koliki troškovi smeju biti?	Poznavanje strukture postojećih troškova. Poznavanje tržišta
5.	Budžetiranje zasnovano na aktivnostima (Activity Based Budgeting – ABB)	Koliki su kapaciteti organizacije potrebni za zahtevni proizvod ili uslugu?	Normativi
6.	Model baziran na uravnoteženom sistemu pokazatelja (Balanced scorecard – BSC)	Kakvi su rezultati povezivanja i uravnotežavanja faktora uspešnosti?	Razvijen sistem pokazatelja
7.	„Kaizen trošak“ (Kaizen Costing – KC)	Može li bolje?	Postojanje razvijenih postupaka
8.	Analiza vrednosti (Value Engineering – VE)	Mogu li se troškovi još smanjiti?	Funkcionalna analiza, poznavanje tehnologije, a proizvode (ili delove procesa) definisati kao: Cost driver (pokretače troškova) i Value driver (stvaraocje vrednosti)
9.	Model upravljanja troškovima kvaliteta (Quality cost management – QCM)	Koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put?	Izgrađen sistem praćenja troškova kvaliteta

10	Troškovi životnog veka (Life-cycle cost)	Koji troškovi nastaju tokom životnog veka proizvoda?	Definisanje faza životnog ciklusa i svih propratnih aktivnosti
11	Troškovi životne sredine (Eco-costing)	Koji troškovi nastaju zbog unapređenja životne sredine?	Izgrađen sistem za upravljanje i obuhvatanje troškova životne sredine
12	Troškovi uticaja životne sredine tokom životnog veka proizvoda (Life-cycle assessment)	Koji troškovi nastaju zbog ulaganja u unapređenje životne sredine i/ili zbog nedelovanja na životnu sredinu tokom životnog veka?	Izgrađen sistem za upravljanje i obuhvatanje troškova životne sredine tokom celog životnog veka na bazi naturalnih tokova i međunarodno priznatih indikatora
13	Troškovi specifičnih atributa proizvoda koji utiču na kupce (Attribute costing)	Koji i koliki su troškovi opipljivih i neopipljivih atributa proizvoda koji utiču na opredeljenje kupaca?	Izgrađen sistem upravljanja proizvodima i kupcima
14	Analiza lanca vrednosti (Value chain analysis)	Koji je mogući potencijal za diferencijaciju na bazi analize svih aktivnosti od dizajniranja, pa i nakon prodaje proizvoda?	Izgrađen sistem upravljanja svim aktivnostima

Izvor: Modifikacija prema: Drljača, 2004.

Analiza lanca vrednosti (Value chain analysis) je fokusirana na identifikaciju kapaciteta, odnosno potencijala za diferencijaciju baza analize svih aktivnosti – od dizajnerskih, proizvodnih, prodajnih, pa do postprodajnih aktivnosti. Suštinski pokušava dati odgovor na pitanje: Koji je i koliki je mogući potencijal redukcije troškova svih aktivnosti?

Analizom ishoda najčeće korišćenih metoda savremenog menadžerskog računovodstva uočava se da je upravljački fokus pomeren na strateško upravljanje, ali se jasno ističe potreba sinergijskog objedinjavanja i kombinovanja specifičnih analitičkih metoda upravljanja troškovima. Svaka od analiziranih metoda može pružiti brojne upravljačke profite, ali

spoznaja ograničenja informacionog spektra metoda je jednako važna za optimalan upravljački izbor. Pored analize snage i slabosti metoda, ograničeni resursi za izbor metoda upravljanja impliciraju potrebu koncipiranja alata za podršku ovom upravljačkom segmentu.

Identifikacija koncepta za podršku savremenom upravljanju troškovima u MSP

Mada su kriterijumi izbora metoda, koji se ističu u literaturi, jasni, ipak, postoji niz objektivnih teškoća i ograničenja koja čine kompleksnim i izazovnim njihovu primenu u praksi. Svaka metoda je specifična, a kriterijum izbora metode određen je koristima i zahtevima upravljačkog procesa. U procesu identifikacije modela upravljanja troškovima treba voditi računa o informacionom spektru metode, fokusu i obimu zadatka, te ličnim, informativnim, organizacionim i drugim resursima upravljačkog procesa. U literaturi se FAROUT sistem (Fleisher, Bensoussan, 2000) ističe kao podesan da bi rezultat analize obezbedio vrednost za donosioca odluke u strateškom poslovanju. Suština koncepta je da se metode vrednuju na bazi sledećih karakteristika: orijentisan na budućnost (Future orientation), tačan (Accuracy), resursno efikasan (Resource efficiency), objektivan (Objectivity), koristan (Usefulness) i pravovremen (Timeliness). Autori sugerišu korišćenje sistema kriterijuma za izbor racionalne kombinacije metoda upravljanja kao neophodnog koncepta za efikasno upravljanje troškovima u savremnim uslovima poslovanja. Pri tome, kao osnova može poslužiti pristup koji ima FAROUT sistem da se sačini se podesan model za optimalnu primenu metoda, pre svega u polju strategijskog upravljanja troškovima. Praktično optimiziranje znanja, odnosno izbegavanje ograničenja i poteškoća u implementiranju pojedinačnih metoda u upravljanju troškovima ima za cilj postizanje visokih vrednosti i pouzdanosti informacione osnove i spektra. Svaka metoda se vrednuje na osnovu kriterijuma FAROUT metode na osnovu skale kriterijuma i vrednovanja u rasponu od 1 do 5 (Fleisher, Bensoussan, 2015):

Faktički, niska vrednost kriterijuma daje za rezultat nezadovoljavajuću vrednost za upravljanje, i obrnuto. Primenom, odnosno kombinacijom više kriterijuma mogu se spoznati ključni dometi i ograničenja pojedinih metoda i izvršiti izbor optimalnog seta metoda, što je suština korišćenja FAROUT pristupa. Tradicionalne metode i tehnike za upravljanje troškovima su poznate i uglavnom standardizovane, a efikasnost korišćenja im opredeljuje usvojen sistem upravljanja preduzećem

(Malešević i Čavlin, 2010). Zbog toga primenu multikriterijumskog pristupa sugerišemo kao podesan model za podršku uspešnom ostvarivanju strateških ciljeva preduzeća, odnosno za podršku optimalnom izboru metoda objektivnijoj oceni specifičnosti i koristi za pojedinačne faze upravljanja. Izazovi istraživanja nameću potrebu nastavka aktivnosti na iznalaženju koncepta koji bi mogao adekvatnije odgovoriti zahtevima tradicionalnih i savremenih metoda upravljanja troškovima, zasnovanih na višekriterijumskom pristupu.

Kriterijumi	Raspon vrednovanja
Orijentacija ka budućnosti	Ocena 1 znači da rezultat analize ima nisku orijentisanost na budućnost, dok ocena 5 označava da je visoko orijentisana na budućnost
Tačnost podataka	Ocena 1 označava nizak nivo tačnosti modela uzimajući u obzir verovatne izvore, dok ocena 5 označava visok nivo tačnosti na osnovu zahteva modela
Resursna efikasnost	Oznaka 1 označava da model zahteva mnogo resursa (finansijskih, ljudskih, podataka) i malu efikasnost, ocena 5 označava visoku efikasnost u korišćenju resursa
Objektivnost	Ocena 1 označava da je neki alat objektivan zbog postojanja uticaja, a ocena 5 označava da je uticaj minimalan
Korisnost	Korisnost određenog alata se zasniva na strateškom rezultatu koji neki alat daje. Model sa ocenom 5 daje rezultat visokog nivoa, a ocena 1 niskog nivoa vrednosti
Pravovremenost	Ocena 5 označava da je za određene metode potrebno malo vremena, a poređenje sa ocenom 1 pokazuje da metoda analize zahteva mnogo vremena da bi se uradila efikasno

ZAKLJUČAK

Upravljanje troškovima je seriozna i neprekidna aktivnost, a ima za rezultat aktivan odnos upravljačkih struktura prema troškovima i koristi koje proizlaze iz poslovnih procesa. Kao i koristi, troškovi determinišu upravljanje i obuhvataju celokupan tok poslovanja preduzeća što implicira potrebu integralnog i ekonomski utemeljenog upravljanja.

Racionalan pristup i identifikacija troškova i troškovnih kategorija izuzetno je važna za menadžere, a samim tim i za njihove ciljeve u celini. U sistemu podrške upravljanja presudnu ulogu zauzimaju spoznajne troškovne metode koji omogućuju menadžmentu serviranje lepeze informacija bitnih za donošenje kvalitetnih odluka. U savremenim kompleksnim uslovima efikasna implementacija metoda, pored spoznaje njenih prednosti i mana, zahteva primerenu informatičku podršku i vrlo specifičnih znanja stručnjaka iz različitih oblasti u preduzeću. U postupku primene metoda ističe se kao celishodna primena višekriterijumskog pristupa za racionalan izbora podesnih metoda upravljanja troškovima. Kako bi se upravljalo troškovima po standardima "najbolje upravljačke prakse" potrebno je poznavanje i razumevanje celokupnog poslovanja preduzeća iz područja finansija i računovodstva, revizije, statistike, matematike i informatike, organizacije, menadžmenta i psihologije. Bez multidisciplinarnih znanja nema ni upravljanja troškovima.

EFFECTS OF APPLICATION OF MODERN CALCULATION METHODS IN SMEs

Čavlin Miroslav

Softić Moamer

Mihajlović Milan

Abstract: *Complex and dynamic changes in the environment have also generated changes in companies, in terms of changes in the structure of production costs and the way of maintaining competitiveness. For the purpose of more precise cost identification, we are witnesses of the accelerated development of cost management methods aimed at improving competitiveness. The work is based on the analysis of literature and practice of cost efficiency management in small and medium enterprises (hereinafter: SMEs) in order to promote the information spectrum of modern cost management methods. Due to constant changes in the today's economy of companies, it is necessary to manage costs in an adequate and subtle way, which implies the application of modern methods. Knowing the effects of strengths and weaknesses of modern methods, the most rational and reliable way is*

to get as much relevant and accurate information about costs as possible. Contemporary cost management does not completely neglect traditional methods, but affirms the need for the effective selection and a combination of modern management methods. The aim of the paper is to draw attention to the modern concept of cost management in SMEs, and to highlight the scope of the information spectrum of key cost management methods and the concept of their optimal combination in order to improve the competitiveness of SMEs.

Key words: managerial accounting / cost management / modern calculation methods / competitiveness

LITERATURA:

1. Agrawal, S. P., Mehra, S., & Siegel, P. H. (1998). Cost management system: an operational overview. *Managerial Finance*, 24 (1); 60-78.
2. Drljača, M. (2003). Metode upravljanja troškovima, *Elektrika*, br. 4., Stiloeeks, Zagreb.
3. Fleisher S. C., Bensoussan E.B (2000). A FAROUT way to manage CI analysis, *Competitive Intelligence Magazine*, 3 (2); 37-40.
4. Fleisher, C. S., & Bensoussan, B. E. (2015). Business and competitive analysis: effective application of new and classic methods. FT Press.
5. Gosselin, M. (2011). Contextual factors affecting the deployment of innovative performance systems, *Journal of applied Accountnig Reasearch*, 12 (3); 260-277.
6. Hansen, S.C. (2011). A theoretical analysis of the impact od adopting rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting, *European Accounting Review*, 20 (2); 289-319.
7. Kaplan R. S., Anderson, S. R. (2007). The Evolution od Time – Driven Activity – Based Costing: Introduction u Time – Driven Activity Based Costing, HBSP, Boston.
8. Malešević, Đ., Čavlin, M. (2010). *Savremeni pristup i metode analize poslovne konkurentnosti kompanija*, Zbornik radova –14. kongres, SRRRS, Teslić.
9. Mikić, M. (2009). Upravljanje troškovima u malim i srednjim preduzećima, *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, 7 (1); 161-176.
10. Vladislavljević V., Vukasović B. (2017). Savremeni sistem upravljanja troškovima, *Oditor*, Vol. 3(3);133-151.