

MODERN COST ACCOUNTING SYSTEMS

SUVREMENI SUSTAVI OBRAČUNA TROŠKOVA

MAHACEK, Dubravka; CULO, Ivica & LACKOVIC, Vesna

Abstract: *Cost planning, tracing and control are management activities aimed at managing costs. Business goals need to be achieved at the lowest possible costs, which has made cost management increasingly important. In today's world of unlimited and diverse production, the traditional cost accounting system can no longer meet the companies' requirements. A need has arisen for the establishment and provision of a system that will ensure better and clearer information as regards cost improvement initiatives. To address this need, Activity-Based Costing or ABC method has been used.*

Key words: *costs, accounting, transfer, methods, activities*

Sažetak: *Planiranje, praćenje i kontrola troškova su aktivnosti koje manageri provode u cilju upravljanja troškovima. Poslovne ciljeve potrebno je ostvariti uz što niže troškove, te stoga područje upravljanja troškovima postaje sve značajnije. U današnjem okruženju kada postoji neograničena i raznolika proizvodnja, raspoređivanje troškova na nositelje tradicionalnim troškovnim sustavom više ne može zadovoljiti potrebe poslovnih subjekata. Stoga se traži uspostavljanje i osiguravanje sustava koji će omogućiti bolje i jasnije informacije pri izvođenju aktivnosti u svrhu poboljšanja. Da bi se zadovoljila takva potreba javlja se primjena obračuna troškova prema aktivnosti ili ABC metoda.*

Ključne riječi: *troškovi, obračun, prijenos, metode, aktivnosti*



Authors' data: Dubravka **Mahaček**, dr.sc., Državni ured za reviziju, PU Požega, dmahacek@vup.hr; Ivica **Čulo**, mr.sc., Državni ured za reviziju, Područni ured Požega, iculo@vup.hr; Vesna **Lacković**, mr.sp., Revizija d.o.o., lackovicvesna@yahoo.com

1. Uvod

Praćenje troškova u financijskom računovodstvu te analiziranje i razvrstavanje po pojedinim vrstama i kriterijima važno je kao podloga managerima za donošenje odluka u svrhu postizanja utvrđenih ciljeva. U ekonomskoj teoriji postoje različiti kriteriji i podjele troškova, te načini prijenosa troškova na nositelje. Uvažavajući specifičnosti djelatnosti potrebno je osigurati potrebne podatke o troškovima i učincima, kako bi se postiglo što bolje korištenje postojećih resursa.

Cilj rada je ukazati na potrebu prilagođavanja i djelovanja u novim tržišnim uvjetima, kroz definiranje i pravilan raspored nastalih troškova na njihove nositelje, a jedna od metoda kojom se to čini je ABC (Activity Base Costing) metoda.

2. Definiranje ABC metode

Jedna od poznatih metoda suvremenog sustava obračuna troškova je tzv. ABC metoda tj. obračun troškova prema bazi aktivnosti. Ova metoda predstavlja prekid s tradicionalnim metodama. "Prema jednoj od brojnih definicija ABC metode (Activity Based Costing) je metodologija planiranja i kontrole stvarnog trošenja resursa u području indirektnih troškova, kojom se troškovima tereti odgovarajući nositelj prema specifičnoj, uzročno posljedičnoj vezi" (Pajić, 2000).

Ova metoda kao i tradicionalne metode, nositelje tereti direktnim troškovima, dok indirektno troškove tereti nositeljima drugačije. Po tome se i razlikuje od tradicionalnih metoda. Problemi koji su se javljali kod tradicionalnih metoda su raspored indirektnih troškova na nositelje putem nekog ključa, te je dolazilo do nedovoljne točnosti u obračunima što ima za posljedicu donošenje pogrešnih poslovnih odluka. Indirektni troškovi se ne mogu neposredno povezati s proizvodom. Oni se moraju nekom metodom prenijeti na proizvod.

3. Utvrđivanje aktivnosti

Osnovna ideja metode je vrlo zahtjevna, jer traži preciznost u mjerenju pojedinih aktivnosti, tj. operacija proizvodnje nekog proizvoda. Primjenjuje se u slučajevima gdje se proizvodi više proizvoda na nekoj proizvodnoj liniji ili pogonu.

Ovo je alternativna metoda, koja na bazi vremena trajanja operacija alocira opće troškove proizvodnje (OTP) na pojedine nositelje aktivnosti tj. proizvode. Provođenje zahtjeva mjerenje preciznog vremena za operaciju proizvodnje nekog proizvoda i na temelju ukupnog vremena raspored općih troškova proizvodnje (OTP) na pojedine proizvode. Metoda ABC se danas favorizira u odnosu na klasične metode.

U proizvodnim pogonima raspolaže se sa mjeracima vremena, koji vrlo precizno mogu odrediti vrijeme potrebno za proizvodnju pojedinog proizvoda. Eliminira se subjektivizam i utjecaj varijabilnih troškova koji ponekad nisu odraz aktivnosti za raspoređivanje općih troškova. Važan je broj operacija, vrijeme trajanja operacija, stavljanje u odnos tog vremena i raspoređivanje općih troškova proizvodnje (OTP) na

pojedine proizvode. " Na prvom mjestu, potrebno je definirati zadatke svakog zaposlenog, a zatim te zadatke uklopiti u aktivnosti koje se odvijaju u nekom troškovnom centru. Sljedeći je korak aktivnosti uklopiti u procese." (Pajić, 2000). Troškovi se prema metodi Activity-based-costing utvrđuju prema aktivnostima, što znači da će proizvodi ili neki drugi troškovni objekti čija proizvodnja zahtjeva više aktivnosti imati i veće troškove.

U okviru te metode, te cjelokupnog koncepta Activity-based managementa uobičajena je podjela aktivnosti na: prateće aktivnosti (Support activities) i operativne aktivnosti (Operating activities). (Wiersema W.H., 1995). Operativne aktivnosti su završne aktivnosti, a prateće aktivnosti su njihova potpora u pribavljanju proizvoda i usluga za krajnjeg korisnika. Metoda Activity-based-costing nastoji uvesti precizniji raspored općih, odnosno neizravnih troškova na proizvod ili uslugu ili na neki drugi troškovni objekt, dok se analizom troškova dodane vrijednosti nastoje eliminirati one aktivnosti koje za potrošača ne znače dodanu vrijednost, dok koncepcija ciljanog troška omogućuje razvojnu strategiju proizvoda na razini cijene prihvatljive za potrošača.

Za obračun troškova po metodi ABC važno je razdvajati aktivnosti i troškove aktivnosti na aktivnosti dodane i aktivnosti nedodane vrijednosti. Koncepcija dodane / nedodane vrijednosti je nužna za uklanjanje nepotrebnih troškova. Aktivnosti dodane vrijednosti su efikasne, dok su aktivnosti nedodane vrijednosti neefikasne jer pretpostavljaju prekomjerno trošenje resursa.

U aktivnosti dodane vrijednosti (Meigs & Meigs, 1999) ubrajaju se dizajn proizvoda, proizvodnja i sastavljanje, pakiranje, isporuka, usluge tehničke potpore nakon prodaje, te davanje kredita, dok su aktivnosti nedodane vrijednosti skladištenje i upravljanje zalihama, instaliranje postrojenja i prazan hod, skladištenje proizvodnje u tijeku dok se čeka daljnja obrada, proizvodnja viška gotovih proizvoda, kontrola kvalitete i ponovna izrada skartnih jedinica, te kvarenje i otpis škartnog outputa.

Uvođenje ABC metode opravdano je u slučajevima: kod izrazito visokog % općih troškova, kad konkurencija ima znatno niže prodajne cijene (ciljni troškovi), kad je tržište spremno platiti više za učinke bolje kvalitete (program TQM - Total Quality Management – upravljanje kvalitetom), kad se management niže razine želi informirati o profitabilnosti pojedinih aktivnosti i učinaka, kada se žele realniji podaci o troškovima sustava internog i eksternog izvješćivanja. (Dremel, 2000)

Managerski zahtjevi za informacijama u cilju upravljanja troškovima postaju sve zahtjevniji, posebice u uvjetima kada sve više raste značaj općih troškova. Za razliku od tradicionalnih modela upravljanja troškovima koji prate tijekom izravnog rada po svakom proizvodu, a opće troškove pridružuje temeljem "ključa", ABC metoda pridruživanje općih troškova temelji na primjeni tzv. troškovnih indikatora. Rezultat toga je mnogo veća točnost.

Osim toga, fleksibilnost proizvodnje (korištenje istih strojeva za proizvodnju različitih proizvoda) otežava praćenje troškova po proizvodu. Ciljni trošak kao model upravljanja troškovima, omogućuje utvrđivanje i kvalitete i funkcionalnosti proizvoda na razini cijene koja će biti prihvatljiva potrošaču. Tehnika ciljanog troška

pomaže u sprečavanju lansiranja proizvoda niske kvalitete i neprihvatljive prodajne cijene na tržište. Prednosti ABC metode su da osvjetljava nepotrebne troškove i olakšava nadzor, utvrđuje procese (aktivnosti) kao uzročnike troškova, te omogućava upravljanje troškovima kvalitete. Trošak koji je važan za povećanje konkurentnosti i profitabilnosti, predstavlja trošak ukupnog procesa i to je ono što bilježi novo računanje troškova na bazi aktivnosti“.

Računanje troškova na bazi aktivnosti bilježi pored troškova izrade i troškove “ne izrade”, koji su u suvremenim uvjetima poslovanja često i veći od samih troškova izrade.” (Škrtić, 1998). Uloga ABC metode je i nadzorna jer osigurava transparentne informacije o općim troškovima i poslovanju, omogućava provedbu načela odgovornosti za trošenje resursa i kvalitetu učinaka, ukazuje na procese u kojima nastaju odstupanja, kontrolira stupanj zadovoljenja potreba i želja internih i eksternih kupaca (ciljni troškovi) te olakšava provođenje procesa kontinuiranog poboljšanja kvalitete. ABC metoda je neizostavna u određivanju cijene proizvoda.

Cilj je ABC kalkulacije da sve troškove pridruži odgovarajućem nositelju kako bi svaki nositelj bio terećen svim troškovima. Trošak aktivnosti je ukupan izdatak za sve utvrdive činitelje proizvodnje koji su utrošeni u izvršenje aktivnosti. Kalkuliranje troškova aktivnosti trebalo bi izvesti u slijedećim fazama (Pajić, 2000): izbor osnovice za izračunavanje troškova, utvrđivanje resursa, utvrđivanje pokretača aktivnosti, izbor pokretača aktivnosti, alokacija sekundarnih aktivnosti, te izračunavanje troškova po aktivnostima.

Bit ove metode nije u pružanju tradicionalnih računovodstvenih informacija (koje proizlaze iz potrebe sastavljanja financijskih izvještaja) nego u stvaranju managerskih informacija: otkrivanju segmenata poslovanja koji mogu dati visoke profite ili biti uzrokom gubitaka.

4. Primjena ABC metode s osvrtom na mogućnosti i uvođenje suvremenog sustava obračuna troškova u pivarsku industriju

Prema provedenom istraživanju primjene računovodstvenih metoda alokacije troškova proizvodnje u proizvodnom sektoru u Republici Hrvatskoj (Perčević, 2006) koje se koriste za interno izvještavanje managementa u računovodstvenoj praksi za alokaciju općih troškova proizvodnje na proizvode, u proizvodnim se subjektima koriste tradicionalnim metodama alokacije, odnosno svega 5,7% subjekata se koristi ABC metodom za alokaciju općih troškova proizvodnje na proizvode.

Potvrđeno je da subjekti koji su uveli ABC metodu smatraju da njezina primjena pridonosi kvalitetnijem raspoređivanju općih troškova proizvodnje na proizvode, čime je i jedinični trošak proizvoda kvalitetnije i objektivnije utvrđen. Kao najveće probleme kod primjene ABC metode, subjekti ističu identifikaciju aktivnosti i činitelja trošenja u subjektima i dugo vremensko razdoblje uvođenja. U pivarskoj industriji (Lacković, 2000) ABC metoda nije još uvijek našla svoju primjenu iz razloga što ne postoji podrška za ovu metodu unutar organizacije.

Opravdanje za pristup tradicionalnim metodama - procesni obračun, su okolnosti postojanja jednog proizvoda te konstantan opseg proizvodnje. Praćenje troškova po proizvodu je jednostavno, s obzirom da se na istim strojevima proizvodi samo jedan proizvod - pivo. Kada bi se pristupalo uvođenju sustavu obračuna troškova po ABC metodi rad u organizaciji mogao bi se podijeliti u slijedeće grupe: prodaja, nabava, administracija – računovodstvo, energetska stanica, proizvodnja sladovine, proizvodnja piva te punjenje u ambalažu.

Ako ove grupe nazovemo troškovnim centrima po kojima pratimo aktivnosti i uz njih vežemo troškove mogli bismo reći da se primjenjuje ABC metoda obračuna troškova. U svakoj od tih grupa postoje zaposleni za koje možemo definirati zadatak. Nekoliko logički povezanih zadataka čini aktivnost tog troškovnog centra.

5. Zaključak

Metoda obračuna i prijenosa troškova na njihove nositelje postaje sve značajnija u današnjim tržišnim uvjetima poslovanja, te je stoga veoma važno osigurati računovodstvenu podlogu managerima za donošenje poslovnih odluka koje će rezultirati ostvarivanjem boljeg rezultata poslovanja. Primjena ABC metode, koja se još uvijek kod nas značajnije ne koristi, u tome će imati značajnu ulogu.

6. Literatura

- Dremel, N. (2000). Temeljni pristupi u obračunu i kalkulaciji troškova proizvodnje, Zagreb, *Informator* broj 4867
- Lacković, V. (2001). *Vrednovanje zaliha gotovih proizvoda u pivarskoj industriji*, magistarski rad, Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet Zagreb,
- Meigs & Meigs (1999). *Računovodstvo temelj poslovnog odlučivanja*, Deveto izdanje, MATE Zagreb
- Pajić, Ž. (2000). Obilježja i primjena ABC metode u proizvodnim poduzećima, XXXV *Simpozij Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika*, Zagreb
- Perčević, H. (2006). Izvorni znanstveni rad: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, *Dostupno na: www.hrčak-ekonomski pregledVol_57No_9-10(30_10_2006_).htm*, *Pristup: 16-05-2008*
- Škrtić, M. (1998). Značaj i mogućnosti upravljanja troškovima poslovanja, *Časopis Računovodstvo, revizija i financije* broj 5, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
- Wiersema W.H. (1995). *Activity-based management*, Amacon, New York