

Рената Лучић¹

Анализа могућности примјене интегрисаног управљања трошковима у великим производним предузећима у Босни и Херцеговини

Analysis of possibilities for use of the integrated costs management in large production companies in Bosnia and Herzegovina

Резиме

Интегрисано управљање трошковима кроз ланац вриједности представља свеобухватни процес који пословне активности надакве, производње и дистрибуције посматра као јединствену, нераскидиву цјелину. Тиме се отвара широк спектар могућности за оптимизацију трошкова свих процеса и активности који се одвијају како унутар, тако и изван граница предузећа, те посљедично, значајно управљање резултатима пословања. Основни предуслов успјешног управљања трошковима у једном овако комплексном систему је увезивање процеса управљања трошковима који настају током читавог животног циклуса производа и процеса управљања трошковима добављача и купаца. Која ће то оптимална комбинација конвенционалних и савремених метода управљања трошковима бити зависиће директно од карактеристика предузећа, с једне стране, те идентификованих потреба за снижавањем трошкова који настају на релацији купац-добављач, с друге стране. На узорку досанскохерцеговачких предузећа истражује се да ли фактори индустријског окружења захтијевају промјене у процесу управљања

¹ Економски факултет Брчко, renata.lucic.efb@gmail.com

интегралним трошковима, односно да ли менаџмент ових предузећа има јасну визију о томе да се унапређењем односа са добављачима и кувцима ствара још више простора за боље конкурентско позиционирање на тржишту.

Кључне ријечи: интегрисано управљање трошковима, ланац вриједности, велика производна предузећа у БиХ, конвенционални приступи управљању трошковима, савремени приступи управљању трошковима, партнерство са добављачима и кувцима.

Summary

Integrated costs management through the value chain represents a comprehensive approach which observes the activities of purchasing, production and distribution as a single, undividable whole. This opens a wide range of possibilities for costs optimization of all processes and activities going on both within and outside of the company limits, and consequently, for improvement of the business results. The main precondition for successful cost management in such complex system is connecting of the program for management of costs incurring during the entire life cycle of the product and the program for management of costs of the suppliers and buyers. The optimal combination of conventional and modern costs management methods depends primarily on characteristics of the company, on one side, and identified needs for lowering the costs incurring on relation buyer-supplier, on the other side. On the sample of companies from Bosnia and Herzegovina, it was researched if the factors of internal environment require changes in the approach to management of internal costs, or if the management of these companies has clear vision that the improvement of relations with the suppliers and buyers creates more space for even better competitive position on the market.

Key words: *integrated costs management, chain value, large production companies in BiH, conventional approach to costs management, modern approach to costs management, partnership with suppliers and buyers*

Увод

Радикалне промјене пословног окружења које се манифестују кроз бројне дисконтинуитете и турбулентне измјене услова пословања, стварају изузетне потешкоће менаџменту у процесу креирања приноса за власнике. У новом пословном амбијенту којег креира глобализација, успјех савременог предузећа се вреднује као резултат интеракције окружења, ресурса и менаџмента, односно способности управљачке структуре да узимајући

у обзир све предности и слабости предузећа, упосли ресурсе на оптималан начин. Једна од главних посљедица глобализације свакако је и јачање конкуренције. Савремена конкуренција је агресивна, немилосрдна и увијек приправна да искористи сваку грешку својих опонената, што ствара и континуирано појачава притисак на менаџмент, присиљавајући га да све своје напоре и активности усмјери ка врховном циљу: задовољењу жеља и потреба купаца. С правом се може рећи да је од свих димензија пословања о којима менаџмент мора водити рачуна купац најважнији. Постићи одговарајући ниво задовољства купаца у данашњим условима није нимало лако. Разлог томе су чињенице да је савремени купац адекватно информисан, веома захтјеван, изузетно сензибилан и врло невјеран. Производити производе и пружати услуге у нади да ће се купац појавити матрица је из давне прошлости која у данашње вријеме више не функционише. Управо због тога су савремена предузећа чврсто фокусирана на проналажење начина за унапређење производа и услуга намијењених задовољењу идентификованих жеља и потреба купаца. У центру пажње се при томе обично налазе квалитет, дизајн и функционалност производа, брзина и поузданост дистрибуције, гаранције, корисничка оријентисаност, одржавање које се протеже кроз цијели животни вијек производа, иновације и сл., а све ово наравно уз прихватљиву цијену (Малинић, Миличевић и Стевановић, 2012, стр. 31). Успјешна реализација једног овако комплексног сета захтјева могућа је под условом да је предузеће оријентисано на кључне факторе успјеха (трошковну ефикасност, квалитет, вријеме, иновације), континуирана усавршавања, оспособљавање запослених и анализу ланца вриједности (Drugy, 2005, р.14). Колико успјешно ће све ове активности бити реализоване, зависиће првенствено од знања и способности менаџмента предузећа. Управо је менаџмент та најважнија карика од које се очекује да непрекидно и врло пажљиво прати ове најважније стратегијске варијабле наспрам конкурената, што превазилази оквире сопствене организације и упозорава на промјене у екстерном окружењу, које њихови купци такође посматрају и процјењују.

Промјене које су се под утицајем глобализације догодиле у екстерном окружењу утицале су и на дешавања у интерном окружењу предузећа. Најважније промјене се односе на другачију, тачније: захтјевима окружења прилагођену организациону и управљачку структуру предузећа, унапређења ефикасности производних процеса, блискије односе с добављачима и купцима засноване на међусобном повјерењу и интензивној сарадњи, унапређење процеса управљања каналима дистрибуције и сл. С обзиром на то да менаџмент различитих предузећа различито реагује на потешкоће у пословању које се јављају као посљедица побројаних промјена, сасвим је јасно да не постоји универзална формула која ће понудити унифицирана

рјешења за све настајуће проблеме. Управо у таквим ситуацијама долази до изражаја знање и креативност менаџмента и управљачког рачуновође који у заједничкој акцији треба да пронађу путеве за остварење зацртаних циљева пословања. Као резултат свих ових настојања развијен је концепт интегрисаног управљања трошковима који, за разлику од конвенционалног приступа управљању трошковима, у себи садржи један другачији поглед на управљање трошковима који настају у пословању предузећа. Наиме, интегрисано управљање трошковима захтијева пажљиво управљање како интерним, тако и екстерним трошковима. Тачније, трошковима који настају у предпроизводној, производној и постпроизводној фази, с једне стране, односно трошковима који настају као резултат интеракција са добављачима, односно купцима, с друге стране. О томе колики значај за предузеће има управљање трошковима који настају изван његових граница најбоље говоре искуства из праксе. Предузећа која су промијенила филозофију и унаприједила сарадњу са добављачима у правцу преношења искустава на подручју управљања трошковима, заједничког рада на истраживању нових материјала, развоју нових производа и сл. остварила су значајне уштеде у трошковима и на тај начин поправила сопствене резултате пословања. Исто тако, приснија сарадња са купцима реализована кроз заједничке напоре на унапређењу функционалности и дизајна производа, резултовала је идентификовањем и елиминисањем активности које не стварају додатну вриједност, што је последично, наравно, довело до редуковања одређених, непотребно насталих трошкова. Овај нови, другачији поглед на процес стварања вриједности за купце, резултовао је чињеницом да су све „карике” ланца вриједности постале свјесне да је међусобно отворена сарадња, заснована на повјерењу и партнерским односима, једини исправни пут за побједу у надметању са конкурентским ланцима вриједности.

Интегрисано управљање трошковима захтијева правовремене, тачне и релевантне информације. Основни извор ових информација треба да буде рачуноводствени информациони систем предузећа који мора бити креиран тако да буде способан да у сваком тренутку пружи информацију која се од њега тражи. С тим у вези поставља се и питање прилагођености, тачније способности конвенционалних приступа управљању трошковима да одговоре на све комплексније информационе захтјеве менаџмента. Управо због тога је на овом мјесту важно истаћи да су се конвенционални приступи управљању трошковима нашли на мети бројних критика. Најчешћи приговори упућени на њихову адресу односе се на недовољно диференциран приступ трошковима који настају у предпроизводној и постпродајној фази ланца вриједности, обрачунске проблеме са алокацијом општих трошкова и игнорисање екстерних трошкова, што их у неким ситуацијама чини недо-

вољно поузданом основом за одлучивање. За разлику од њих, интегрисано управљање трошковима показало се као врло добра основа за јачање финансијских перформанси предузећа и успјешну имплементацију зацртаних стратегијских циљева пословања управо због своје способности да увезује програме управљања интерним и екстерним трошковима, чиме се ствара синергетски ефекат који је знатно већи него у случају њихове симултане примјене. Које технике управљања трошковима ће при томе бити комбиноване условљено је, прије свега, специфичностима интерног и екстерног окружења сваког предузећа. Због тога у академским круговима преовладава мишљење да универзално рјешење никада неће бити ни пронађено.

1. Интегрисано управљање трошковима кроз ланац вриједности као предуслов успјешнијег позиционирања предузећа на тржишту

Већ је у уводу констатовано да су технолошки изазови, глобална тржишта и растућа конкуренција „натјерали” менаџере да модификују пословну праксу у својим предузећима како би успјели да одговоре на комплексне захтјеве купаца. Liderство у цијени и квалитету производа/услуге није више довољно за успјешно надметање са конкурентима. Вријеме испоруке, прилагођене услуге, брзина и флексибилност, представљају критичне факторе успјеха на растућем конкурентском тржишту на којем је животни вијек производа краткотрајан. Тренд усмјерен ка креирању нових врста односа између добављача и купаца који захтијевају растућу отвореност, повјерење и сарадњу, представља основу успјешног позиционирања на тржишту. Предузећа су због овога „присиљена” да преиспитају своје ланце вриједности, те се упусте у сложеније односе са свим учесницима укљученим у животни циклус производа, односно услуге. Тиме се отварају могућности за значајно унапређење нивоа властитих перформанси, као и минимизирање трошкова њихове реализације, што у крајњој линији ствара оптималне предуслове за испоруку супериорне вриједности купцу брже и боље него што то успијева конкуренција. Све су ово разлози због којих интеграција уздуж ланца вриједности представља један од највећих изазова и може постати есенцијални услов опстанка и преживљавања предузећа на тржишту. Креирање оваквог окружења могуће је само у случају када су односи између „карика” у ланцу вриједности леан (engl. lean), што значи кооперативни, стабилни, обострано корисни и прожети са високим нивоом дисциплине.

Концепт интегрисаног управљања трошковима кроз ланац вриједности посматра пословне активности набавке, производње и дистрибуције као јединствену, заокружену цјелину, усмјерену на пружање очекиване вриједности купцу уз најниже могуће трошкове (Малинић, 2008, стр. 288).

Његова успјешна реализација подразумијева ширење фокуса управљања и контроле трошкова и на активности које се дешавају прије набавке и након испоруке производа/услуге купцима. Ово је и основни разлог због којег интегрисано управљање трошковима кроз ланац вриједности захтијева симултану примјену савремених концепата обрачуна и управљања трошковима који су усмјерени на све трошкове у ланцу вриједности и све његове учеснике, и неких традиционалних, интегришући их при томе у један заокружени систем, чији ће резултат бити знатно веће уштеде у трошковима од оних које би настале њиховом појединачном примјеном. Технике које се користе у процесу интегрисаног управљања интерним трошковима доводе до смањења трошкова производа током његовог цјелокупног животног циклуса, док с друге стране, технике које се примјењују за управљање екстерним трошковима повезују програме управљања трошковима добављача и купаца, те подржавају њихове заједничке напоре за смањењем трошкова (Малинић и Јовановић, 2011, стр. 42).

Основни предуслов успјешног управљања трошковима у ланцу набавке је сужавање базе добављача те стварања чврстог и стабилног односа с мањим бројем стратешки најзначајнијих добављача. Ово због чињенице да савремени услови пословања намећу потребу интензивне сарадње с добављачима, која се прије свега огледа у њиховом раном укључивању у процес развоја производа, електронској размјени података, тимском раду, различитим видовима тренинга и обука, све с циљем оспособљавања добављача за усвајање врхунских стандарда производње. Уз то, произвођачи су добили прилику да посвете већу пажњу својим добављачима, што је у крајњој линији довело до снижавања трошкова набавке, унапређења дизајна, квалитета и других својстава производа, унапређења у перформансама добављача и задржавање и сарадњу само с најбољим добављачима те посљедично, јачања конкурентске позиције предузећа на тржишту. Овако висок ниво међуорганизационе сарадње је потпуно разумљив када се у обзир узме рапидни пораст учешћа трошкова екстерно набављених ресурса у цијенама коштања производа, те растући утицај који добављачи имају на продуктивност, цијене, трошкове, квалитет, поузданост и у крајњој линији, укупну вриједност производа у очима њихових крајњих корисника².

У потпуности је јасно, да успјешна реализација овако комплексних захтјева не може бити остварена без адекватне помоћи рачуноводствених информационих система предузећа учесника у ланцу. Већ је раније закључено да су конвенционални рачуноводствени концепти неприкладни за анализу

² Детаљније о овоме: Morgan, J. (1988). The Leverage Behind Purchasing. *Purchasing* 27, стр. 21, цитирано према: Ellram, L., Siferd, S. P. (1993). Purchasing: The Cornerstone of the Total Cost of Ownership Concept. *Journal of Business Logistics*, 14(1), p. 169.

профитабилности купаца и тржишта јер су изворно осмишљени за мјерење трошкова производа. Њихова примјена у новом пословном окружењу доводи до недостатака као што су: искривљени подаци о трошковима производа, неважне и нефункционалне оперативне контролне информације и неефективно мјерење перформанси. Ново окружење захтијева, дакле, велики број релевантних информација о трошковима и перформансама активности, процеса, производа, услуга и купаца. Напредне методе управљања трошковима које су уграђене у рачуноводствено-информационе системе водећих свјетских компанија успијевају да одговоре на овако комплексне захтјеве пружајући менаџерима информације које они користе у сврху (Cooper и Kaplan, 1998, p. 1):

- ефикасног дизајна производа и услуга који ће с једне стране задовољити очекивања купаца, а с друге стране бити произведени и испоручени уз остварење добити;
- сигнализовања, гдје су неопходна континуирана или дисконтинуирана (реинжењеринг) побољшања у квалитету, ефикасности и брзини;
- помоћи запосленима који су директно укључени у процес производње у њиховом учењу и континуираном унапређењу њихових активности;
- усмјеравања одлука везаних уз производни микс и инвестиције;
- одабира између више добављача;
- преговарања о цијенама, својствима производа, квалитети, испоруци и услугама које се пружају купцима и
- креирању ефикасног и ефективног процеса дистрибуције и сервиса усмјереног ка циљним тржиштима и потрошачким сегментима.

Овако широка лепеза примјене техника управљања трошковима наводи на логичан закључак да примјена само једне од њих не може бити довољна да одговори свим овим потребама, те је сасвим јасно да свако предузеће, узимајући у обзир све своје специфичности, мора пронаћи оптималну комбинацију двије или више њих која ће омогућити тачне информације неопходне за исправно вредновања залиха, егзактно мјерење трошкова производа и ефикасну контролу и анализу успјешности.

Предуслов успјешног управљања трошковима (и осталим перформансама) у ланцу дистрибуције је синхронизовање пословних процеса и активности, те интензивна сарадња између свих, или великог броја кључних организација у ланцу. Висок степен повјерења међу карикама омогућава интензивну размјену кључних информација које се односе на процјене преференција крајњих потрошача када су у питању цијене, квалитет, дизајн, функционалност производа/услуге, што је битно за планирање нових пословних процеса и активности у ланцу набавке и производње, што у крајњој линији треба да омогући значајну диференцијацију централног произвођа-

ча у односу на главне конкуренте (Малинић, 2008, стр. 292). Ослањати се на конвенционалне концепте обрачуна и управљања трошковима у вјери да ће пружити праве информације неопходне за управљање трошковима постало је прилично ризикантно. Чињенице да врло често пружају непоуздан увид у стварну профитабилност канала дистрибуције, те њихова неспособност да идентификују трошкове свих активности унутар канала дистрибуције, почевши од пријема наруџбе па све до испоруке и пружања постпродајних услуга потрошачима, чини их неприлагођеним савременим рачуноводственим захтјевима, чиме се ствара готово непремостива баријера која увелико ограничава њихову примјену. Јасно је, дакле, да постоји потреба за одговарајућим концептом обрачуна трошкова који ће у потпуности испунити све информационе захтјеве детектовања, обрачуна и управљања трошковима који се појављују као резултат бројних активности које се одвијају у каналу дистрибуције. Међутим, чињеница је да нити у рачуноводственој теорији, нити пракси још увијек не постоји концепт обрачуна трошкова који би у потпуности одговорио комплексним информационим захтјевима које пред њега постављају менаџери канала дистрибуције. Због тога већина релевантних аутора сматра да је побољшање информационих домета прије свих ABC и каизен (engl. kaizen) концепта кључ за ефикасну контролу трошкова унутар ланца дистрибуције (Christopher, 2011, p. 80). Академски истраживачи, као и практичари извјештавају да успјешна имплементација интегрисаног управљања трошковима кроз ланац вриједности доприноси повећању профитабилности производа (LaLonde и Pohlen, 1996), унапређењу пословне сарадње међу партнерима (Doherty, Maier и Simkin, 1993), бољем разумијевању стварних трошкова пословања (Lin, Collins и Du, 2001; Zsidisin, Ellram и Ogden, 2003), распоређивању конкурентског притиска уздуж цијелог ланца набавке (Cooper и Slagmulder, 2003), бољем познавању пословних процеса и њима узрокованим трошковима (Stapleton, Pati, Beach и Julmanichoti, 2004) и успјешнијем доношењу одлука (Blocher, Chen, Cokins и Lin, 2005). Поред овога, Институт менаџерских рачуновођа (енгл. Institute of Management Accountants-ИМА) у свом извјештају наводи да имплементација интегрисаног система управљања трошковима може помоћи компанијама да (ИМА, 2000, p. 8):

- антиципирају и правовремено реагују на промјене у окружењу прије него исте почну утицати на њих;
- континуирано унапређују процесе;
- упознају се са купцима и прилагођавају се њиховим потребама;
- изграђују дугорочне везе са добављачима и осталим члановима „про-дуженог” предузећа;

- оптимизирају профит осигуравајући да ресурсе вежу искључиво за активности унутар ланца вриједности;
- осигурају да сви запослени у потпуности разумију стратешке и оперативне циљеве, те стварају велики степен мотивације запослених за остварење истих;
- размјењују информације између свих учесника у ланцу и свих нивоа организације, које се односе на купце, остварене резултате, настале и ријешене проблеме и изазове који предстоје у наредном периоду.

2. Истраживање о могућности примјене интегрисаног управљања трошковима у великим производним предузећима у Босни и Херцеговини

У сврху конкретизације теоријских претпоставки рада, те давања истраживачког доприноса у стицању знања о управљачко-рачуноводственој пракси у земљама са нижим степеном привредног развоја у које се убраја и Босна и Херцеговина, проведено је истраживање на узорку предузећа из БиХ. Циљ истраживања био је провјерити хипотезу да интегрисано управљање трошковима кроз ланац вриједности има позитиван утицај на конкурентско позиционирање предузећа на тржишту. Поред овога циљ је био и утврдити на којем нивоу развијености се налазе рачуноводствени информациони системи великих производних предузећа у БиХ и да ли тај ниво омогућава интегрисано управљање како интерним тако и екстерним трошковима?

У фокусу истраживања наша су се велика предузећа прерађивачке индустрије која обављају дјелатност за коју су регистрована. Критеријуми за класификацију предузећа на велика утврђени су Законом о рачуноводству и ревизији у Федерацији Босне и Херцеговине и Законом о рачуноводству и ревизији Републике Српске који прописују да за разврставање предузећа у микро, мала, средња и велика морају бити задовољена најмање два од ниже наведена три критеријума:

- висина прихода,
- вриједност имовине,
- просјечан број запослених током пословне године.

За потребе истраживања, тачније формирања основног скупа, одабрани су критеријуми висина прихода и просјечан број запослених током пословне године. Разлога због којих се при дефинисању основног скупа фокус усмјерио само на велика производна предузећа било је неколико. Прво, примјена савремених метода управљања трошковима је оправдана у случајевима када предузећа послују у индустријама са високим нивоом конку-

ренције, за које је карактеристична висока стопа аутоматизације пословних процеса, те самим тим и висок удио општих у структури укупних трошкова. Њихова специфичност је да имају подручја са високим и растућим трошковима, велики број производа, услуга, купаца, процеса или комбинацију наведеног (Cooper, Kaplan, 1988, pp. 21-25). Укључивање ових предузећа у узорак условљен је, дакле, њиховим могућностима да ангажују кадровске, техничке и финансијске ресурсе неопходне за опсежне анализе које имплементација савремених приступа управљању трошковима захтијева, што прелази могућности средњих и малих предузећа, поготово у оквирима привредног амбијента Босне и Херцеговине. Друго, у истраживању које су провели Институт менаџерских рачуновођа (ИМА) и Крумвиде (Krumwiede) 1996. године се, између осталог, закључује да су предузећа која су имплементовала АВС методу по величини, односно оствареном приходу, већа од оних која нису (Krumwiede, 1998, p. 34). Чињеница да су савремене методе управљања трошковима дизајниране за производна предузећа и усмјерене на управљање трошковима у истим, усмјерила је наш фокус само на њих. То међутим не значи да користи од увођења савремених метода не могу имати и услужна предузећа. Напротив, користи могу бити врло велике због чињенице да у структури њихових укупних трошкова највећи удио имају фиксни и индиректни трошкови. Купер и Каплан (Cooper, Kaplan, 1988, p. 21) сматрају да би користи од примјене АВС методе у услужним предузећима биле веће него у производним. Међутим, резултати истраживања које су провели Кејгвин и Боуман (Cagwin и Bouwman, 2002, p. 17) показали су да производна предузећа у већој мјери користе АВС методу (31,1%) него услужна (14,3%). Неки теоретичари сматрају да се кључ проблема налази у перцепцији услужних предузећа, која још увијек сматрају да су савремене методе управљања трошковима у највећој мјери усмјерене на управљање трошковима у производним предузећима.

Према подацима Агенције за посредничке, информатичке и финансијске услуге (скр. АПИФ) из Бања Луке и LRC BIS из Сарајева, у Босни и Херцеговини послује 298 производних предузећа која према наведеним критеријима могу бити сврстана у категорију великих. Након што је дефинисан основни скуп (којег чини 298 предузећа) формиран је оквир за избор узорка, односно попис јединица основног скупа из којег је изабран узорак. Ради се о простом случајном узорку од 110 предузећа. Одазив је био 27% (n=30).

У укупном броју испитаних предузећа 33,33% је предузећа из индустрије прехранбених производа, пића и духана, 30% из индустрија базних метала и металних производа, 16,67% из индустрије дрвета и производа од дрвета. Осталих 20% припадају индустријама текстила и текстилних производа, индустрији коже и производа од коже, индустрији кокса, деривата нафте

и нуклеарног горива, индустрији хемикалија, хемијских производа и вјештачких влакана, производњи осталих производа од неметалних минерала и производњи машина и уређаја.

2.1. Резултати истраживања

Профитабилност предузећа у великој је мјери зависна од квалитета информација које продукује његов рачуноводствени информациони систем. С тим у вези намјера је утврдити да ли рачуноводствени информациони системи испитаних предузећа задовољавају информационе потребе њиховог менаџмента, односно да ли пружају правовремене и тачне информације неопходне за повлачење правих пословних потеза.

Први корак у истраживању било је конструисање скале процјене квалитетне информација које продукује рачуноводствени информациони систем предузећа као независне варијабле. Скала је конструисана по моделу петостепене скале Ликертовог типа (у оквиру које су одговори испитаника вредновани оцјенама од 1 до 5, при чему је 1-најмањи степен слагања а 5-највећи степен слагања), а чине је 4 тврдње о различитим аспектима процјене постојећег система управљања трошковима у анкетираним предузећима. Скала/варијабла је формирана на основу тврдњи и резултата унутрашње хомогености тврдњи путем вриједности Cronbach's alpha коефицијенција³ (табела 1). Добијена вриједност Cronbach's alpha коефицијенција, као показатеља унутрашње хомогености, за укупну скалу износи 0,887, што имплицира да је унутрашња хомогеност скале изузетно добра, те да се на основу ових димензија може формирати независна варијабла. Осим тога, у табели 1 је видљиво да добијене вриједности Cronbach's alpha коефицијенција за појединачне димензије варијабле квалитетне информација које продукује рачуноводствени информациони систем предузећа показују да све примијењене димензије посједују изузетно добар ниво поузданости. С друге стране, зависну варијаблу у овом случају представља квалитетно пословно одлучивање, која је операционализована кроз оцјену просјечног развоја укупног годишњег прихода предузећа у претходне три године (табела 2).

³ Резултати Cronbach alpha који су већи од 0,7 представљају прихватљиву поузданост, мада би било пожељно тежити коефицијентима изнад 0,8.

Табела 1.

Вриједности Cronbach's alpha коефицијената за поједине димензије независне варијабле

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Постојећи систем управљања трошковима омогућава предузећу уштеду на трошковима	10,90	7,472	,671	,885
Постојећи систем управљања трошковима продукује тачне информације о трошковима производа и /или услуга	10,93	6,892	,726	,866
Постојећи систем управљања трошковима омогућава предузећу задовољавајућу контролу трошкова	10,97	6,378	,854	,816
Постојећи систем управљања трошковима омогућава побољшану ефикасност процеса	10,90	6,093	,779	,848

Напомена: Тврдње у Табели 1. прилагођене су према: Pekanov, S.D. (2013). Koristi primjene ABC metode u hrvatskim poduzećima. *Ekonomski vjesnik 1/2013*, str. 156.

Табела 2.

Просјечан развој укућној годишњег прихода у претходне три године

Развој годишњег прихода у претходне три године	Фреквенција	Структура у %
Изузетно опадајући	0	0
Опадајући	6	20
Константан	6	20
Растући	12	40
Изузетно растући	6	20
Укупно	30	100

Извор: Анализа аутора (2016).

Укупан годишњи приход за 60% испитаних предузећа се развија у добром смјеру. Од укупног броја испитаних 40% је навело да су њихови приходи растући а 20% њих, штовише као изузетно растући. Половина осталих испитаника има константан развој прихода, док друга половина има проблема са падом прихода што представља озбиљан изазов за менаџмент предузећа.

Постојање корелационе повезаности између варијабле квалитет информација које продукује рачуноводствени информациони систем предузећа и варијабле квалитетно пословно одлучивање приказује табела 3. Статистичка анализом је утврђено да је квалитет информација које је продуковао

рачуноводствени информациони систем преузећа позитивно утицао на просјечни развој годишњег прихода преузећа у претходне три године ($r = 0,784$, $p < 0,05$), односно да постоји статистички значајна веза између квалитета информација које продукују рачуноводствени информациони система испитаних преузећа и успјешности у њиховом пословном одлучивању.

Табела 3.

Корелациона повезаност између зависне и независне варијабле

		Квалитет информација које продукује рачуноводствени информациони систем преузећа.		Оцјена просјечног развоја укупног годишњег прихода преузећа у претходне три године.	
Spearman's rho	Квалитет информација које продукује рачуноводствени информациони систем преузећа.	Correlation Coefficient	1,000	0,784**	
		Sig. (2-tailed)		,000	
		N		30	
	Оцјена просјечног развоја укупног годишњег прихода преузећа у претходне три године.	Correlation Coefficient		1,000	
		Sig. (2-tailed)			
		N			

**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Извор: Анализа аутора (2016).

Одговор на питање која од четири димензије *независне варијабле* - квалитет информација које продукује рачуноводствени информациони систем преузећа највише утиче на просјечни развој годишњег прихода преузећа, потражен је кроз анализу појединачних корелација између димензија које чине *независну* и *зависну варијаблу* Анализа корелације је показала да је највећи утицај на просјечан развој годишњег прихода преузећа у претходне три године имала димензија - постојећи систем управљања трошковима омогућава преузећу уштеду на трошковима ($r = 0,734$, $p < 0,05$), те димензија - постојећи систем управљања трошковима продукује тачне информације о трошковима производа и /или услуга, истина нешто слабије ($r = 0,643$, $p < 0,05$) али још увијек у границама умјерене повезаности.

Све ово дакле, наводи на закључак да су менаџери испитаних преузећа углавном задовољни квалитетом информација које добијају од рачуноводствених информационих система својих преузећа, те да поменути пружају подршку у доношењу пословних одлука које имају директан утицај на профитабилност пословања.

Други корак у истраживању била је детекција евентуалних проблема које менаџери великих производних преузећа у Босни и Херцеговини имају са постојећим системом управљања трошковима. С тим у вези важно је истаћи сљедеће: ако се идентификује постојање проблема и пропуста у

функционисању постојећег система управљања трошковима, неопходно је предузети кораке који ће бити усмјерени на увођење неког новог система способног да пружи правовремене и тачне информације неопходне за доношење квалитетних пословних одлука. Полазећи од претпоставке да већина предузећа примјењује конвенционалне системе обрачуна трошкова најприје је идентификовано по којем конвенционалном систему се врши обрачун трошкова у испитаним предузећима.

Од укупног броја испитаних предузећа (табела 4) 53% примјењује систем обрачуна по стварним трошковима. Половина осталих предузећа примјењује систем обрачуна по стандардним трошковима (њих 23,33%), док друга половина примјењује систем обрачуна по стандардним варијабилним трошковима (Direct Costing). Приказани резултати су потврдили полазну претпоставку и доста су обесхрабрујући јер указују на врло низак ниво развоја управљачко рачуноводствене функције у великим производним предузећима у БиХ. Евидентно је, дакле, да је систем обрачуна по стварним трошковима окосница обрачуна трошкова у највећем броју предузећа из узорка. Посматран са становишта циљева којима обрачун трошкова треба да служи систем обрачуна по стварним трошковима показује највише недостатака⁴ и њему се упућују највеће критике. Наиме, систем обрачуна по стварним трошковима нуди промјенљиву јединичну цијену коштања и дјелимичних учинака (учинци мјеста трошкова) и коначних учинака предузећа (недовршене производње, готових производа и проданих производа). Надаље, не одговара потребама билансирања залиха недовршене производње и готових производа у финансијском књиговодству. Отежава, ако не и потпуно не дозвољава дјелотворну контролу трошкова. Онемогућава квалитетно планирање прихода, расхода и резултата за предузеће у цјелини или његове дијелове. Испољава значајне недостатке у погледу формулисања политике продајних цијена и њиховог формирања. Неажуран је и неупотребљив за потребе алтернативног пословног одлучивања, које је важна ставка савременог обрачуна трошкова. Упркос чињеници да посједује значајне недостатке, погрешно би било закључити да је систем обрачуна по стварним трошковима потпуно бескористан, односно информационо сасвим ирелевантан. Концепти мјеста и носилаца трошкова и резултата, уведени системом обрачуна по стварним трошковима, једнако су битни и за системе обрачуна по стандардним трошковима. Једина разлика је у томе што мјеста трошкова у напреднијим системима обрачуна трошкова нису само калкулациона мјеста, него и контролни пунктови трошкова.

⁴ Детаљније о овоме: Стевановић, Н. (2000). *Системи обрачуна трошкова и учинака: Обрачун трошкова и учинака производној предузећа*. Универзитет у Београду: Економски факултет, стр. 240-245.

Табела 4.
Примијењени систем обрачуна трошкова

Систем обрачуна трошкова	Фреквенција	Структура у %
Систем обрачуна по стварним трошковима	16	53,33
Систем обрачуна по стандардним трошковима	7	23,33
Систем обрачуна по стандардним варијабилним трошковима (Direct Costing)	7	23,33
Укупно	30	100

Извор: Анализа аутора (2016).

Конвенционалне методе управљања трошковима прикладне су за предузећа која имају низак удио општих трошкова у структури укупних трошкова. Низак удио општих трошкова карактеристичан је за предузећа са ниском аутоматизацијом производних процеса, те посљедично високим удјелом трошкова директног рада. Уколико уз све наведено предузеће још послује и у окружењу са ниском конкуренцијом, у таквим предузећима је могуће користити један до два критеријума за распоред општих трошкова, а ти критеријуми могу бити повезани са обимом. Примјена конвенционалних метода у оваквој констелацији односа неће доводити до појаве грешака при распореду општих трошкова и одређивања цијене коштања. Додајући још и чињеницу да је њихова примјена једноставна и јефтина конвенционалне методе су за оваква предузећа сасвим прихватљиве⁵.

Одговор на питање да ли примјена конвенционалних метода управљања трошковима у анкетираним предузећима може бити оправдана, посматрано са аспекта удјела општих трошкова у структури укупних трошкова, понудила је анализа односа независне варијабле примјењени систем обрачуна трошкова и зависне варијабле удио општих трошкова у структури укупних трошкова предузећа. Однос наведених варијабли приказује табела 5.

Извршеном статистичком анализом је утврђено да постоји позитивна и умјерена повезаност варијабли, односно вриједност коефицијента корелације је ($r = 0,668$). На основу добијеног показатеља коефицијента корелације могуће је закључити да је, узимајући у обзир удио општих трошкова у структури укупних трошкова предузећа и статистички значајну везу ($p < 0,05$), примјена конвенционалних система обрачуна трошкова у анкетираним предузећима оправдана.

⁵ Детаљније о овоме: Pekanov, S.D. (2013). Koristi primjene ABC metode u hrvatskim poduzećima. *Ekonomski vjesnik 1/2013*, str.150-151.

Табела 5.

Корелациона повезаност између независне и зависне варијабле

			Примијењени систем обрачуна трошкова.	Удио општих трошкова у структури укупних трошкова предузећа.
Spearman's rho	Примијењени систем обрачуна трошкова.	Correlation Coefficient	1,000	,668**
		Sig. (2-tailed)		,000
		N		30
	Удио општих трошкова у структури укупних трошкова предузећа.	Correlation Coefficient		1,000
		Sig. (2-tailed)		
		N		

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Извор: Анализа аутора (2016).

Да би се још јаче потврдили или одбацили добијени резултати извршена је анализа повезаности *независне варијабле* приммијењени систем обрачуна трошкова и *зависне варијабле* процјена кретања удјела општих трошкова у структури укупних трошкова предузећа у претходних пет година. Резултате ове анализа приказује табела 6.

Табела 6.

Корелациона повезаност између независне и зависне варијабле

			Примијењени систем обрачуна трошкова.	Процјена кретања удјела општих трошкова у структури укупних трошкова предузећа у претходних пет година.
Spearman's rho	Примијењени систем обрачуна трошкова.	Correlation Coefficient	1,000	,792**
		Sig. (2-tailed)		,000
		N		30
	Процјена кретања удјела општих трошкова у структури укупних трошкова предузећа у претходних пет година	Correlation Coefficient		1,000
		Sig. (2-tailed)		
		N		30

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Извор: Анализа аутора (2016).

Статистичка анализа је показала да постоји позитивна и врло добра повезаност варијабле, односно вриједност коефицијента корелације је ($r =$

0,792). Добијени показатељ коефицијента корелације наводи на закључак да је, узимајући у обзир процјену кретања удјела општих трошкова у структури укупних трошкова предузећа у претходних пет година и статистички значајну везу ($p < 0,05$), примјена конвенционалних система обрачуна трошкова у анкетираним предузећима оправдана.

Имајући у виду чињеницу да анкетирана предузећа припадају босанско-херцеговачкој прерађивачкој индустрији за коју је карактеристичан висок удио трошкова директног рада, те посљедично низак степен аутоматизације, јасно је зашто конвенционални системи управљања трошковима задовољавају информационе захтјеве менаџмента ових предузећа.

Трећи корак у истраживању захтијевао је испитивање постојања позитивне корелације између *независне варијабле* конвенционални системи обрачуна трошкова операционализоване кроз димензију (примијењени систем обрачуна трошкова и учинака) и *зависне варијабле* рачуноводствено-информациони захтјеви менаџмента великих производних предузећа у БиХ операционализоване кроз низ варијабли, како би се добио што бољи увид у однос наведених појава (табела 7). Мјерење повезаности између варијабли вршено је примјеном Спирмановог коефицијента корелације⁶ при чему је статистичка значајност одређена на нивоу $p < 0,05$.

Табела 7.

Корелациона повезаност између независне и зависних варијабли

Независна варијабла	Зависна варијабла	Коефицијент корелације
Примијењени систем обрачуна трошкова	Постојећи систем управљања трошковима продукује тачне информације о трошковима производа и /или услуга.	,605
Примијењени систем обрачуна трошкова	Постојећи систем управљања трошковима омогућава предузећу уштеду на трошковима.	,709
Примијењени систем обрачуна трошкова	Постојећи систем управљања трошковима омогућава предузећу задовољавајућу контролу трошкова.	,566
Примијењени систем обрачуна трошкова	Постојећи систем управљања трошковима омогућава предузећу побољшану ефикасност процеса.	,527

Извор: Анализа аутора (2016).

Већ је раније напоменуто да је задатак менаџмента да, уколико идентификује постојање проблема и пропуста у функционисању постојећег

⁶ За тумачење вриједности Спирмановог коефицијента корелације важе следећа правила: од 0 до 0,25 или од 0 до -0,25 нема повезаности; од 0,25 до 0,50 или од -0,25 до -0,50 слаба повезаност међу варијаблама; од 0,50 до 0,75 или од -0,50 до -0,75 умјерена до добра повезаност; од 0,75 до 1 или од -0,75 до -1 упућују на врло добру од изврсну повезаност међу варијаблама.

система управљања трошковима, предузме кораке који ће бити усмјерени на увођење неког новог система способног да пружи правовремене и тачне информације неопходне за доношење квалитетних пословних одлука. Претходна анализа задовољства испитаних предузећа системом управљања трошковима који је у примјени у њиховом предузећу, показала је да постојећи систем управљања трошковима углавном задовољава информационе потребе њиховог менаџмента. Доказ томе су вриједности коефицијента корелације r које се крећу у распону од 0,527 до 0,709, што Довсон и Трап (Dawson, Trapp, 2004) тумаче као умјерену до релативно добру повезаност. Најнижи степен корелације утврђен је за варијаблу *постојећи систем управљања трошковима омогућава предузећу побољшану ефикасност процеса* ($r = 0,527$) и варијаблу *постојећи систем управљања трошковима омогућава предузећу задовољавајућу контролу трошкова* ($r = 0,566$), што је и разумљиво јер већина предузећа примјењује систем обрачуна по стварним трошковима који испољава ове недостатке. Ово указује на потребу за одређеним модификацијама система како би се омогућила већа тачност генерисаних информација и унаприједио систем управљања трошковима. С друге стране, испитаници су процијенили да су најбоље особине примијењених система обрачуна трошкова њихова способност да допринесу уштедама у трошковима ($r = 0,709$) и пруже релативно тачне информације о трошковима производа и/или услуга ($r = 0,605$). Дакле, резултати статистичке анализе су показали да постоји статистички значајна веза између рачуноводствено-информационих захтјева менаџмента испитаних предузећа и способности примијењених (конвенционалних) система управљања трошковима да пруже корисне информације које ће помоћи менаџменту у доношењу пословних одлука неопходних за реализацију зацртаних циљева пословања.

Четврти корак у истраживању имао је за циљ идентификовати да ли примјена концепта интегрисаног управљања трошковима може помоћи предузећу у бољем конкурентском позиционирању на тржишту. Интегрисано управљање трошковима, у свом идеалном облику, требало би да обухвата комбиновану примјену метода за интерно управљање трошковима и метода за управљање трошковима који настају на релацији купац - добављач. У уводу је већ наглашено да економска теорија (као ни пословна пракса) не може понудити јединствен сет техника примјењив на свако предузеће зато што једноставно не постоје два потпуно идентична пословна ентитета која послују у идентичном окружењу. Руководећи се резултатима истраживања која су проведена у земљама са развијеном економијом, као и препорукама научних радника, везано уз способност појединих метода управљања интерним трошковима да буду увезане са једном или више других, у фо-

косу овог истраживања нашле су се три методе и то: обрачун и управљање на основу циљних трошкова (engl. Target Costing), обрачун и управљање на основу активности (engl. Activity Based Costing-ABC) и каизен обрачун трошкова (engl. Kaizen Costing). Намјера је била да се на одабраном узорку истражи да ли и у којој мјери босанскохерцеговачка производна предузећа примјењују неку од ових метода, те које користи, односно ефекте њихова примјена има на систем управљања трошковима и перформансама предузећа. Поред овога, истраживање је било усмјерено и на идентификовање способности рачуноводствено-информационог система предузећа да увеже постојећу конвенционалну и примјењену савремену методу управљања трошковима у јединствену цјелину. Оваквом интеграцијом би се отвориле могућности за квалитетније пословно одлучивање захваљујући способности савремених метода да пруже квалитетне информације неопходне за одређивање продајних цијена, дефинисање производног микса, одређивање профитабилности појединих купаца, унапређење процеса који се одвијају у предузећу, итд. Изјаве су мјерене петостепеном Ликертовом скалом (1-најмањи степен слагања, 5-највећи степен слагања). Сумиране резултате анализе прикупљених података приказује табела 8.

Табела 8.

Анализа примјене савремених метода управљања трошковима у великим производним предузећима у БиХ

Начин примјене	Метода управљања трошковима		
	Target Costing	Activity Based Costing	Kaizen Costing
Не примјењујемо	21	24	30
Дјелимично примјењујемо	7	4	-
Примјењујемо у потпуности	2	2	-
Свега:	30	30	30

Извор: Анализа аутора (2016).

Као што је видљиво из табеле 8, Target Costing је метода коју у потпуности примјењује 6,6% анкетираних предузећа, док њих 23,3% примјењује методу само код одређених пројеката или одабраних производа. ABC метода је у примјени у мањој мјери, тачније само 20% анкетираних предузећа примјењује ABC, од чега њих 6,6% у потпуности, док њих 13,33% дјелимично.

Правовремени утицај на трошкове и управљање структуром трошкова ($\bar{x}=3,0$; $\sigma=2,82$), те повећање трошковне транспарентности ($\bar{x}=3,0$; $\sigma=2,0$) најзначајнији су циљеви због којих се приступило имплементацији Target Costing методе у рачуноводствени информациони систем анкетираних предузећа. Поред ових *трошковно оријентисаних* циљева, као значајни су означени и циљеви у вези с производом, односно циљеви који се односе

на континуирано прилагођавање квалитета производа ($\bar{x}=2,25$; $\sigma=1,29$), те циљ усмјерен на смањивање комплексности производа ($\bar{x}=2,0$; $\sigma=1,73$). Циљ који се везује уз истраживање и развој производа, тачније, скраћивање развојног програма/достизање оптималног тренутка за улазак на тржиште означен је као мање релевантан у односу на наведене ($\bar{x}=1,67$; $\sigma=0,47$). Циљеви који су важни за ефикасно функционисање цјелокупног ланца вриједности анкетираних предузећа су оцијенили као оне који нису били пресудни за имплементацију Target Costing методе у њихов рачуноводствено-информациони систем. Дакле, доминантни циљ због којег су се предузећа одлучила на примјену Target Costing је квалитетно и ефикасно управљање трошковном ситуацијом у предузећу.

Предузећа која примјењују ABC методу дала су високу просјечну оцјену изјави *Менаџмент њихових предузећа је обезбедио све њихове ресурсе за примјену ABC методе*⁷ ($\bar{x}=3,0$; $\sigma=1,0$). Ово је сасвим разумљиво јер без адекватне подршке менаџмента, примјена ABC методе не би била могућа. Једнако високу оцјену је добила и изјава *ABC се примјењује при одређивању трошкова производа* ($\bar{x}=3,0$; $\sigma=0,0$). Узимајући у обзир обиљежја ABC методе и чињеницу да њена примјена омогућава тачнију алокацију општих трошкова на носиоце, те посљедиочно и прецизније утврђивање укупних трошкова јединице производа и/или услуге, за очекивати је да ће ABC метода бити примјењена у сврху одређивања јединичних трошкова. Изјава *ABC омогућава анализу трошкова по јединичним активностима* ($\bar{x}=2,5$; $\sigma=1,50$) такође се везује уз основна обиљежја ABC методе и требало би, ако се исправно примјењује, да омогући предузећу увид у трошкове сваке појединачне активности. Интересантно је за примјетити да је најнижу просјечну оцјену добила изјава *користи од примјене ове методе су надмашиле трошкове* ($\bar{x}=1,2$; $\sigma=0,40$). Високи трошкови увођења ове методе у рачуноводствени систем предузећа најчешћи су разлог због којег се предузећа тешко одлучују или одустају од њене примјене. Могући узрок овоме је несистематска примјена ове методе и погрешан приступ предузећа која су, вјероватно, без јасно одређене сврхе кориштења врло прецизних информација о трошковима које продукује ABC ушла у ову „авантуру”.

Анализа резултата истраживања је показала и то да рачуноводствени информациони системи анкетираних предузећа нису способни да на било који начин увек примјену конвенционалног метода управљања трошковима са неком од савремених метода (ABC или Target Costing), што наводи на закључак да велика производна предузећа у БиХ немају развијене системе интегрисаног управљања интерним трошковима, што би у случају

⁷ Прилагођено према: Kennedy, T., Affleck-Graves, J. (2001). The impact of activity-based costing techniques on firm performance. *Journal of Management Accounting Research*, 13(1), pp. 19-45.

комплекснијих услова пословања свакако имало негативне импликације на конкурентско позиционирање ових предузећа.

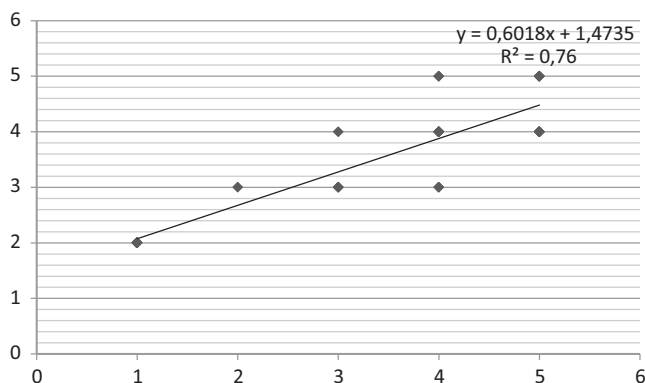
Једно од обиљежја интегрисаног управљања трошковима кроз ланац вриједности је и успостављање квалитетнијих и приснијих односа с једне стране са добављачима, као кључној карици која значајно утиче на висину трошкова пословања, као и са купцима, с друге стране, чијим укључивањем предузеће себи отвара могућност да кроз производ који је у потпуности прилагођен њиховим потребама и жељама надмаши конкуренте и учврсти своју тржишну позицију. Истраживање је показало да од укупног броја анкетираних предузећа њих 16 (односно 53,3%) посматра своје добављаче као дио свог ланца вриједности. При томе, ни једно од испитаних предузећа нема развијене програме међуорганизационог управљања трошковима на релацији предузеће-добављач, али у односима са својим добављачима примјењују одређена правила и поступке који представљају компоненте интегрисаног управљања екстерним трошковима. У прилог овоме говоре чињенице да: 96,6% анкетираних предузећа проводи стратегију стварања дугорочних пословних односа с добављачима; њих 60% посвећује значајну пажњу контроли успјешности пословања с кључним добављачима; 80% испитаних предузећа очекује од својих добављача да испуне високо постављене захтјеве у вези са квалитетом сировине/компоненти које им испоручују; 20% предузећа у потпуности се слаже, док њих 66,7% се углавном слаже с изјавом да је њихова политика усмјерена ка редуковању броја добављача. С тим у вези је и податак да 37,5% предузећа сматра да њихов однос и политика коју проводе према добављачима резултују значајним уштедама у трошковима што се огледа и кроз податак да њих 56,25% сматра да се користи огледају и у успјешнијем доношењу пословних одлука, што у крајњој линији и представља циљ интегрисаног управљања трошковима.

Узимајући у обзир чињеницу да се сва анкетирана предузећа баве производњом производа широке потрошње, те да се ни једно предузеће не појављује у улози централног добављача, сасвим су разумљиви резултати истраживања који су показали да ни једно предузеће нема развијен ни један од облика присније сарадње са купцима њихових производа, која би подразумевала стварање партнерских односа, сарадњу у процесу развоја иновативних и тржишно-оријентисаних производа, отворену могућност приступа купаца производним плановима предузећа и сл.

Идентификовање постојања позитивне корелације између зависне варијабле конкурентско позиционирање операционализоване кроз димензију (просјечни развој укупног годишњег прихода у претходне три године) и независне варијабле концепт интегрисаног управљања трошковима кроз ланац вриједности операционализоване кроз димензију (добављачи

су дио ланца вриједности предузећа), представљало је важан корак у провјери тврдње да интегрисано управљање трошковима кроз ланац вриједности има позитиван утицај на конкурентско позиционирање предузећа на тржишту. Овдје при томе треба напоменути да је провјера ове хипотезе заснована на димензијама које се односе на интегрисано управљање екстерним трошковима, с обзиром на чињеницу да је у претходној расправи констатовано да предузећа из узорка немају развијене програме интегрисаног управљања интерним трошковима.

Утицај независне на зависну варијаблу испитан је употребом линеарне регресионе анализе. Добијени коефицијент регресије $\beta = 0,872$ је статистички значајан ($p < 0,05$), односно другим ријечима, постоји статистички значајна линеарна веза између концепта интегрисаног управљања трошковима кроз ланац вриједности и конкурентског позиционирања предузећа. С обзиром на то да је ова вриједност блиска јединици може се закључити да постоји јака зависност између ових промјењивих.



Графикон 1. Регресиони правац $a = 0,6018$, $b = 1,4735$

Добијени модел линеарне регресионе анализе указује да уколико добављачи, буду јаче интегрисани у ланац вриједности предузећа, у будућности ће доћи до бољег конкурентског позиционирања, односно просјечни раст годишњег прихода предузећа, повећаће се за 1,4735%. У овом случају константни члан нема значења, јер је практично немогуће да предузеће нема никакву конекцију са добављачима.

Дакле, статистичка анализа је показала да је укључивање добављача у ланац вриједности појединих предузећа, сужавање броја добављача на најквалитетније, постављање високих стандарда у погледу квалитета инпута, те тенденција стварања дугорочних пословних односа, што су све компо-

ненте интегрисаног управљања екстерним трошковима, имало значајан утицај на резултате пословања предузећа из узорка.

Закључак

Истраживање примјене интегрисаног управљања трошковима у производним предузећима у Босни и Херцеговини је показало да од укупног броја испитаних предузећа ни једно нема развијен систем интегрисаног управљања интерним трошковима нити систем интегрисаног управљања екстерним трошковима (у његовом дефинисаном облику). Генерално посматрано, један од разлога је свакако врло низак ниво развијености управљачко-рачуноводствене и функције управљања у предузећима у Босни и Херцеговини. Под овим се подразумејева недовољан ниво образованости кључних актера у процесу управљања предузећем, што за посљедицу има неразумијевање постојања потребе за тачнијим обрачуном, контролом и управљањем трошковима што има директан утицај на ниво профитабилности пословања. Недовољан ниво знања и способности ствара код запослених одбојност према нечему новом и непознатом, те посљедично, неспремност на промјене, па чак и у ситуацијама када ће се њихов ефекат позитивно одразити на сваког запосленог. Кључну улогу у разрјешавању овог „гордијског чвора” има менаџмент који треба да буде иницијатор и лидер позитивних промјена у пословању предузећа. С тим у вези је и основна намјера проведеног истраживања да конструктивно утиче на доносиоце одлука како би, ако ништа друго, у неким ситуацијама барем размислили о промјени досадашње праксе. Други разлог је повезан са технолошком развијеношћу производних предузећа у Босни и Херцеговини. Прерађивачка индустрија у БиХ је радно интензивна и ниво аутоматизације производних процеса је врло низак. Ова тврдња поткријељена је резултатима истраживања који су показали да је удио и кретање општих трошкова у укупним трошковима анкетираних предузећа на релативно ниском нивоу (43% предузећа процјењује да се удио општих трошкова у укупним трошковима предузећа креће у интервалу 10%-20%, док 60% предузећа процјењује да је у протеклих пет година удио општих трошкова у укупним трошковима незнатно повећан). С тим у вези, те узимајући у обзир чињеницу да су конвенционалне методе обрачуна трошкова једноставније и јефтиније за увођење и примјену од савремених, сасвим је разумљиво зашто сва анкетирана предузећа обрачун трошкова врше по некој од конвенционалних метода. При томе је потребно истаћи да чак 53,33% анкетираних предузећа (односно њих 16) примјењује систем обрачуна по стварним трошковима.

Оно што свакако охрабрује је чињеница да међу анкетираним предузећима ипак има и оних чији је менаџмент препознао предности које доноси имплементација неке од савремених метода обрачуна трошкова. Истина овдје се не ради о великом броју. Па тако, од укупног броја испитаних предузећа њих 7 Target Costing методу дјелимично примјењује, док су само 2 предузећа навела да методу примјењују у потпуности. Као највећи проблем наводе високе трошкове увођења због којих велики број предузећа одустаје од примјене.

Од укупног броја испитаних предузећа њих 4 ABC методу примјењује дјелимично, док само 2 методу примјењују у потпуности. При томе, као највећи проблем и овдје наводе високе трошкове увођења. У прилог овоме говори податак да је најнижу просјечну оцјену добила управо изјава „*Користићи од примјене ове методе су надмашиле трошкове*” ($\bar{x}=1,2$; $\sigma=0,40$).

Истраживање је показало да се односи са добављачима почињу кретати у правом смјеру, односно да предузећа своје добављаче почињу посматрати и прихватати као дугорочне партнере, при чему од својих централних добављача очекују да испуне високе захтјеве у погледу квалитета сировине (компоненте) коју им испоручују. Уочен је и тренд усмјерен ка редуковању броја добављача и фокусирање искључиво на мањи број најквалитетнијих, што је једна од најзначајнијих карактеристика приступа интегрисаном управљању екстерним трошковима. Промјена и унапређење односа са добављачима резултовала је чињеницом да је мало више од трећине испитаних предузећа остварило значајне уштеде у трошковима које су се одразиле на поправљање резултата пословања. У фокусу интегрисаног управљања трошковима поред добављача налазе се и купци. Сарадња са купцима од изузетне је важности јер омогућава предузећу да спозна очекивања и захтјеве усмјерене ка производу чиме се отвара могућност за креирање потпуно прилагођене понуде којом се постојећи купци задржавају а потенцијални привлаче. Резултати анализе природе односа са купцима су показали да анкетирана предузећа не изграђују никакве облике партнерских односа са својим купцима, што је и разумљиво због чињенице да се ни једно од анкетираних предузећа не бави производњом дијелова или компоненти производа.

Свако истраживање, а поготово комплексне и сложене материје као што је овдје био случај, има одређена специфична ограничења која треба имати на уму приликом валоризације добијених резултата. Дио ограничења свакако је резултат одабране методологије истраживања. Наиме, анкетни упитник не представља стандардни истраживачки приступ научном проблему. Чак штавише, у неким је научним круговима окарактерисан као „ненаучни”. Генерално је прихваћен став да испитаници не одговарају оно

што стварно мисле, већ оно што је складу са друштвеним вриједностима. С тим у вези присутан је технички недостатак анкете, а то је немогућност провјеравања истинитости одговора. Испитаници понекад не знају или не желе одговорити искрено на постављена питања, што наравно опет доводи у питање поузданост добивених података.

Ограничавајући фактор, с којим се суочавају сви истраживачи и који је представљао проблем и овдје, је неспремност за учешће у оваквом, али и другим облицима истраживања. Узимајући у обзир чињеницу да се ради о екстерном ограничавајућем фактору на који није могуће утицати стопа поврата од 27% може бити прихватљива.

Генерално посматрано, босанскохерцеговачка предузећа због низа отежавајућих околности (интерних и екстерних) још увијек нису достигла одговарајући ниво организационог развоја који би могао представљати подлогу за имплементацију савремених приступа управљању трошковима. Међутим, резултати истраживања су показали да се ипак чине одређени помаци у добром смјеру. Наиме, неколицина великих производних предузећа у одређеним ситуацијама примјењује Target Costing, односно ABC, те се због тога намеће као пожељно провести истраживања која би помогла да се креира детаљнија слика о томе у којој мјери се примјењују ове методе, које су користи од примјене на систем управљања трошковима, те који фактори утичу на примјену ових метода. У истраживању је уочена и генерална суздржаност према спремности размјене података и информација са партнерима, посебно када су у питању добављачи. Ово је директна последица недостатака у организационој култури босанскохерцеговачких предузећа, за шта директну одговорност носе наравно руководећи органи. С тим у вези, интересантно би било за истражити да ли и на којем нивоу организациона култура предузећа представља ограничавајућу баријеру за промјене.

Упркос свим његовим ограничењима ово истраживање би требало да представља везу између теорије и праксе босанскохерцеговачких предузећа, односно између науке и привреде, те да подстакне и друге да детаљније истраже неке феномене из овог динамичног подручја. С друге стране, уважавајући чињеницу да се босанскохерцеговачка привреда још увијек није опоравила од претходног рата, јасно је да је засигурно прерано говорити о примјени овог концепта у нас, али очекивања су да ће рад допринијети сагледавању бројних предности (уштеда и користи) које би донијела ако не примјена концепта интегрисаног управљања трошковима, онда бар неког од савремених приступа обрачуну и управљању трошковима. Ово би, несумњиво представљало значајан корак на путу изласка из постојеће кризе, те побољшања конкурентске позиције босанскохерцеговачке привреде и њених предузећа.

Литература

- Агенција за посредничке, информатичке и финансијске услуге (скр. АПИФ), Бања Лука. Подаци о великим производним предузећима у Републици Српској.
- Blocher, E.J., Chen, K.H., Cokins, G., Lin, T.W. (2005). *Cost Management: A Strategic Emphasis, 3rd edition*. New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Dawson, B., Trapp, R.G. (2004). *Basic and Clinical Biostatistics, 4th edition*. New York: Lange Medical Books/McGraw Hill.
- Doherty, C., Maier, J., Simkin, L. (1993). DPP Decision Support in Retail Merchandising. *Omega, International Journal of Management Sciences*, 21(1), 25-33.
- Drury, C. (2005). *Management Accounting for Business*. London: Thomson Learning.
- Ellram, L., Siferd, S. P., (1993). Purchasing: The Cornerstone of the Total Cost of Ownership Concept. *Journal of Business Logistics*, 14(1), 163-184.
- Zakon o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine, Službene novine FBiH, br. 83/09.*
- Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, Службени гласник РС, бр. 36/09 и 52/11.
- Zsidisin, G.A., Ellram, L.A., Ogden, J.A. (2003). The Relationship between purchasing and supply management's perceived value and participation in strategic supplier cost management activities. *Journal of Business Logistics*, 24(2), 129-154.
- Institute of Management Accountants. (2000). *Designing an Integrated Cost Management System for Driving Profit and Organizational Performance*. Research Report, Montvale, NJ.
- Kennedy, T., Affleck-Graves, J. (2001). The impact of activity-based costing techniques on firm performance. *Journal of Management Accounting Research*, 13(1), 19-45.
- Krumwiede, K.R. (1998). ABC: Why it's tried and how it succeeds. *Management Accounting*, April 1998, 32-38.
- LaLonde, B.J., Pohlen, T.L. (1996). Issues in Supply Chain Costing. *The International Journal of Logistics Management*, 7(1), 1-12.
- Lin, B., Collins, J., Du, R.K. (2001). Supply chain costing: an activity-based perspective. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 31(9/10), 702-713.
- LRC BIS, Sarajevo. Подаци о великим производним предузећима у БиХ.
- Малинић, С. (2008). Управљање трошковима кроз ланац вредности предузећа - стратегијски приступ јачању трошковне конкурентности. Зборник радова са 12. Конгреса СРР РС, Бања Врућица, 285-297.
- Малинић, С., Јовановић, Д. (2011). Имплементација интегрисаних концепата управљања трошковима у ланцу набавке-стратејски приступ ТЦ и АБЦ. Рачуноводство, 11-12, 29-44.
- Малинић, Д., Миличевић, В., Стевановић, Н. (2012). Управљачко рачуноводство. Београд: Центар за издавачку делатност Економског факултета у Београду.
- Pekanov, S.D. (2013). Koristi primjene ABC metode u hrvatskim poduzećima. *Ekonomski vjesnik 1/2013*, 149-160.

- Stapleton, D., Pati, S., Beach, E., Julmanichoti, P. (2004). Activity-based costing for logistics and marketing. *Business Process Management Journal*, 10(5), 584-597.
- Стевановић, Н. (2000). Системи обрачуна трошкова и учинака: Обрачун трошкова и учинака производног предузећа. Београд: Економски факултет.
- Sagwin, D., Bouwman, M.J. (2002). The Association Between Activity-Based Costing and Improvement in Financial Performance. *Management Accounting Research* 13(1), 1-39.
- Christopher, M. (2011). *Logistics & Supply Chain Management*, 4th edition. London: Pearson Education Limited.
- Cooper, R., Kaplan, R.S., (1988). How Cost Accounting Distorts Product Costs. *Management Accounting*, (April), 20-27.
- Cooper, R., Kaplan, R. (1998). *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston MA: Harvard Business School Press.
- Cooper, R., Slagmulder, R. (2003). Interorganizational costing–Part 1. *Cost Management*, 17(5),14-21.

