

## Жељко Стјепановић

Саобраћајни факултет,  
Универзитет у Источном Сарајеву,  
БиХ

✉ stjepanoviczeljko@yahoo.com

### УТИЦАЈ ИНФОРМАЦИОНИХ ТЕХНОЛОГИЈА НА ПЛАНИРАЊЕ И УПРАВЉАЊЕ ТРОШКОВИМА ПРЕДУЗЕЋА

#### THE INFLUENCE OF INFORMATION TECHNOLOGIES ON PLANNING AND COST MANAGEMENT IN SMALL AND MEDIUM SIZED ENTERPRISES

**Резиме:** Ефикасно управљање трошковима један је од кључних задатака савременог менаџмента, првенствено због узрочно последичне повезаности трошкова, рентабилности и обезбјеђења конкурентске предности на тржишту производа и услуга. Као тржишно оријентисан концепт, Target Costing представља савремену рачуноводствену филозофију обрачуна трошкова која креира адекватан систем стратегијске подршке управљању трошковима и планирању профита. Ефикасно управљање и планирање трошкова, у савременим условима пословања, обезбјеђује рачуноводствени информациони систем као интегрисано рачуноводствено и информатичко рјешење које предузећима омогућује обраду рачуноводствених података неопходни за доношење пословни одлука усмјерених на ефикасно управљање у складу са декларисаном мисијом и циљевима предузећа. Основна информациона подршка у процесу планирања и управљања трошковима реализује се путем модула погонског књиговодства који представља посебно значајан дио рачуноводственог информационог система сваког предузећа. У оквиру модула погонског књиговодства, као сегмента интегралног рачуноводственог информационог система, обезбјеђује се праћење трошкова по врстама, а затим и по мјестима и носиоцима

**Кључне ријечи:** управљање трошковима, циљни трошкови, рачуноводствени информациони систем, погонско књиговодство.

**ЈЕЛ класификација:** D23, D83, L15, M15.

**Summary:** Efficient cost management is one of the key tasks in modern management, primarily because of causal connection of costs, profitability and competitive advantage on the market. As a market-based concept, Target Costing presents modern accounting philosophy of cost accounting and profit planning. In modern business, efficient cost planning and management is provided by accounting information system as an integrated accounting and information solution which provides enterprises with accounting data processing necessary for making business decisions related to efficient management in accordance with declared mission and goals of an enterprise. Basic information support in the process of planning and cost management is realised by cost accounting module which is a very important part of accounting information system in every enterprise. The cost accounting module as a segment of an integral information system, provides cost monitoring by type, place and bearer.

**Key words:** cost management, target costing, accounting information system, cost accounting module.

**JEL Classification:** D23, D83, L15, M15.

## 1. УВОД

У условима перманентно промјенљивог окружења, уобичајна пракса управљања трошковима у већини страних и домаћих предузећа захтијева промјене. Конкуренцијом одређена редукација цијена у први план истиче управљање трошковима као активностима континуиране и диференциране анализе потенцијала за редукацију трошкова, системског утицаја на изазиваче трошкова, циљног обликовања трошкова ради оптимизације односа трошкова и добити и правовременог дјеловања на ниво, структуру, флексибилност, транспарентност и комплексност трошкова. Теоретске спознаје повезане са практичним искуством у успјешном управљању трошковима страних предузећа указале су на нужност обезбјеђења принципа интеграције у смислу повезивања рачуноводства трошкова и осталих елемената управљачког рачуноводства са одабраним инструментима и концептима управљања трошковима, као и укључивање неопходни фактора значајних за ефикасно управљање трошковима уз међусобно повезано посматрање односа производа, процеса, активности, ресурса и запослених. Циљ је достићи такав степен организације за коју управљање трошковима (*eng. cost management*) и вођење пословања представља изузетан значај у процесу остварења општих и манаџерских циљева предузећа уз обезбјеђење оптимизације трошкова.

Рачуноводствени информациони системи представљају интегралне информационе системе који генеришу рачуноводствене информације које се односе на прошлост, садашњост и будућност намијењене како спољним тако и унутрашњим корисницима. Основни задатак ових система је да обезбиједи методолошку основу за препознавање, разграничење, евидентирање, обрачунавање, мјерење и извјештавање о трошковима предузећа да би се обезбиједила финансијска основа мјерења финансијских учинака ових активности. Савремено рачуноводство мора обезбиједити потпуне и тачне информације о трошковима предузећа неопходне за оперативно и стратешко управљање пословним активностима истог. Посебан значај у процесу управљања и планирања трошкова припада модулу погонског књиговодства који представља основу рачуноводственог система информисања у сваком предузећу. Најзначајнија функција овог информационог модула јесте да омогући евидентирање трошкова по мјестима и носиоцима уз обезбјеђење података неопходних за утврђивање цијене коштања.

Основни циљ овог истраживања је да презентује утицај информационих технологија на:

- унапређивање и развој рачуноводственог система информисања,
- квалитет рачуноводствених информација о трошковима пословања неопходних за унапређивање и развој пословног одлучивања,
- повећање ефикасности пословања рачуноводствене функције,
- потпуну аутоматизацију и брже евидентирање пословних промјена у вези с процесом планирања и управљања трошковима,
- цјеловито евидентирање трошкова предузећа у свим фазама животног вијека производа или услуге,
- развој рачуноводствене функције у непосредној будућности и слично.

С обзиром на значај информационих технологија и њихов утицај на рачуноводствену функцију предузећа, истраживање је базирано на методама критичког мишљења, компаративне анализе и дескриптивној методи.

## 2. ОСНОВНИ МОДЕЛИ УПРАВЉАЊА ТРОШКОВИМА ПРЕДУЗЕЋА

Постојање савремених информационих система обезбјеђује у цјелини праћење трошкова процеса, а информације о њиховом настанку и трендовима обезбјеђују менаџменту правовремено доношење пословних одлука. У том настојању неопходно је одбацити заблуду како је могућа потпуна елиминација трошкова. Оптимизација трошкова подразумијева остварење минималних трошкова за постизање циљног резултата. У оквиру система управљања трошковима менаџмент ће у поступку припреме информација за процес одлучивања и контролу користити разне методе распореда и управљања трошковима. Управљање трошковима представља посебан начин управљања предузећем и вођења пословања који највећу важност у остваривању циљева предузећа поклања оптимизацији трошкова. У настојању да побољша односе укупних улагања и учинака жели се прије свега утицати на инпуте пословног процеса. Императив пословног резултата практично присиљава менаџмент предузећа на примјену разних метода управљања трошковима.

За ту сврху развијене су разне методе и поступци односно модели које менаџменту предузећа обезбјеђују критичну масу информација неопходних за процес доношења пословних одлука у циљу оптимизације трошкова на темељу чињеница (*factial approach to dicision making*):

- модел традиционалног управљања производним трошковима,
- модел управљања трошковима темељних процеса,
- модел управљања трошковима темељних активности,
- модел циљних трошкова,
- буџетирање утемељено на активностима,
- модел биланса достигнућа,
- „Каизен“ трошкови,
- анализа вриједности и
- модел управљања трошковима квалитете.

Модел традиционалног управљања трошковима ТРС (eng. *Traditional Product Costing*) је модел који се већ дуже вријеме користи приликом разграничења насталих трошкова предузећа. Горе наведени модел управљања трошковима групише трошкове у трошкове материјала, трошкове рада, трошкове производне и управне режије. Традиционални модел представља мотеду калкулације, док се у савременим условима пословања афирмишу потребе за цјеловитим системом одлучивања које класична калкулација не може задовољити. Традиционални модел управљања производним трошковима пружа информације о мјесту настанка појединих врста трошкова. Овај модел обрачуна трошкова превасходно је намијењен да обезбиједи информације за потребе екстерног финансијског извјештавања у вријеме примјене радно интензивних технологија (Вујовић 2005: 279).

Модел управљања трошковима заснован на праћењу процеса РВС (eng. *Process Based Costing*), трошкове производње прати и вреднује пратећи логичке фазе у производном процесу. У оквиру РВС модела директни трошкови материјала и рада се прате по фазама процеса производње, а трошкови производне режије додају се директним трошковима на нивоу сваке фазе уз примјену одређених кључева за расподјелу. Претпоставка за примјену и развијање овог модела су изграђени, документовани и имплементирани пословни процеси, а тиме и процесно оријентисана предузећа. Овај модел посебну пажњу посвећује откривању узрока настанка трошкова производне режије.

Модел управљања трошковима активности АВС (eng. *Activity Based Costing*), подразумијева распоређивање трошкова према појединим активностима у предузећу. Утврђивање трошкова који се темеље на активностима представља рачуноводствени

поступак који предузећу обезбјеђује откривање и повезивање стварних трошкова са сваким појединачним производом или услугом која произилази из самог предузећа. Овај модел открива прије свега узроке настанка одређених трошкова. Обрачун трошкова на бази активности у односу на традиционалне системе разликује се по обрачунском третману општих трошкова који нису директно повезани са обимом пословних активности.

Модел циљних трошкова ТС (eng. *Target Costing*) представља рачуноводствени облик обухватања и системског мјерења трошкова укључених у производ или услугу с којом се остварује планирани добитак. Да би се циљни трошкови уопште могли разматрати неопходно је прије свега добро познавање и разумијевање постојеће структуре трошкова. С тога је примарни интерес предузећа успостављање равнотеже између квалитета и функционалности у комбинацији са цијеном коју тржиште прихвата. Овај модел успоставља блиску везу са тржишним одређивањем висине трошкова коју исто може да прихвати.

Буџетирање засновано на активностима АВВ (eng. *Activity Based Budgeting*) представља модел који полази од утврђивања захтјева корисника. Интерес ове методе је усмјерен на капацитет опреме и степен њихове спремности за испуњење захтјева које поставља корисник. При изради почетних калкулација ова метода анализира трошкове који произилазе из кориштења материјалних ресурса и људских потенцијала. Буџетирање засновано на активностима има за циљ да утврди оптималне капацитете неопходне за производњу одређеног производа.

Модел биланса достигнућа BSC (eng. *Balanced Score Card*) је модел пажљиво одабраног скупа показатеља и мјера изведених из стратегије предузећа помоћу кога се планирају и усмјеравају активности предузећа, те мјере достигнућа из разних перспектива на темељу повезивања најважнијих фактора ефикасности предузећа. Овај модел представља релативно нов приступ контролингу у оквиру стратегијског манаџмента. Темељи се на спознаји о недостацима поступака обухватања трошкова и перспективама путем којих менаџмент има могућност обликовања властите визије и стратегије пословних активности.

„Каизен“ трошкови КС („*Kaizen*“ *Costing*) обликовани су у јапанским предузећима, а највише је њихова примјена и модел обрачуна дошао до изражаја у аутомобилској индустрији. Суштина овог модела је у континуираном смањењу трошкова током одвијања процеса производње. Анализа вриједности VE (eng. *Value Engineering*) развијена је половином 20. стољећа у компанији General Electric Company полази од претпоставке тимског рјешавања конкретних проблема примјеном функционалне анализе. Анализа има за циљ да открије даље могућности смањења трошкова односно повећања конкурентности предузећа на тржишту.

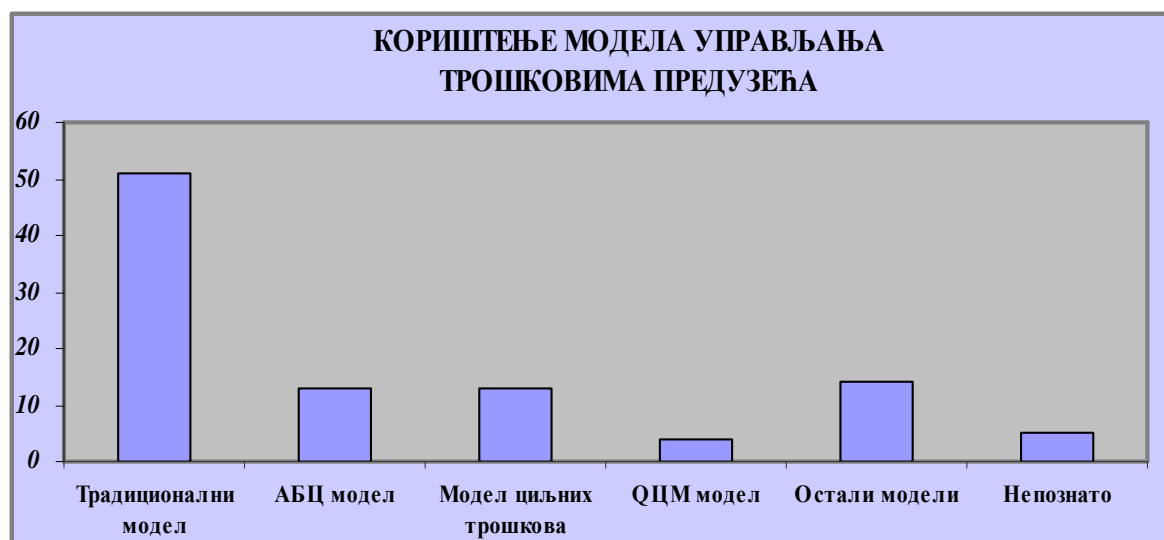
Модел управљања трошковима квалитете QCM (eng. *Quality Cost Management*) усмјерен је на препознавање, утврђивање и оптимизацију трошкова квалитете као структурног елемента укупних трошкова предузећа. Након што је имплементиран ефикасан систем прикупљања, класификације и обраде постојећих трошкова квалитете у предузећу се приступа процесу управљања трошковима. Под појмом оптимизације подразумијева се достизање најповољнијег односа укупних трошкова квалитета и квалитета коју предузеће нуди кориснику ради задовољења његових потреба. Најважнији аспект изучавања трошкова квалитета су активности и процеси, с акцентом на подобност механизма за њихово препознавање и евидентирање што је претпоставка за управљање процесом.

Да би се успјешно управљало трошковима предузећа, неопходно је прије свега детаљно познавати постојећу структуру укупних трошкова. Оптимизација пословних процеса је скуп поступака помоћу којих се примјеном метода и технологија одвијање процеса доводи у границе дозвољених одступања, што резултира оптимизацијом укупних трошкова самог процеса. Управљање трошковима посебно је важно у

тржишно оријентисаној привреди у којој се пословни резултат остварен на крају обрачунског периода сматра значајним и објективним мјерилом ефикасности менаџмента предузећа. Основни циљ управљања трошковима предузећа је да се уз што мање интерних грешака задовоље многобројни захтјеви интерних и екстерних корисника у савременим условима пословања у којима се животни циклус производа све више скраћује, док је највећа потражња за информацијама које требају да обезбиједи могућност правовремене процјене могућих ризика.

Глобализација, краћи животни циклус производа и услуга, те растућа конкуренција одређују развој компетенција у процесу управљања трошковима. Темељни циљ сваке менаџерске дисциплине представља конкурентски успјех остварен снижењем укупних трошкова уз остварење планираног обима производње усклађеног са захтјевима тржишта. Менаџерска потреба за релевантним информацијама при доношењу круцијалних пословних одлука захтијева увођење све софистициранијих метода обрачуна, праћења и извјештавања о стварним трошковима предузећа. Квалитетно сукобљавање жеља и потреба за снижењем трошкова са тежњом за стварање увећаних вриједности отвара нове погледе на производне и пословне могућности. На основу бројних истраживања која су реализована у непосредном окружењу степен кориштења појединих модела управљања трошковима може се приказати следећим графиком.

Слика 1: Кориштење модела управљања трошковима предузећа



### 3. ОБРАЧУН ЦИЉНИХ ТРОШКОВА КАО МОДЕЛ СТРАТЕШКОГ УПРАВЉАЊА ТРОШКОВИМА И ПРОФИТОМ

Почетком 90-их година прошлог вијека, реномирани аутори рачуноводствене теорије и праксе оштро су критиковали постојећу праксу управљачког рачуноводства сугеришући потребу уочавања, уважавања и рјешавања проблема који карактеришу савремено производно и конкурентско окружење. Како је пракса потврдила, дате су информације неблаговремене, непрецизне, као и сувише груписане да би послужиле као поуздано средство за управљање и контролу пословања предузећа, те се јавља потреба за стварањем савремених система обрачуна трошкова који ће у високопромјенљивим условима привређивања послужити као снажно стратегијско оруђе у борби против конкуренције. Без обзира на организацију интерног обрачуна, исти обезбјеђује праћење трошкова по мјестима и носиоцима као основе при доношењу

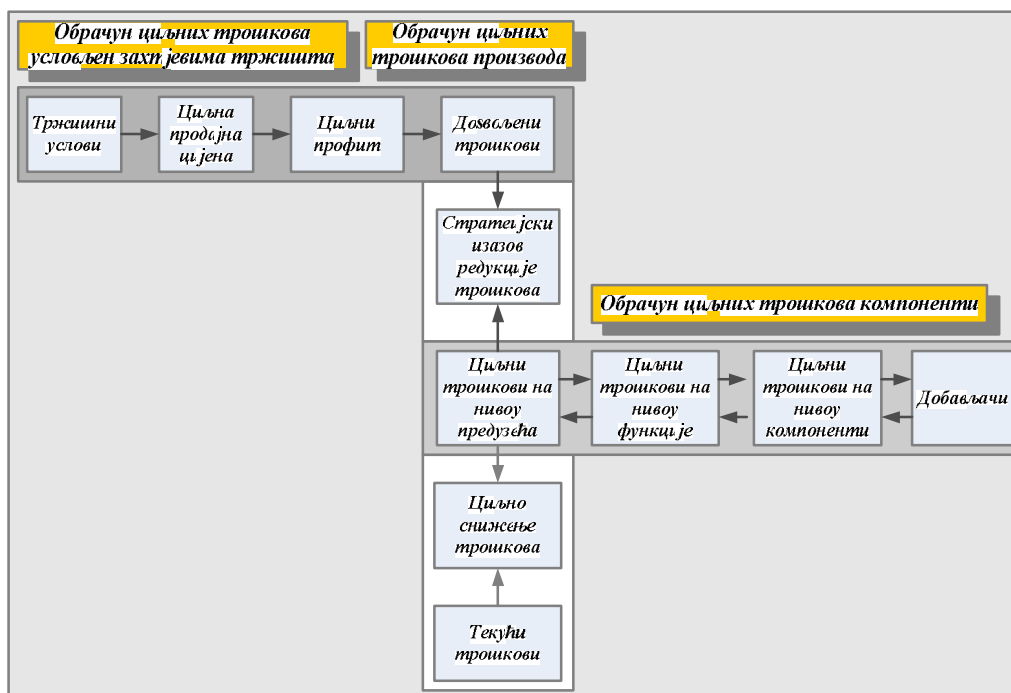
разних пословних одлука. Основну претпоставку за успјешно спровођење цјелине интерног обрачуна у било ком предузећу представља и коректно познавање рјешења којим се у свом дјелокругу рада служе конкретни дијелови односно учесници у спровођењу интерног обрачуна, као и међусобне повезаности и условљености појединих дијелова (Стефановић-Јаблан 2006: 11).

Метода обрачуна циљног трошка представља процес свеобухватног стратешког управљања трошковима и профитом, што битно утиче на конкурентност предузећа. Овај концепт максимално уважава све промјене у производним и конкурентским условима пословања на које је могуће одговорити само уколико се управља трошковима у најранијим фазама животног циклуса производа, као и кроз све остале фазе укључујући све учеснике у ланцу вриједности. С тим у вези настаје све израженија потреба ревидирања постојећег рачуноводственог информационог система који треба да све креативне напоре усмјери у правцу стварања софистицираног, високоинтегрисаног система управљања и контроле трошкова, те еволуира у правцу креирања нових система информационе подршке менаџменту предузећа.

Како су постојеће основе управљачког рачуноводственог система, посебно његовог круцијалног сегмента који се односи на подручје рачуноводства трошкова, почели да показују слабости, то је неопходно било извршити њихову ревизију, те у складу с тим обогатити њихову информациону понуду. Нове филозофије управљања пословним активностима савременог предузећа настале су првенствено као последица оскудних информационих перформанси на којима су велики низ декада почивали досадашњи, класични системи обрачуна трошкова. Како су традиционални системи обрачуна трошкова креирани да пруже информациону подршку менаџменту предузећа које је пословало у стабилним условима пословања, са малим или незнатним турбуленцијама у условима привређивања, стиче се утисак да тако конципирани системи обрачуна трошкова нису били у могућности да одговоре на информационе захтјеве и изазове који су се све више наметали и постајали неопходност у савременим условима привређивања. С обзиром на чињеницу да је измјена услова пословања знатно допринијела промјени филозофије пословања унутар самог предузећа, посебно у домену рачуноводства трошкова као есенцијалној компоненти управљачког рачуноводства, неопходно је било ревидирати постојећи рачуноводствени информациони систем и креирати нови.

Управо стога, савремени концепт обрачуна трошкова који је поникао као потреба да се надоканде недостаци класичних система обрачуна трошкова и који је временом постао веома снажно стратегијско оруђе управљања трошковима, носи назив обрачун циљних трошкова ТС (eng. *Target Costing*). Као стратегијски, свеобухватни инструмент информационе подршке менаџменту предузећа, Target Costing представља поуздан механизам управљања и редуковања трошкова, чија идеја је усмјерена ка пажљивом интегрисању стратегијских варијабли унутар концепта производа. У складу с тим, исти представља интегрални дио процеса развоја производа, те доприноси управљању и редуковању трошкова у најранијим фазама његовог животног циклуса. Посебан акценат код процеса Target Costing-а односи на његово рано укључивање у процес развоја производа, управо с тога што промјене које карактеришу савремене конкурентске услове пословања захтијевају производе са кратким животним циклусом реализовани уз веома комплексан производни процес. На сљедећој слици шематски је приказано циљно управљање трошковима по фазама (Малинић 2003).

Слика 2: Фазе обрачуна трошкова у Target Costing-у



Target Costing представља савремени модел обрачуна и инструмент управљања трошковима, приходима и профитом на нивоу предузећа, његових организационих сегмената, производа и његових компоненти (Malinić (2003). Правовремено укључивање свих чланова ланца вриједности у поступке генерисања и развоја његове идеје, затим њихове дифузије кроз цјелокупан процес развоја производа подстиче на стварање јаког мотивационог механизма на пољу достизања циљне профитне марже појединих производа, те остварење стратегијског циља управљања профитом као почетног стања процеса Target Costing-a. Наведени концепт представља рефлексију стратегијске потребе и захтјева за остварење трошковне конкурентности савременог предузећа. Због свеобухватног приступа, често се Target Costing посматра као плански механизам који доприноси, како задовољењу потреба потрошача, освајању тржишног учешћа, генерисању профита, тако и поступку стратегијског планирања профита и управљања трошковима. Пракса је показала да примјена било ког система информационе подршке који покушава да оствари конкурентску предност, не би допринијела повећању ефикасности савременог пословања.

Target Costing, као тржишно оријентисан концепт, представља ефикасно средство остварења конкурентских, како трајних тако и тренутних предности, што доприноси сусрету тржишне цијене и циљне профитне марже на конзистентној основи, што је потребно истаћи, с обзиром на савремене трендове који су прописани актуелним условима привређивања. Већина заслуга у погледу популаризовања савремене управљачко рачуноводствене технике приписује се остварењима и успјеху који је постигнут у јапанској аутомобилској индустрији. Target Costing представља тржишно оријентисану технику усмјерену у правцу подстицања трошковне конкурентности на чијим је основама могуће остварити конкурентску предност. Стога и не треба да чуди чињеница што је, увођењем елемената Target Costing-a, дошло до промјене улоге самог рачуноводства трошкова са посебним акцентом на његову све више екстерну стратегијску оријентацију. У настојању да остваре конкурентску предност, већина компанија у земљама развијене тржишне економије прихватају Target Costing као тржишну неминовност.

Идеја Target Costing-а почива на схватању да трошковима будућег производа треба управљати у најранијим етапама његовог животног вијека. Како данас више од 80% трошкова настаје у фази његовог дизајнирања, то фокусираност традиционалног концепта обрачуна трошкова искључиво на фазу производње, уз занемаривање трошкова који настају у осталим етапама животног циклуса производа доводи до неефикасности у обрачуна како цијене коштања тако и продајне цијене. У контексту напријед истакнутог, логично слиједи закључак да највећи потенцијал за успјешно редуковање трошкова лежи у улазним етапама његовог циклуса развоја. Употреба савремене менаџмент технике подстиче јачање конкурентности у домену трошкова на тај начин што пружа могућност ефикасног редуковања трошкова како у претпроизводној тако и постпроизводној етапи животног вијека производа.

Овај метод је подржан интегрисаним, мултифункционалним учешћем и сарадњом значајног броја интерних и екстерних учесника, као и великог броја разноврсних техника које подстичу и доприносе реализацији кључне идеје на којој се овај концепт трошкова темељи. Основно правило Target Costing-а је да циљни трошак никада не смије бити прекорачен. Данас је у свијету све присутнији број оних компанија које убиру плодове имплементацијом система Target Costing-а као методе дизајнирања трошкова. Процес је споља изазван и екстерно фокусиран. Разумијевањем кључне идеје и принципа, користећи савремену управљачко-рачуноводствену технику обрачуна трошкова, предузеће започиње управљање иницијалним трошковима у најранијим етапама развоја производа, врши дифузију фундаменаталних принципа дуж цјелокупног животног циклуса уз активно учешће свих активности које представљају интегрални дио његовог ланца вриједности.

#### **4. УПРАВЉАЊЕ ТРОШКОВИМА И РАЧУНОВОДСТВЕНИ ИНФОРМАЦИОНИ СИСТЕМИ**

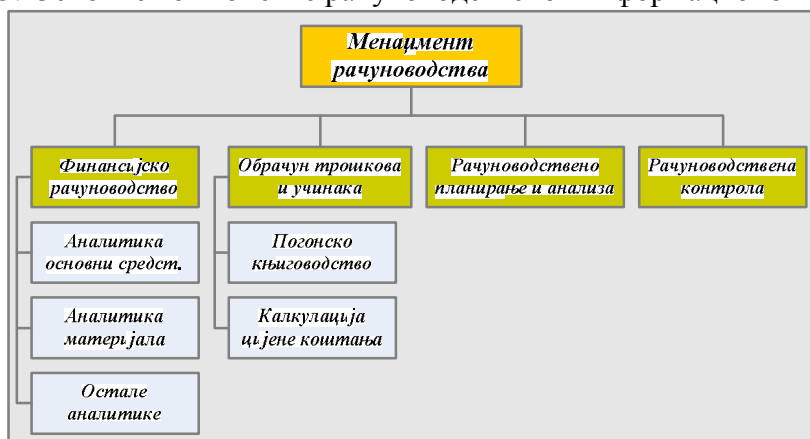
Предузећа у савременим условима пословања, узимајући у обзир важност информација за успјешно пословање односно за опстанак предузећа, интензивно комуницирају са унутрашњим и вањским субјектима. Будући да управо рачуноводствене информације имају изузетан значај, рачуноводствени информациони системи заузимају веома важну улогу у процесу евидентирања, потхрањивања и извјештавања о пословним догађајима насталим како у самом предузећу тако и у окружењу. Ниво интеграције пословних апликација у оквиру рачуноводственог информационог система одређује квалитет рачуноводствене информационе подлоге коју користи менаџмент за потребе управљања пословањем предузећа. Квалитативне карактеристике рачуноводствених информација указују на постојећи ниво интеграције и кориштење рачуноводствених информационих система.

Рачуноводствени информациони систем представља скуп људи и опреме који по одређеној организацији и методама (*процедурама*) обавља прикупљање података о насталим пословним промјенама на имовини, врши провјеру њихове ваљаности и поузданости, класификује их и обрађује уз састављање значајних извјештаја, анализира и презентује пословне промјене и преноси их особама које морају донијети пословну одлуку или дати оцјену. Информације које захтијева савремено рачуноводство морају бити доступне у одређеном тренутку и одговарајућем облику, да би се донијела оптимална пословна одлука. Стога се поставља логичко питање: који су то основни предуслови који треба да буду испуњени да би се правовремено обезбиједила неопходна информациона подлога за ефикасно доношење пословних одлука. Узимајући у обзир претходне чињенице, потребно је да рачуноводствени информациони систем буде интегрисан, односно, у потпуности повезан са апликацијама осталих подручја пословања. Постоји више различитих мишљења како се



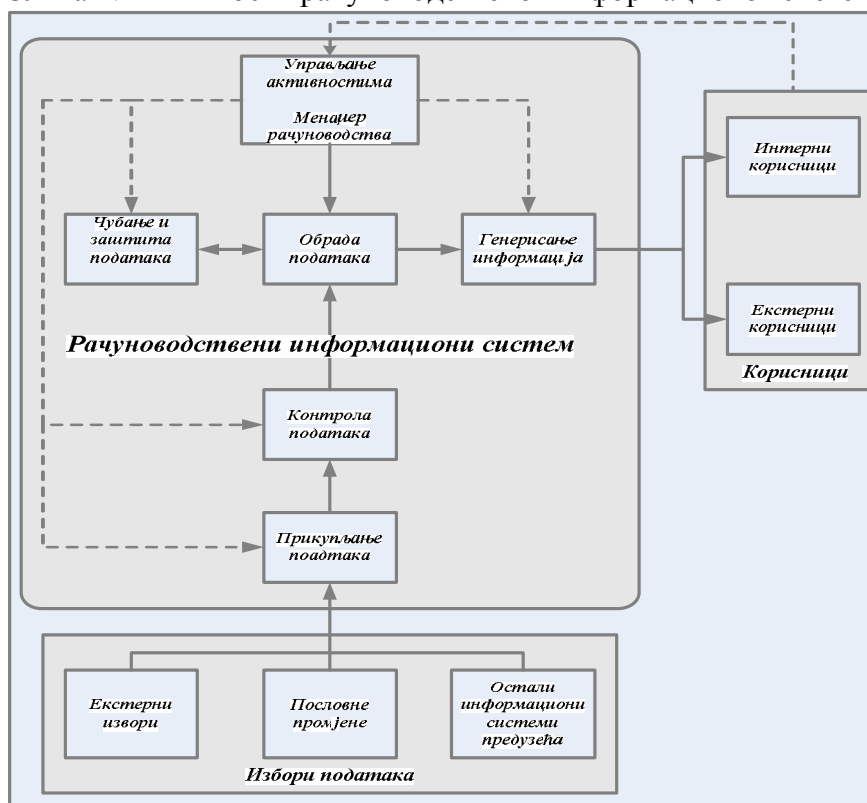
може рашчланити рачуноводствени информациони систем, а један од најчешћих приказаћемо на следећем графикону.

Слика 3: Основне компоненте рачуноводног информационог система



Финансијско рачуноводство је екстерно оријентисано јер су његове информације претежно намијењене екстерним корисницима. Основни задатак овог дијела рачуноводног информационог система представља пружање праве слике о имовини, финансијској ситуацији и резултатима пословања предузећа. Управљачко рачуноводство је интерно оријентисано, јер његове информације углавном користе интерни корисници, првенствено менаџери предузећа. Минималну садржину управљачког рачуноводства чини обрачун трошкова с калкулацијом, припрема *cost-benefit* анализе за потребе доношења пословни одлука, рачуноводствено планирање и рачуноводствена контрола. Управљачко и финансијско рачуноводство најчешће нису двије потпуно одвојене цјелине у предузећу. Информације финансијског рачуноводства се значајно користе приликом доношења одређених управљачких одлука. На наредном графикону, презентован је рачуноводствени информациони систем са становишта његових активности (Wilkinson 1993).

Слика 4: Активности рачуноводног информационог система



Значајан дио управљачких рачуноводствених информација су, у ствари, финансијске рачуноводствене информације трансформисане да одговарају одређеној управљачкој сврси. Из наведеног се може закључити, да финансијско и управљачко рачуноводство представљају подгрупе рачуноводственог информационог система. Бројна истраживања рачуноводствених информационог система у непосредном окружењу показала су да ниво интеграције рачуноводствених информационог система као и њихова искоришћеност још увијек није на задовољавајућем нивоу.

## **5. УЛОГА И ЗНАЧАЈ ИНФОРМАЦИОНИХ ТЕХНОЛОГИЈА У ПРОЦЕСУ УПРАВЉАЊА ТРОШКОВИМА**

Основна информациона подршка у процесу планирања и управљања трошковима реализује се путем модула погонског књиговодства који представља посебно значајан дио рачуноводственог информационог система сваког предузећа. Најзначајнију функцију овог модула представљају информације о цијени коштања појединих производа (Мамић, Жагер 2007: 191). Након завршетка процеса производње, вриједности исказаних трошкова садржаних у модулу погонског књиговодства преносе се у модул залиха готових производа. Овако структурирање модула производње значајно је прије свега са информационог аспекта, јер се модул погонског књиговодства организује тако да прати трошкове производње основне производне дјелатности, споредне производне дјелатности, помоћне дјелатности као и заједничка мјеста трошкова. Приликом организације оваквог праћења трошкова неопходно је класификаовати исте у оквиру рачуноводственог информационог система како би се могли користити у оквиру модула производње односно модула погонског књиговодства.

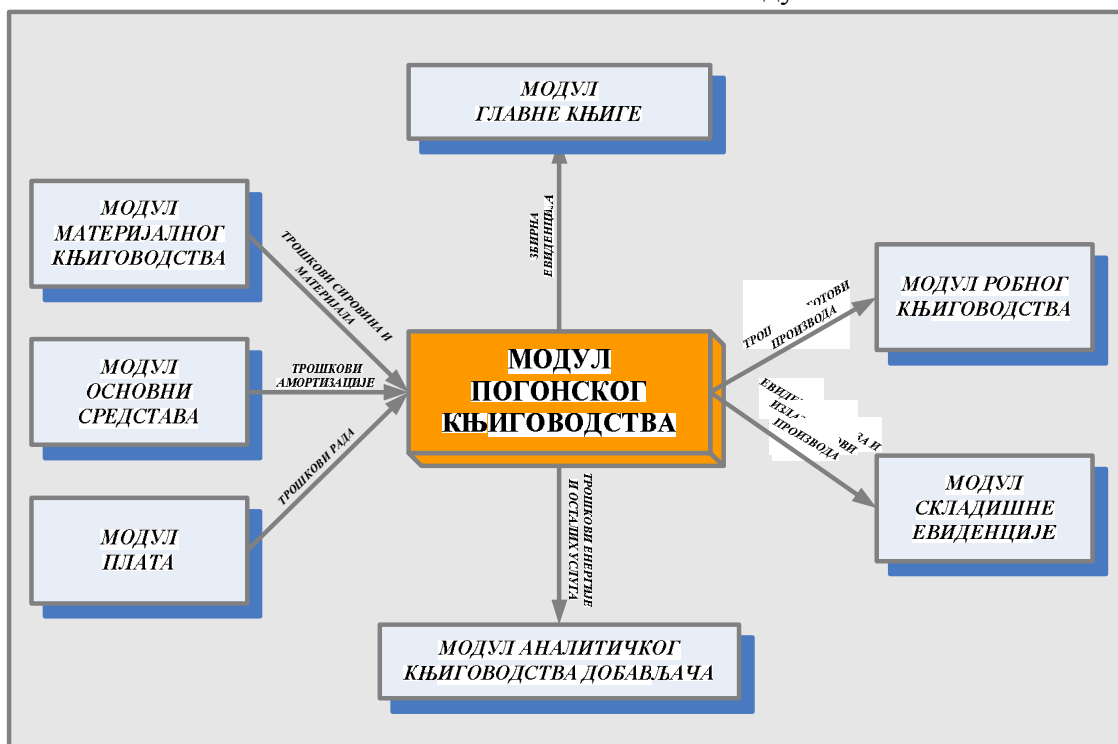
У оквиру наведеног модула потребно је евидентирати све матичне и прометне податке везане за одређена мјеста и носиоце трошкова. У пракси се код производње по радном налогу поједини радни налози повезују са израдом одређених врста производа, па се аналитичка евиденција производње може пратити и по појединим радним налозима. Код процесне производње аналитичко књиговодство производње може се пратити и по појединим процесима. У досадашњем периоду, предузећа нашег окружења су извјештаје о природним врстама трошкова углавном користила за праћење и управљање трошковима. Уколико се ради о процесној производњи значајне рачуноводствене информације овог модула представљају информације о висини трошкова производње сваке поједине фазе. Из структуре трошкова који се прате у оквиру модула погонског књиговодства могуће је генерисати информације о укупним директним трошковима материјала, живог рада, општим и другим трошковима неопходни за нормално функционисање процеса производње.

Ове рачуноводствене информације представљају основу за израду калкулације цијене коштања и распоред укупног износа трошкова на трошкове производа и трошкове раздобља односно за обрачун трошкова по појединим врстама производа. Исто тако, могуће је креирати информације о трошковима по мјестима настанка које би се користиле за утврђивање мјеста која остварују више трошкове од планираних. Поред наведених извјештаја, у оквиру овог модула могуће је генерисати и разне друге извјештаје према захтјеву корисника односно према потребама менаџмента у процесу пословног одлучивања. Стога, креативност и самоиницијатива корисника ових информација није ограничена законским и другим рачуноводственим прописима. Наведена чињеница представља предност, али и обавезу да се у креирању овог модула укључе све креативне снаге предузећа. У вези с тим, може се констатовати да се постојећа информатичка подршка у процесу управљања трошковима темељи на традиционалној методи која је у свијету углавном превазиђена. Даљи развој

управљачког рачуноводства и рачуноводства трошкова у знатној мјери одредиће и примјену информационих технологија у праћењу рачуноводствених активности. Узимајући у обзир наведено, потребно је истаћи да се у оквиру савремених рачуноводствених система све више пажње поклања напредним техникама планирања и управљања трошковима које обезбјеђују континуирано праћење и планирање трошкова у циљу подизања укупне конкурентности и ефикасности предузећа.

Пројектна рјешења аналитичких модула рачуноводственог информационог система углавном обезбјеђују аутоматско захватање рачуноводствених података који се односе на погонско књиговодство, док се остали подаци овог књиговодства захватају путем апликативних рјешења овог модула. Аналитички модули основних средстава, материјалног књиговодства, обрачуна плата, салда конти и други модули који имају потребу међусобне размјене података са овим модулом углавном садрже апликативна рјешења за аутоматски пренос података у модул погонског књиговодства. Уколико се готови производи, односно остварени учинци процеса производње, директно усмјеравају на продајна мјеста, даље евидентирање и праћење истих реализује се у оквиру модула робног књиговодства односно у оквиру евиденције залиха готових производа. Основни циљеви овог модула су праћење и евидентирање како трошкова производње тако и трошкова раздобља. На сљедећој слици представљена је повезаност модула погонског књиговодства са осталим модулима рачуноводственог информационог система.

Слика 5: Међусобна повезаност модула погонског књиговодства и осталих аналитички и помоћни модула РИС-а



Рачуноводствени документи погонског књиговодства углавном представљају интерне документе који прате утрошак основних елемената производног процеса. Посебно значајан документ сваког производног процеса је радни налог који дефинише извршење одређених послова и радних задатака. Веома често се издавање радног налога везује за одређени производ или услугу, што обезбјеђује евидентирање и праћење трошкова по носиоцима у оквиру одређеног производног процеса. Дакле, основни задатак овог модула је да обезбиди потпуно и цјеловито праћење трошкова по врстама, носиоцима и мјестима настајања, све до преноса готових производа у

складиште или директно у продају. Информациони токови који прате производни процес у потпуности се интегришу у оквиру погонског књиговодства. Најчешће информације које се генеришу у оквиру овог модула непосредно су везане за природне врсте трошкова, мјеста настајања, носиоце, односно производне учинке, планиране и остварене трошкове, те остале рачуноводствене податке генерисане у складу са потребама и захтјевима корисника. Књиговодствени документи везани за погонско књиговодство углавном садрже појединачне податке о улагањима и учинцима, док се збирно праћење остварених трошкова и учинака реализује путем евиденције на одговарајућим контима главне књиге.

Након завршетка производног процеса затварају се одговарајући радни налози уз пренос готових производа на складиште или директно у продају. Дакле, на основу евиденције готових производа и одговарајућих стварних трошкова који су настали у процесу производње истих, рачуна се цијена коштања остварених учинака. У процесу доношења пословних одлука од стране менаџмента предузећа, посебан значај имају рачуноводствене информације о трошковима појединих организационих јединица. Модул погонског књиговодства обезбјеђује рачуноводствене информације које представљају основну претпоставку ефикасног управљања и пословања сваког предузећа.

У оквиру модула погонског књиговодства трошкови се изражавају у укупном износу за одређену производњу, док се тако утврђени трошкови расподјељују на одређене учинке, односно, готове производе или услуге приликом преноса на залихе истих. С тим у вези, неопходно је нагласити да модули евиденције залиха готових производа и робног књиговодства обезбјеђују праћење истих до коначне продаје. Евиденција и обрачун општих трошкова реализује се на темељу рачуноводствених информација садржаних у погонском обрачунском листу. Основни задатак овог документа је да обезбједи информације потребне за расподјелу општих трошкова по мјестима настајања и оствареним учинцима. Расподјела општих трошкова реализује се на основу утврђених кључева за расподјелу као што су плате израде, материјал израде, укупни трошкови израде и слично. На основу наведеног може се закључити да се евиденција пословног процеса производње и евиденција залиха готових производа одвија у оквиру модула погонског књиговодства, модула складишне и робне евиденције, те модула главне књиге као крајње синтетичке евиденције која прати горе наведене процесе.

## 6. ЗАКЉУЧАК

Ниво интеграције пословних апликација у оквиру рачуноводственог информационог система одређује квалитет рачуноводствене информационе подлоге коју користи менаџмент за потребе управљања трошковима предузећа. Информације које захтијева савремено рачуноводство морају бити доступне у одређеном тренутку, да би се донијела оптимална пословна одлука. Темељни циљ сваке менаџерске дисциплине представља конкурентски успјех остварен снижењем укупних трошкова уз реализацију планираног обима производње усклађеног са захтјевима тржишта. Рачуноводство трошкова засновано на савременој концепцији и методологији обрачуна трошкова и резултата, презентује релевантне и садржајне информације за управљачке потребе менаџерске структуре свих организационих нивоа. Управљачко рачуноводство уз уважавање прошлости, полазећи од садашњости, при креирању будућности обезбјеђује неопходну информациону платформу менаџменту предузећа за потребе управљања и пословног одлучивања.

Рачуноводствени информациони системи имају задатак да прикупљају рачуноводствене податке уз њихову квалитетну метаморфозу у рачуноводствене

информације, док информационе технологије имају задатак да нумерички и графички што квалитетније презентују рачуноводствене резултате. Рачуноводствени информациони системи генеришу рачуноводствене информације које се односе на прошлост, садашњост и будућност које су намијењене како спољним тако и унутрашњим корисницима. У оквиру модула погонског књиговодства, као сегмента интегралног рачуноводственог информационог система, обезбјеђује се праћење трошкова по врстама, мјестима настајања и носиоцима. Посебан значај овог модела односи се на олакшан приступ обрачуна трошкова и резултата пословања уз релевантне и садржајне рачуноводствене информације генерисане за потребе менаџерске структуре свих организационих нивоа. С тим у вези, настаје све израженија потреба ревидирања постојећих рачуноводствених информационих система који треба да све креативне напоре усмјере у правцу стварања софистицираног, високоинтегрисаног система управљања и контроле трошкова, те еволуира у правцу кретања нових система информационе подршке менаџменту предузећа.

На основу теоријских и практичних спознаја може се закључити да информационе технологије значајно утичу на брзину настајања и квалитет рачуноводствених информација неопходних у процесу планирања и управљања трошковима, уз прихватање рачуноводственог информационог система као одређеног скупа правила и процедура, прописаних међународним рачуноводственим стандардима. Као општи закључак представља потврда да је обављање, развој и унапређивање рачуноводственог система информисања и рачуноводственог пословања уопште немогуће замислити без употребе информационих технологија.

## ЛИТЕРАТУРА

- .....
- Krsmanović, B i Polić, S.** 2008. *Informacione tehnologije u računovodstvu i reviziji*, Bijeljina, Banja Luka: Fakultet spoljnje trgovine, Finrar d.o.o.
- Malinić, S.** 2004. *Upravljačko računovodstvo i obračun troškova i učinaka*, Kragujevac: Ekonomski fakultet.
- Malinić, S.** 2003. *Target Costing i konkurentске strategije*, Niš: časopis „Ekonomske teme“, Ekonomski fakultet.
- Mamić, I. i Žager, K** 29007: I. Mamić, K. Žager, *Računovodstveni informacijski sustavi*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i finansijskih djelatnika.
- Stefanović-Jablan, R.** 2006: R. Stefanović-Jablan, *Interni obračun*, Beograd: Ekonomski fakultet.
- Vujović, S.** 2005. *Informacioni sistemi u poslovanju i menadžmentu*, Bijeljina: Slobomir P Univerzitet.
- Wilkinson, J.** 1993. *Accounting Information Sistem: Essential Concepts and Applications*, New York: John Wiley & Sons.