

UDK 381.81

Prethodno priopćenje

Dr. sc. Stipan Penavin

Dubravka Pekanov dipl. ek.

Marina Jeger dipl. ek.

ABC METODA U FUNKCIJI POVEĆANJA STUPNJA KONKURENTNOSTI PODUZEĆA

U uvjetima visokog stupnja konkurencije pozicija pojedinih poduzeća na tržištu izložena je stalnim utjecajima brojnih čimbenika, koji dolaze ili iz okruženja ili nastaju u samom poduzeću. Uglavnom je to stalni pritisak na smanjivanje cijena i podizanje kvalitete roba ili usluga. Poduzeće u pravilu nema mogućnosti utjecaja na vanjske čimbenike, nego isključivo na one koji nastaju unutar vlastitog sustava. Najveće mogućnosti u tom smislu nalaze se u upravljanju troškovima, i to kroz njihovo smanjivanje ili racionaliziranje. Dodatne se mogućnosti nalaze i u metodi preraspodjele neizravnih (općih) troškova, što omogućava objektivnije opterećenje troškovima pojedinih proizvoda. Sve to skupa omogućuje da poduzeće uz istu ili manju cijenu ostvari što povoljnije poslovne rezultate i u isto vrijeme zadrži ili čak i poboljša svoju poziciju na tržištu. Prethodno izneseno upućuje na zaključak da su troškovi u stvari vrlo važan čimbenik za konkurentnost jednog poduzeća i njegovu poziciju na tržištu. Stoga su razumljivi naponi koje ulaže ekonomska teorija za pronalaženje adekvatnih metoda upravljanja troškovima. Jedna od njih je svakako i ABC metoda (Activity Based Costing) koja pruža novi pristup u obračunu

i preraspodjeli neizravnih troškova i na takav način omogućava viši stupanj racionalizacije, ali i njihovu objektivniju preraspodjelu na pojedine proizvode. Naravno, s tim poduzeće postiže i veći stupanj konkurentnosti i bolju poziciju na tržištu. Polazna osnova u ovom radu je stoga stav da su troškovi važan čimbenik konkurentnosti jednog poduzeća, a da ABC metoda predstavlja dodatnu mogućnost za njezino povećanje. U tom smislu provedena je i određena anketa na području Osječko-baranjske županije s ciljem utvrđivanja stupnja poznavanja i primjenjivosti ove metode kod gospodarskih subjekata na ovom području.

Ključne riječi: konkurentnost, troškovi, cijene, ABC metoda, tržište

1. UVOD

Pozicija poduzeća na tržištu uvjetovana je brojnim unutarnjim i vanjskim čimbenicima. Budući da najčešće jedno poduzeće ne može utjecati na one vanjske, da bi zauzelo što povoljniju poziciju na tržištu, mora se okrenuti unutarnjim čimbenicima i pokušati utjecati na njih. U određenom smislu ni ovdje ne postoje neograničene mogućnosti djelovanja. Jednostavno, da bi moglo osigurati adekvatne outpute, koje traži tržište, poduzeće mora osigurati isto takve inpute. U pravilu to uvijek znači i dodatna, najčešće financijska opterećenja, što može umanjiti očekivane poslovne rezultate.

U uvjetima globalizacijskih procesa, koje karakterizira sve veća tržišna otvorenost i u određenom smislu internacionalizacija gotovo svakog tržišta, ove pojave dolaze još više do izražaja. Stoga sva ona poduzeća koja nisu dovoljno spremna na ovakve tržišne utakmice, odnosno koja nemaju dovoljno snage za utjecaj na unutarnje čimbenike, smanjuju svoju konkurentnu sposobnost i najčešće zbog toga gube svoju poziciju na tržištu.

Problemi koji se u tom smislu pojavljuju uglavnom su vezani uz troškove, njihovu vrstu, visinu i njihovo kretanje.

Kako su troškovi vrlo važan čimbenik svakoga poslovnog procesa, a osobito kada je riječ o proizvodnji, oni su zanimljivi i s aspekta mogućeg utjecaja na njih i njihovo kretanje i na takav način povećanje konkurentne sposobnosti poduzeća.

2. TROŠKOVI KAO ČIMBENIK TRŽIŠNE POZICIJE PODUZEĆA

Po svom karakteru, kao što je to već istaknuto, troškovi su vrlo važan čimbenik poslovnog procesa. Oni predstavljaju vrijednosni izraz njegovih osnovnih elemenata. Kada je u pitanju proizvodnja, onda su to sredstva za rad, predmet rada i ljudski rad. U tom smislu mogu se troškovi i klasificirati po svom podrijetlu kao:

- a. materijalni troškovi (troškovi osnovnog i pomoćnog materijala, energije, sitnog inventara, ambalaže, alata i sl.)
- b. troškovi stalnih sredstava (amortizacija, tehničko održavanje i sl.)
- c. troškovi rada (naknade za uloženi ljudski rad koje se zovu plaće ili nadnice i sl.)¹

U zavisnosti od vrste djelatnosti pojedinog poduzeća bit će strukturirani troškovi prema prethodno navedenim vrstama, što će u osnovi i determinirati stupanj njegove poslovne uspješnosti. Naime u uvjetima visoke konkurencije na tržištu, koja dolazi do izražaja kroz visinu cijene i kvalitetu pojedinih roba ili usluga, poduzeća su permanentno izložena pritisku da prve snižavaju, a druge povećavaju. Iz ovih obrnuto proporcionalnih tendencija u kretanju navedenih elemenata moglo bi se zaključiti da su oni u izravnoj koliziji s mogućnošću ostvarivanja pozitivnih poslovnih rezultata poduzeća.

No svaka eventualna dilema treba li poduzeće zbog većeg stupnja svoje konkurentnosti prihvatiti navedene tržišne kriterije ili ne, zapravo nema osnove jer su oni međusobno uvjetovani i dugoročno opravdani. To bi značilo da bolja pozicija na tržištu treba stvoriti pretpostavke i za bolje poslovne rezultate, a bolji poslovni rezultati stvorit će uvjete i za veći stupanj konkurentnosti.

¹ Karić, M.: Ekonomika poduzeća, Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek, 2001. str. 29

Postavlja se pitanje na koji način poduzeće može zadovoljiti oba ova kriterija, a da pritom ostvari i zadovoljavajuće poslovne rezultate? Ono je pogotovo aktualno u uvjetima kada su mogućnosti interveniranja u povećanje cijena, zbog konkurencije ograničene, a najčešće čak i nemoguće i unatoč činjenici da se poduzeće izložilo povećanim troškovima da bi zadovoljilo kriterij bolje kvalitete. Svakako da poduzeće u tom slučaju mora koristiti sve svoje unutarnje rezerve, prije svega one u oblasti troškova. To u osnovi znači da poduzeće može istovremeno poboljšati i svoju tržišnu poziciju i poslovne rezultate samo ukoliko može intervenirati u kretanje troškova, kroz njihovo smanjivanje ili racionalizaciju.

U prvom slučaju mogućnost će biti uvjetovana njihovom strukturom, odnosno vrstom troškova koji dominiraju. Ako dominiraju fiksni troškovi, mogućnost utjecaja na njihovu visinu bit će manja. Poduzeća u kojima prevladavaju varijabilni troškovi imat će veći manevarski prostor utjecaja na njihovo kretanje.

Oblici utjecaja na kretanje troškova u tom slučaju mogu biti različiti. Oni mogu imati svoj tehnološki i financijski aspekt. U prvom slučaju mogu to biti uštede zbog opsega, odnosno situacija u kojoj proizvodnja raste proporcionalno brže od korištenja faktora, a u drugom, financijskom, to je situacija kada se povećava opseg poduzeća.² Poduzeće može koristiti ili svoju tržišnu poziciju kupca i smanjiti troškove nabave izborom najpovoljnije ponude ili može zbog povećanja svog opsega ishoditi povoljniju cjenovnu poziciju kod dobavljača. Nadalje može povećati stupanj kontrole pojedinih proizvodnih faza, smanjiti otpad materijala, racionalizirati unutarnji transport i smanjiti prostorne i vremenske razmake i sl.

Kroz racionalizaciju troškova poduzeće ne mora primarno težiti njihovu smanjivanju nego učinkovitosti korištenja pojedinih elemenata poslovnog procesa čiji su troškovi vrijednosni izraz. Drugim riječima, može se uz iste troškove materijala ili rada povećati učinkovitost sredstava rada ili ljudskog rada te kroz povećani opseg smanjiti jedinične troškove. Ovaj aspekt utjecaja na troškove podrazumijeva i mogućnost racionalnije preraspodjele neizravnih troškova te na takav način provođenje objektivnijeg opterećenja troškovima pojedinih proizvoda.

² Salvatore, D.: Ekonomija za menadžere, MATE, Zagreb, 1994., str. 285.

U svakom od navedenih slučajeva stvaraju se pretpostavke za povećanje poslovnih rezultata uz istu prodajnu cijenu, odnosno stvaraju se mogućnosti za smanjivanje prodajne cijene uz zadržavanje iste razine poslovnih rezultata, čime se povećava stupanj konkurentnosti poduzeća i poboljšava njegova pozicija na tržištu.

3. UTJECAJ RASPODJELE NEIZRAVNIH TROŠKOVA NA STUPANJ RACIONALIZACIJE UKUPNIH TROŠKOVA

Određivanje prodajne cijene uvjetovano je dakle visinom troškova, njihovom strukturom, kao i načinom raspodjele neizravnih troškova na proizvode. Važnost točne dodjele ovih troškova tim je veća što su u mnogim poduzećima upravo oni najveća stavka u strukturi ukupnih troškova. Prodajna cijena treba biti takva da može pokriti cijenu koštanja proizvoda ili usluge te donijeti određeni profit proizvođaču.

Prema Cokinsu³, zbog sve veće raznolikosti proizvoda i usluga, korištenja više tipova distribucija i usluživanja sve zahtjevnijih kupaca, sve veći udio u ukupnim troškovima proizvoda zauzimaju neizravni troškovi. Izravni troškovi materijala i rada mogu se relativno lakše dodijeliti nositeljima troškova (proizvodi i usluge). Međutim, to nije i slučaj s neizravnim troškovima koji se u većini slučajeva odnose na proizvodnju u cjelini. Uzme li se npr. trošak amortizacije postrojenja, postavlja se pitanje koliki je dio toga troška prouzročio jedan proizvod koji se proizvodi u tom istom postrojenju. Odgovor na to pitanje nije lako dati. Dodatni problem s neizravnim troškovima je taj što se oni mogu utvrditi tek na kraju obračunskog razdoblja pa ih poduzeće mora procjenjivati kako bi utvrdilo cijenu koštanja svojih proizvoda i usluga.

Kriteriji za raspored neizravnih troškova kreću se od broja proizvedenih jedinica proizvoda, troškova i količine izravnog materijala, sati i troškova izravnog rada pa sve do korištene poslovne površine izražene u četvornim metrima. Problem je sa svim ovim kriterijima opravdanost njihove primjene. Smatra se da su kriteriji povezani s plaćama izrade opravdani u radno intenzivnim poduzećima, dok su strojni sati kao kriterij dodjele troškova prikladniji

za kapitalno intenzivna poduzeća. Ipak, kako su poduzeća danas sve kompleksnija, nijedan se kriterij ne može koristiti za poduzeće kao cjelinu, a ako se i koristi, rezultira nerealnim podacima o stvarnim troškovima proizvodnje. Neprikladni kriteriji dovedu do iskrivljavanja stvarne slike o visini prosječnih troškova po jedinici proizvoda.

Kao zamjerka tradicionalnim načinima dodjele neizravnih troškova i kao bolji način utvrđivanja stvarne slike troškova razvila se ABC metoda. Njome se došlo do zaključka da su u velikom broju slučajeva tradicionalne metode dodjele neizravnih troškova podcjenjivale, odnosno precjenjivale stvarne troškove. Tako je utvrđeno da „male serije proizvoda i proizvodi ili usluge koje se proizvode u malim količinama uzrokuju 50-200 % više neizravnih troškova nego što im je tradicionalnim metodama dodijeljeno, dok velike serije proizvoda i proizvodi ili usluge koji se proizvode u velikim količinama uzrokuju 50-200 % manje neizravnih troškova nego što im je dodijeljeno tradicionalnim metodama.“⁴ Koristeći pogrešne podatke o neizravnim troškovima, poduzeće pogrešno određuje i svoju prodajnu cijenu. Ako je poduzeće podcijenilo svoje troškove, ono je u opasnosti da svoju prodajnu cijenu odredi prenisoko te time ostvari gubitak. Ukoliko je, nasuprot tome, poduzeće svoje troškove precijenilo, svoju će prodajnu cijenu odrediti previsoko te će ga konkurencija prestiti.

Stvarni i točni podaci o troškovima od ključne su važnosti za preživljavanje poduzeća. Pritom izravni troškovi materijala i rada ne predstavljaju problem. Problem su neizravni troškovi koji su sve veći u strukturi ukupnih troškova i kod kojih postoji problem pravilne alokacije. Upravo tu pomaže ABC metoda.

4. ABC METODA VS TRADICIONALNE METODE RASPODJELE NEIZRAVNIH TROŠKOVA

„Activity Based Costing (obračun troškova na temelju aktivnosti, ABC metoda) govori da nešto treba biti dodijeljeno.“ (Kaplan 1989.)⁵ Međutim, dodjele troškova koristile su se i u tradicionalnim sustavima obračuna troškova. Po čemu se onda

³ Cokins, G. (2001): „Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide“, John Wiley & Sons, Inc., New York, 2001., str. 5.-6.

⁴ Activity Based Costing (ABC): What is it and how can reengineering teams use it?; www.prosci.com/abc1.htm

⁵ Citat preuzet s web stranice: http://www.offtech.com.au/abc/ABC_How.asp

ABC metoda razlikuje od klasičnih (tradicionalnih) načina obračuna troškova?

„ABC analiza ne napušta postojeće troškove. Prijenos cijele glavne knjige u ABC izvješća / kategorije predstavlja značajan trud i nije uvijek potreban ukoliko se na meti analize ne nađe cijela organizacija.“⁶ „Kod djelomične analize postoji rizik da se neki od značajnih troškova ne analiziraju.“⁷

Kada se govori o dodjeli troškova, misli se prvenstveno na neizravne troškove, kako proizvodne (npr. grijanje tvornice, amortizacija zgrada i opreme), tako i neproizvodne (npr. najamnina povezana s prodajnom funkcijom, troškovi kamata na poslovne zajmove). Riječ je o troškovima koji se ne mogu izravno rasporediti na nositelje troškova (proizvodi i usluge), kao što je slučaj s izravnim troškovima materijala i rada koji se nakon dovršetka proizvodnje lako uračunavaju u cijenu koštanja proizvoda i usluga. Neizravni se troškovi zaračunavaju u rashode i oduzimaju od prihoda određenog razdoblja. Kako poduzeće ne bi moralo čekati kraj obračunskog razdoblja da bi utvrdilo svoje neizravne troškove, koriste se određene procijenjene stope neizravnih troškova da bi se oni mogli dodijeliti proizvodima i uslugama. Naime poduzeće svoju prodajnu cijenu određuje tako da ona mora pokriti cijenu koštanja proizvoda (koja uključuje kako izravne troškove materijala i rada, tako i proizvodne i neproizvodne neizravne troškove) te zahtijevani profit. Neizravni troškovi se dakle procjenjuju te dijele s određenim kriterijima za raspoređivanje kako bi se dobila stopa neizravnih troškova. Prema tradicionalnim načinima obračuna troškova ovi kriteriji za raspoređivanje povezani su isključivo s opsegom proizvodnje, kao što su jedinice proizvodnje, troškovi izravnog materijala i rada, sati izravnog rada i rada strojeva (Polimeni, Handy, Cashin, 1999., 51-53). Dodjele neizravnih troškova na temelju stopa povezanih s opsegom proizvodnje bile su logične prije 50-tak godina kada udio neizravnih troškova u ukupnim troškovima nije bio u tolikoj mjeri značajan, kada su poduzeća bila manje kompleksna, a konkurencija među poduzećima nije bila toliko jaka.

S novim zahtjevima tržišta i kupaca, nameću se novi zahtjevi za računovodstvene sustave poduzeća. Javljaju se nove aktivnosti koje povećavaju neizravne troškove, kao što su npr. manipulacija materijalom, planiranje i razvoj novih proizvoda, koje nemaju veze s obujmom proizvodnje ili prodaje. „Potražnja za režijskim aktivnostima nije povezana s prodajom ili opsegom proizvodnje nego s povećanom raznolikošću proizvoda, usluga, kupaca te s razinom kvalitete.“⁸ Nameće se pitanje jesu li kriteriji za dodjelu neizravnih troškova temeljeni na opsegu proizvodnje prikladni za troškove koje uzrokuju ovakve aktivnosti.

ABC metoda polazi od stajališta da proizvodi nisu ti koji koriste resurse i time stvaraju troškove. Resurse koriste aktivnosti, a potrošnja resursa uvjetuje nastanak troškova. „Ljudi ne mogu upravljati troškovima. Mogu upravljati jedino aktivnostima koje uzrokuju troškove.“⁹ Veliki nedostatak tradicionalnih sustava obračuna troškova bio je taj što određene neizravne troškove nije mogao dodijeliti pojedinim nositeljima troškova (npr. plaća generalnog direktora). ABC riješava taj nedostatak time što eliminira koncept neizravnih troškova. ABC „pretvara“ neizravne troškove u izravne tako da se svi troškovi mogu relativno lagano dodijeliti proizvodima i uslugama.

Razlika između obračuna troškova na temelju aktivnosti i tradicionalnih sustava je u činjenici da prvi dopušta nelinearnost troškova, tj. mogućnost da neke troškove ne uzrokuje broj proizvedenih jedinica proizvoda. Ako kupac zahtijeva isporuku proizvoda u jedinstvenoj seriji, to za poduzeće ne znači veći utrošak materijala i rada, ali svakako zahtijeva dodatne aktivnosti planiranja i manipulacije materijalom (neizravni troškovi). „ABC analiza profitabilnosti kupaca razvila se gotovo tako brzo kao i ABC analiza proizvoda i danas se obje smatraju jednako važnima. Nedavna pojava menadžmenta odnosa s potrošačima (CRM) još je više povećala vrijednost ABC analize kupaca. Uz izravne proizvodne troškove, organizacije ulažu značajne i raznolike organizacijske resurse u odnose s kupcima: obradu narudžbi, logistiku, pakira-

⁶ Stenzel, C., Stenzel, J.: *Essentials of Cost Management*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2003., str. 160

⁷ Stenzel, C., Stenzel, J.: *Essentials of Cost Management*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2003., str. 160.

⁸ Cokins, G.: „Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide“, John Wiley & Sons, Inc., New York, 2001., str. 5

⁹ Prema citatu: Morin, J.-H., Kobel, C., Konstantas, D.: *Active Business Objects (ABO): When Agents meet ABC/ABM based Management*; <http://cui.unige.ch/OSG/site/papers/MoKK00.pdf>.

nje, distribuciju, zalihe, prodaju i usluge kupcima. Tradicionalno računovodstvo jedva da prepozna ove troškove kao one koje su prouzročili kupci te ih grupira u bilancu i u troškove prodaje i administracije. Nadalje, jasna slika profitabilnosti kupca može se vidjeti tek kada se zbroje svi troškovi resursa korištenih za usluživanje kupca.¹⁰

Kada se govorilo o kriterijima za raspodjelu neizravnih troškova, istaknuto je da tradicionalni sustavi obračuna troškova koriste kriterije povezane isključivo s opsegom proizvodnje i prodaje. „ABC nije alternativni sustav troškova. On kreće s utvrđivanjem detaljnih aktivnosti potrebnih za proizvodnju proizvoda ili usluge te na temelju toga izračunava troškove proizvoda.“¹¹ ABC metoda koristi novi koncept koji za kriterij raspodjele određuje pokretače troškova. „*Pokretač troškova* je bilo koji faktor koji uzrokuje promjenu u trošku aktivnosti.“¹² Koristi se kao mjera za upotrebu zajedničke aktivnosti od strane svakog proizvoda. „Tako je na primjer kvaliteta dijelova koju isporučuje aktivnost determinirajući faktor obujma posla koji obavlja ta aktivnost zato što kvaliteta dijelova utječe na potrebu za resursima u izvođenju aktivnosti.“¹³

U konačnici, obračun troškova na temelju aktivnosti pruža točnije informacije za donošenje odluka menadžerima od tradicionalnih sustava obračuna troškova. „ABC metoda nastoji učiniti operativne aktivnosti vidljivima, pružiti uvid u strukturu troškova i pratiti rezultate aktivnosti koje se provode s ciljem poboljšanja te strukture (tj. kontinuirano poboljšanje). Unaprjeđenje strukture troškova znači eliminirati gubitke. ABC podupire unaprjeđenje operativnih aktivnosti putem pobolj-

¹⁰ Stenzel, C., Stenzel, J.: *Essentials of Cost Management*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2003., str. 170

¹¹ Shim, Jac K., Siegel, Joel G.: *Schaum's Outline of Theory and Problems of Managerial Accounting*, The McGraw-Hill Companies, Inc., USA, 1999., str. 336.

¹² Prema citatu: Tsai, Wen-Hsien: „Quality cost measurement under activity-based costing“; <http://www.emeraldinsight.com/Insight/ViewContentServlet?Filename=Published/EmeraldFullTextArticle/Articles/0400150704.html>, 1998.

¹³ Prema citatu: Tsai, Wen-Hsien: „Quality cost measurement under activity-based costing“; <http://www.emeraldinsight.com/Insight/ViewContentServlet?Filename=Published/EmeraldFullTextArticle/Articles/0400150704.html>, 1998.

šanja financijskog/troškovnog izvještavanja.“¹⁴ Prema Partridgeu i Perrenu¹⁵, obračun troškova na temelju aktivnosti pruža značajne koristi pri donošenju odluka u sljedećem: odlučivanju o cijenama, designu proizvoda, analizi profitabilnosti kupaca, odlukama o outputu (koje proizvode prodavati, kojim kupcima i po kojim cijenama), analizi dodane vrijednosti, organizacijskom redesignu, benchmarkingu. Nedostatak uvođenja obračuna troškova na temelju aktivnosti jest visoki trošak uvođenja, zahtijeva velike organizacijske promjene i suradnju zaposlenika te se koristi od uvođenja mogu vidjeti tek za nekoliko godina. Međutim taj trošak je daleko manji od gubitka koji poduzeće može pretrpjeti ukoliko svoju prodajnu cijenu određuje na temelju pogrešnih podataka o troškovima.

5. MOGUĆI UČINCI PRIMJENE ABC METODE NA TRŽIŠNU POZICIJU PODUZEĆA

Kreiranjem ABC metode stvorene su pretpostavke za ispravak nekih nedostataka tradicionalnog načina raspodjele neizravnih troškova. Tu se prije svega misli na povećanje stupnja objektivnosti njihove raspodjele po pojedinim proizvodima, i to prema intenzitetu utjecaja određenog proizvoda na stvaranje neizravnog troška. Učinci koji se stoga mogu postići primjenom ABC metode u raspodjeli neizravnih troškova su višestruki. Prije svega stvara se mogućnost za utvrđivanje realnije cijene koštanja pojedinog proizvoda. Drugim riječima, izbjegava se situacija u kojoj bi zbog nerealne raspodjele neizravnih troškova po proizvodima, neki od njih mogli biti opterećeni više, nego što su stvarno proizveli neizravnog troška, a drugi opet manje. U prvom slučaju, proizvodi s većim opterećenjem imali bi cijenu koštanja koja bi mogla biti iznad prosječne tržišne cijene, što bi moglo dovesti u zabludu menadžment da je njihova proizvodnja neisplativa. U drugom slučaju, zbog manjeg opterećenja određenog proizvoda neizravnim troškovima, iako je proizvod u njima sudjelovao s većim udjelom, njegova cijena koštanja bi mogla biti niža od pro-

¹⁴ Stenzel, C., Stenzel, J.: *Essentials of Cost Management*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2003., str. 165.-166.

¹⁵ Partridge, M., Perren, L.: „An integrated framework for activity-based decision making“; <http://www.emeraldinsight.com/Insight/ViewContentServlet?Filename=Published/EmeraldFullTextArticle/Articles/0010360903.html>, 1998.

sječne tržišne cijene, što bi također moglo dovesti menadžment u zabludu, ali ovog puta da je njegova proizvodnja isplativa. I u jednom i u drugom slučaju zbog nerealne raspodjele neizravnih troškova, poglavito u situaciji kada je njihov udio u ukupnim troškovima visok, informacije su o cijeni koštanja pojedinih proizvoda nerealne, čime je također nerealna i informacija o poziciji poduzeća na tržištu. Naravno, nejasna situacija koja bi mogla proizaći iz neobjektivne valorizacije cijene koštanja, zbog loše definiranih kriterija za raspodjelu neizravnih troškova, izravno može utjecati na stupanj konkurentnosti poduzeća i njegovu poziciju na tržištu.

S ABC metodom, kao što se moglo vidjeti u prethodnom dijelu ovog rada, mogu se u velikoj mjeri eliminirati ovi negativni učinci. Kroz objektivniju raspodjelu neizravnih troškova postiže se objektivnija valorizacija cijene koštanja pojedinih proizvoda, što uvjetuje određivanje njihove realnije tržišne cijene, a s tim i jasniju sliku o stupnju konkurentnosti pojedinih proizvoda, odnosno realniju poziciju cijeloga poduzeća na tržištu.

Stoga je opravdana tvrdnja da je ABC metodom stvoren zapravo adekvatan instrument koji može poslužiti menadžmentu za realnije pozicioniranje svog poduzeća na tržištu.

6. ANALIZA ISKUSTAVA PRIMJENE ABC METODE U HRVATSKOJ POSLOVNOJ PRAKSI

U cilju dobivanja realnije slike o stupnju poznavanja poduzetnika metode raspodjele neizravnih troškova na temelju aktivnosti u hrvatskoj poslovnoj praksi, provedena je anketa na području Osječko-baranjske županije na uzorku od dvadeset poduzeća. Realna je pretpostavka da je u tom smislu situacija vrlo slična i u drugim dijelovima Republike Hrvatske.

Tablica 3: Stupanj poznavanja ABC metode

Upoznatost ispitanih poduzeća s metodom raspodjele troškova na temelju aktivnosti (ABC metodom)	Broj ispitanih	Udio (%)
Nisu čuli za ABC metodu	0	0
Poznat im je pojam, ali ne znaju o čemu se točno radi	5	25
Posjeduju osnovna znanja o ABC metodi	12	60
Posjeduju relativno široko znanje o ABC metodi	0	0
Posjeduju dovoljno znanja za primjenu ABC metode u praksi	3	15
Ukupno	20	100

Anketom su obuhvaćena različita poduzeća s obzirom na njihovu veličinu i vrstu djelatnosti.

Tablica 1: Struktura ispitanih poduzeća prema kategoriji poduzetnika

Kategorija poduzetnika	Broj ispitanih	Udio (%)
Veliki poduzetnik	9	45
Srednji poduzetnik	7	35
Mali poduzetnik	4	20
UKUPNO	20	100

Tablica 2: Struktura ispitanih poduzeća prema osnovnoj djelatnosti

Osnovna djelatnost	Broj ispitanih	Udio (%)
Proizvodna djelatnost	11	55
Uslužna djelatnost	4	20
Trgovačka djelatnost	5	25
UKUPNO	20	100

Distribucija po djelatnostima u okviru ovih poduzeća je sljedeća: 11 proizvodnih poduzeća (55% ukupno ispitanih poduzeća), 4 uslužna poduzeća (20%) i 5 trgovačkih poduzeća (25%). Prema kriterijima oblika vlasništva i veličine poduzeća, u ukupnoj strukturi anketiranih poduzeća najviše su zastupljeni veliki poduzetnici, slijede srednji i na kraju mali poduzetnici.

Fokus upitnika primarno je usmjeren na prikupljanje informacija o razini poznavanja koncepta raspoređivanja neizravnih troškova na temelju aktivnosti, izvorima (ne)znanja, dosadašnjim načinima raspoređivanja troškova, samoj strukturi troškova, te mogućnostima primjene ABC metode u poduzećima na promatranom području.

Istraživanjem se nastojala utvrditi upoznatost poduzetnika na području Osječko-baranjske županije

je s relativno novom metodom raspodjele troškova – ABC metodom. Primjena ABC metode zahtijeva određenu teorijsku podlogu te poznavanje metode predstavlja logičan početak u istraživanju moguće primjene metode u praksi.

TNa pitanje o razini poznavanja ABC metode, čak 60% ispitanika odgovorilo je da posjeduju osnovna znanja, dok se niti jedan ispitanik nije izjasnio kako nikada nije čuo za navedenu metodu. Važno je saznanje kako 15% ispitanika posjeduju dovoljno znanja za primjenu ABC metode u praksi.

Tablica 4: Izvor spoznaje o ABC metodi¹⁶

Izvor spoznaje o ABC metodi	Broj ispitanika	Udio (%)
Fakultetsko obrazovanje	6	17,14
Stručni časopisi	15	42,86
Stručne knjige	4	11,43
Seminari	4	11,43
Internet	5	14,29
Kolege iz struke	1	2,86
Ukupno	35	100

Najčešći su izvori znanja o ABC metodi stručni časopisi (43%), dok su formalno obrazovanje, Internet, stručne knjige i seminari manje zastupljeni.

Rezultati ankete potvrđuju ranije navedenu praksu raspodjele neizravnih troškova tradicionalnim metodama koje kriterije za raspodjelu ovih troškova vežu uz opseg proizvodnje. Sedam anketiranih poduzeća (35%) kao kriterij raspodjele koristi broj jedinica proizvodnje i utrošeni rad, dva poduzeća (10%) nisu navela koje kriterije koriste, osam poduzeća (40%) raspoređuje neizravne troškove koristeći kriterije koji su kombinacija kriterija unutar tradicionalne metode raspodjele neizravnih troškova, dok samo tri poduzeća (15%) koristi ABC metodu u nekom dijelu svog poslovanja.

Tablica 5: Struktura troškova ispitanih poduzeća

Struktura ukupnih troškova	Materijal		Rad		Ostalo	Ukupno (%)
	Izravni	Neizravni	Izravni	Neizravni		
Proizvodna poduzeća	44,48	14,01	18,06	11,76	11,68	99,99
Uslužna poduzeća	18,68	21,9	35,43	13,63	10,38	100,02
Trgovačka poduzeća	60,9	17,85	5,18	16,07	0	100

Potencijalne koristi od primjene ABC metode proporcionalno rastu s povećanjem udjela neizravnih troškova u strukturi ukupnih troškova. Određivanje strukture ukupnih troškova u ispitanim poduzećima bila je polazna točka u identificiranju poduzeća u kojima je udio neizravnih troškova najveći.

Prema rezultatima istraživanja, najveći udio neizravnih troškova prisutan je u trgovačkim i uslužnim poduzećima. Stoga je moguće zaključiti kako bi upravo ova poduzeća imala najveće koristi od uvođenja obračuna troškova na temelju aktivnosti. Udio neizravnih troškova u navedenim poduzećima kreće se u rasponu od 30 do 35%.

Svjetska praksa bilježi primjenu ABC metode u posljednjih dvadesetak godina. Praksa hrvatskih poduzeća mlađa i u narednim se godinama očekuje njezina puna primjena.

Tablica 6: Primjena ABC metode u poduzećima

Primjena ABC metode u poduzećima	Broj ispitanika	Udio (%)
Primjenjuje se	3	15
Ne primjenjuje se	17	85
Ukupno	20	100

Niti jedno od ispitanih poduzeća ne primjenjuje ABC metodu u cijelosti, dok tri poduzeća (15%) koristi principe ABC metode u nekim područjima svog poslovanja. Iako sva tri poduzeća pripadaju proizvodnoj djelatnosti, principe ABC metode primjenjuju u dijelu poslovanja vezanog za usluge i kontrolu.

¹⁶ Neka poduzeća su navela da su stekla spoznaje o ABC metodi iz više izvora informacija

Tablica 7: Mišljenje ispitanih poduzeća o objektivnosti metode raspodjele indirektnih troškova koja se trenutno koristi u poduzeću

Mišljenje ispitanih poduzeća o objektivnosti metode raspodjele indirektnih troškova koja se trenutno koristi u njihovom poduzeću	Broj ispitanika	Udio (%)
Korištena metoda je objektivna	11	55,00
Korištena metoda nije objektivna	9	45,00
Ukupno	20	100,00

Visok udio (45%) ispitanih poduzeća smatra da trenutno korištena metoda obračuna troškova ne odražava realnu sliku troškova poslovanja. Ovo u konačnici može rezultirati pogrešnom politikom određivanja cijena te uzrokovati slabljenje tržišne pozicije.

Podaci u gore navedenim tablicama potvrđuju kako prostor za primjenu ABC metode postoji. Nezadovoljstvo ispitanih poduzeća dosadašnjim metodama raspodjele neizravnih troškova upućuje na potrebu educiranja poduzetnika o novim metodama i prednostima suvremenih metoda, od kojih je jedna i ABC metoda.

7. ZAKLJUČAK

Borba za što povoljniju tržišnu poziciju zahtijeva puni angažman svih čimbenika u jednom poduzeću. Nesumnjivo da upravljanje troškovima predstavlja u tom smislu značajan unutarnji potencijal. Njihovo smanjivanje ili racionalizacija, poglavito kada su u pitanju neizravni troškovi, može doprinijeti povećanju konkurentnosti poduzeća.

Evidentno je da tradicionalne metode raspodjele neizravnih troškova najčešće ne daju optimalne rezultate. Razlozi se nalaze u složenosti izbora adekvatnih kriterija za njihovu raspodjelu. Ekonomska je teorija ponudila ABC metodu kao jedno od rješenja ovog problema. Navedena metoda otvara mogućnosti ispravke većine nedostataka koji se pojavljuju u primjeni tradicionalnih metoda raspodjele neizravnih troškova, a s tim i objektivnu valorizaciju cijene koštanja pojedinog proizvoda.

No tu postoje i znatni problemi, koji su osobito izraženi u hrvatskoj poslovnoj praksi, a to je opseg implementacije ove metode u praksi. Nažalost, iz rezultata ankete proizlazi da je stupanj implementacije ABC metode u poslovnoj praksi ispitanih poduzeća vrlo nizak, praktično zanemariv. Ako bi se povukla analogija za cijelo područje Republike Hrvatske, vjerojatno bi se moglo zaključiti da je stanje u tom smislu vrlo slično. To ukazuje na mogući zaključak da u hrvatskim poduzećima još uvijek postoje neiskorišteni unutarnji potencijali, koji bi se primjenom ove metode u jednome njihovu dijelu mogli aktivirati i na takav povećati razinu ukupne konkurentnosti.

Literatura

Belak, V.: Računovodstvene informacije za menadžment utemeljene na aktivnostima, RRiF, Zagreb, 9/2004. str. 11. – 19.

Cokins, G.: Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide, John Wiley & Sons, Inc., New York, 2001.

Karić, M.: Ekonomika poduzeća, Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek, 2001.

Myftari, I.: ABC – Metoda, Suvremeno poduzetništvo, Zagreb, br. 1/2004. str. 267. – 277.

Polimeni, Ralph S., Handy, Sheila A., Cashin, James A.: Troškovno računovodstvo, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, 1999.

Salvatore, D.: Ekonomija za menadžere, MATE, Zagreb, 1994

Shim, Jae K., Siegel, Joel G.: Schaum's Outline of Theory and Problems of Managerial Accounting, The McGraw-Hill Companies, Inc., USA, 1999.

Stenzel, C., Stenzel, J.: Essentials of Cost Management, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2003.

http://www.saferpak.com/abm_articles/The%20principles%20of%20building%20ABM%20models.pdf.

<http://cui.unige.ch/OSG/site/papers/MoKK00.pdf>.

<http://www.blackwell-synergy.com/doi/abs/10.1111/1475-679X.00113>

<http://www.emeraldinsight.com/Insight/ViewContentServlet?Filename=Published/EmeraldFullTextArticle/Articles/0010360903.html>

<http://www.emeraldinsight.com/Insight/ViewContentServlet?Filename=Published/EmeraldFullTextArticle/Articles/3150020103.html>

<http://www.emeraldinsight.com/Insight/ViewContentServlet?Filename=Published/EmeraldFullTextArticle/Articles/0400150704.html>

<http://www.emeraldinsight.com/Insight/ViewContentServlet?Filename=Published/EmeraldFullTextArticle/Articles/2840090101.html>

<https://www.imanet.org/pdf/3252.pdf>

<http://www.faa.gov/ait/bpi/handbook/chap5.htm>

<http://www.prosci.com/abc1.htm>

<http://www.offtech.com.au/abc/Home.asp>

http://www.offtech.com.au/abc/ABC_How.asp

**Stipan Penavin, Ph. D., Dubravka Pekanov, graduated oeconomist,
Mirna Jeger, graduated oeconomist**

ABC METHOD IN THE FUNCTION OF THE ENTERPRISE COMPETITIVENESS RATE INCREASE

Summary

In the conditions of high competitiveness rate, the position of some enterprises on the market is exposed to permanent influence of numerous factors coming from the surroundings or being created in the enterprise itself. This is mainly the continuous pressure to reduce prices and to improve the quality of goods and services. As a rule, the enterprise has not the possibility of impact on external factors but exclusively on the factors within its own system. The top possibilities of the kind are in the costs management through the reduction or rationalization. The additional possibilities are in the method of reallocation of indirect costs (overheads) what makes possible more objective burden costs of some products. Altogether, it is a possibility for the enterprise to realize the best possible business results at the same or reduced price and simultaneously to keep or even to improve its position on the market. The previously stated facts show the way to the conclusion that costs are actually very important factor for the competitiveness and the market position of an enterprise. Therefore, the efforts of economic theory to find out adequate methods of costs management are understandable. One of the methods certainly is the ABC (Activity Based Costing) method that offers a new approach in balancing of accounts and reallocation of indirect costs enabling thus the higher rate of rationalization but also more objective reallocation regarding some products. This way the enterprise achieves higher competitiveness rate and better position on the market. Therefore, the starting base in this work is the attitude that costs are important competitiveness factor of an enterprise and that the ABC method represents an additional competitiveness increase possibility. In this sense, a certain poll was carried out on the area of Osijek-Baranja County aiming to determine the knowledge and applicability rate of this method with the economic operators on this area.

Key words: competitiveness, costs, prices, ABC method, market