

ACTIVITY BASED COST MANAGEMENT KAO TEHNIKA ZA OBRAČUN TROŠKOVA U PROCESU REFORME POŠTANSKOG SEKTORA

Dejan Marković¹, Mladenka Blagojević¹, Đorđe Popović²

¹Univerzitet u Beogradu – Saobraćajni fakultet

²Saobraćajni fakultet Doboj

Sadržaj: *U procesu stvaranja rezultata pojava troškova je neminovna. U situacijama kada se troškovi počnu primicati ostvarenim prihodima, menadžment pribegava korišćenju raznih metoda snižavanja troškova. Cilj je dostići takav stepen organizacije za koji je karakteristično upravljanje troškovima (Cost Management) kao poseban način upravljanja organizacijom i vođenjem poslovanja koji najveću važnost u postizanju opštih i posebnih menadžerskih ciljeva organizacije poklanja optimizaciji troškova. U radu se razmatraju uloga i savremeni trendovi razvoja koncepcije i metoda upravljanja troškovima kroz activity based cost management orijentaciju, sa aspekta reformi i obračuna troškova u poštanskom sektoru.*

Ključne reči: *activity based cost management, upravljanje troškovima, activity based costing, poštanski sektor*

1. Uvod

U postupku upravljanja poslovnim procesima sa stanovišta konkurentnosti važno je sagledavanje opravdanosti troškova nastalih tokom ostvarivanja opštih i posebnih menadžerskih ciljeva organizacije. Postojanje savremenih informacionih sistema omogućava praćenje troškova procesa, a informacije o njihovom nastanku i trendovima omogućuju menadžmentu pravovremeno donošenje odluka na osnovu činjenica. Optimizacija troškova omogućuje da se troškovi minimiziraju uz željeni rezultat. Pri tom željeni rezultat nije samo količinski izraz ili mera poslovnih aktivnosti nego je to i subjektivan osećaj zadovoljstva korisnika. Dakle, odvijanje poslovnih procesa nije moguće bez utroška resursa i troškova. Međutim, menadžment organizacije zainteresovan je za informacije o tome koliki troškovi treba da budu, koji troškovi nisu neophodni, koji su troškovi odvijanja procesa optimalni. U traženju odgovora menadžment poseže za posebnim načinima upravljanja i vođenja poslovanja, a jedan od njih je upravljanje troškovima (*Cost Management*).

Upravljanje troškovima (eng. Cost management) deo je ukupnog procesa upravljanja poslovnim uspehom preduzeća. Iz praktičnih iskustava i veština razvilo se u nauku koja proučava metode pripreme i korišćenja informacija za potrebe donošenja upravljačkih odluka. Obuhvata sve postupke kojima se u poslovanju preduzeća procenjuje odnos između troškova i koristi. Cilj je u dugom roku maksimizirati dobit (profit). Svrha nije snižavanje troškova po

svaku cenu, već je svrha preduzimati aktivnosti, mada one stvaraju troškove, radi osiguranja trajno profitabilnog poslovanja, odnosno, najveće moguće dugoročne koristi.

Pri odlučivanju o preduzimanju poslovnih aktivnosti menadžeri moraju pratiti troškove kako bi, u uslovima ograničenih resursa, izabrali opcije odluka koje donose najveću dobit. Informacije o troškovima omogućuju kvalitetno poslovno odlučivanje o svakodnevnim poslovima, kao i naknadno praćenje rezultata donetih odluka radi procene uspešnosti i kontrole njihovog izvršenja.

2. Activity-based cost management

Activity-based cost management (ABCM) je proces upravljanja koji ima prvenstveno za cilj smanjenje troškova i poboljšanje iskorišćenja imovine i resursa. Pojavljuje se u operativnom i strateškom obliku. Operativni ABCM se bavi poboljšanjem iskorišćenosti resursa (ljudskih i materijalnih) eliminišući aktivnosti koje ne doprinose stvaranju vrednosti, dok se strateški ABCM odnosi na podešavanje postojećih i razvijanje novih poslovnih aktivnosti.

ABCM se implementira kroz dva različita nivoa: sprovođenje activity-based costing (ABC) analize, pa onda reagovanje na rezultate analize. Menadžment treba da se fokusira na to kako da iznese promene i poveća produktivnost u organizaciji. Na osnovu primenjene ABC metode nalaze se odgovori na sledeća pitanja: ako su distributivni kanal ili tržište neprofitabilni, gde kompanija može da smanji troškove i učini ih profitabilnim; ako kompanija ukine neki neprofitabilan proizvod ili uslugu, koliko će uštedeti u troškovima; ako kompanija snizi cene usluga/proizvoda kako bi povećala obim proizvodnje, kako će to uticati na jedinični trošak proizvoda/usluge; šta izaziva troškove i kako njima upravljati; kako odlučiti koliko naplatiti svakom korisniku za uslugu koju mu pružamo; kako se naši troškovi porede sa troškovima drugih i slično.

Krucijalna za davanje odgovora na ova pitanja je neophodnost razumevanja troškova i njihove uticajnosti, što u upravljanju troškovima povlači razumevanje aktivnosti koje se izvršavaju, a koje se povezuju sa nastankom troškova. Metodologija za identifikaciju i evaluaciju potencijalnih mogućnosti za poboljšanja u oblasti troškova mora biti izabrana i sledena. Menadžeri teže kontinualnoj redukciji troškova postojećih usluga i stvaranju slobodnih resursa za pružanje novih.

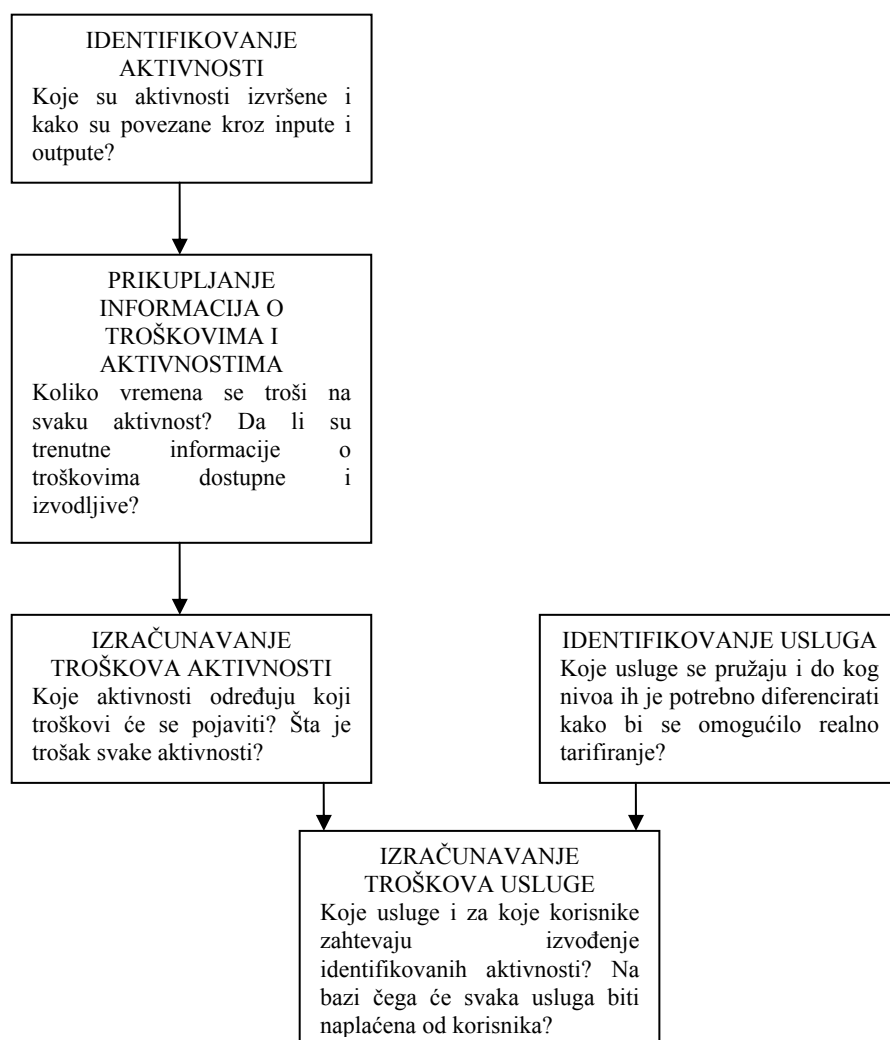
U poslednjih nekoliko godina, mnoge kompanije su shvatile da operativni metod zasnovan na aktivnostima (Activity-based costing model) pruža sve informacije neophodne za efektivno razumevanje troškova i upravljanje njima. Primenom ABCM modela u stanju su da upravljaju poslovanjem i daju odgovor na pitanje šta izaziva troškove i kako njima upravljati. Apsolutno je neophodno za menadžere da identifikuju koje aktivnosti su uključene u pružanje svake usluge i da razumeju nosioce troškova koje te aktivnosti, tj. usluge, izazivaju.

Uglavnom se kreiranje okvira troškovno obračunskog sistema zasnovanog na aktivnostima zasniva na tri glavne faze:

1. inicijalni okviri
2. proces revizije nivoa usluga
3. korišćenje activity-based okvira.

Prva faza objedinjuje sve napore u prikupljanju informacija o aktivnostima i troškovima, definisanju relacija među aktivnostima, troškovima i uslugama, a zatim se te informacije provlače kroz konkretan ABC model. Druga faza sadrži informacije o tome koje se usluge pružaju, analizu troškova zasnovanu na aktivnostima za svaku uslugu. Analiziraju se usluge i sa aspekta prošlosti, tj. kroz koje nivoe je usluga pružana ranije, osnove troškova koje usluga izaziva i stvarni, tj. trenutni iznos troškova za uslugu. Nakon što je svaka usluga

revidirana, pristupa se odlučivanju da li će se usluga pružati i dalje i u kom obimu, tj. kroz koje nivoe.



Slika 1. Osnovni algoritam activity-based cost upravljanja

Simuliranjem operativnih, prodajnih i troškovnih promena, ABC model pomaže menadžerima da identifikuju troškove mogućih alternativa pre nego što donesu konačnu odluku. Najefektivniji doprinos ogleda se u okviru promena i kontinualnih poboljšanja, podrazumevajući procese reinženjeringa i merenja performansi. Activity-based cost management znači integrisanje informacija o obračunu troškova zasnovanim na aktivnostima u ukupan proces upravljanja.

Za mnoge organizacije implementacija ABC metodologije predstavlja prvi korak u primeni ABCM. Bez obzira na poslovni domet kompanije, ABC metodologiju treba započeti kao pilot projekat. Može se ograničiti na poslovne jedinice ili može podrazumevati čitavu

organizaciju. Osnovih 9 koraka za implementaciju activity-based cost managementa opisani su u nastavku:

1. Identifikovanje i procena održivosti sistema obračuna troškova zasnovanog na aktivnostima

Potrebno je početi sa davanjem odgovora na pitanje da li je ABC koncept održiv u organizaciji. Da bi se do takvog odgovora došlo moraju se dati odgovori i na sledeća podpitivanja: koliko je tačan postojeći sistem za obračun troškova, ako je sistem netačan na koje menadžerske odluke on utiče, šta su uzroci netačnosti, da li postoji više različitih procesa uključenih u proizvodnju dobara i usluga, da li su menadžeri dovoljno svesni problema koje imaju sa postojećim obračunskim sistemom i da li su dovoljno ubeđeni da žele da ga promene i slično

2. Definisanje obima projekta

Ovaj korak zahteva od celog tima da proceni šta je zahtevano, a šta je moguće u razumnom vremenskom roku i dostupnim resursima, kakva misija i ciljevi će biti postavljeni u projektu, koje organizacione strukture, poslovne jedinice i elementi proizvoda i usluga će biti uključeni, koji elementi troškova će biti uključeni ili isključeni i slično

3. Identifikovanje aktivnosti i nosilaca aktivnosti

Ovaj korak je često praćen intervjuisanjem menadžera i supervizora. Ako postoje mape procesa, neke od analiza aktivnosti su već završene. Mape procesa obično zahtevaju dodatne informacije kao što su broj ljudi uključenih u svaku aktivnost, vreme potrošeno za izvršavanje svake aktivnosti, resursi angažovani kao podrška procesima. Glavno pitanje kod identifikovanja nosilaca troškova je šta nosi određenu aktivnost ili proces. Mnogima je teško dati odgovor na ovo pitanje. Trošak je samo atribut resursa. U nameri da se identifikuje nosilac, važno je proceniti fizičke resurse i njihovu primenu. Nosilac, ne trošak, je uzrok, a aktivnost je efekat

4. Kreiranje troškovnog i operativnog dijagrama toka

Troškovni i operativni dijagram toka prikazuje koji se resursi koriste u izvršavanju aktivnosti, koje aktivnosti u kojim procesima i kako procesi stvaraju proizvode i usluge

5. Sakupljanje podataka

Podaci koji se ovde podrazumevaju odnose se na napore ljudi i materijalnih resursa, merene u jedinici vremena. Kvantifikovanje nosilaca za svaku aktivnost se meri da bi se odredilo koliko puta je aktivnost izvršena u datom vremenskom periodu i kakva je portrošnja resursa

6. Kreiranje softvera

7. Interpretacija rezultata i priprema izveštaja

Interpretacija rezultata i priprema izveštaja je prelomna tačka u procesu. Tim mora da provede dovoljno vremena u tumačenju rezultata kako bi se identifikovala sva važna menadžmentska pitanja

8. Integrisanje prikupljanja podataka i izveštavanja.

3. Metode upravljanja troškovima

Upravljanje troškovima (*Cost Management*) je poseban je način upravljanja organizacijom i vođenja poslovanja koji najveću važnost u postizanju organizacionih ciljeva poklanja optimalizaciji troškova. U nastojanju poboljšanja odnosa ukupnih ulaganja i ukupnih rezultata, od čega zapravo i zavisi dobar poslovni rezultat, želi se uticati na ulazne veličine (inpute) u poslovnom procesu. Imperativ poslovnog rezultata praktično prisiljava menadžment organizacije na primenu različitih metoda upravljanja troškovima. Za tu svrhu razvijene su metode i postupci, odnosno brojni modeli, koji menadžmentu organizacije osiguravaju

kritičnu masu informacija nužnih za donošenje odluka u cilju optimizacije troškova, na temelju činjenica. Neki od tih metoda su:

- a) metoda tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima,
- b) model upravljanja troškovima zasnovan na procesima,
- c) model upravljanja troškovima zasnovan na aktivnostima,
- d) model ciljnih troškova,
- e) model upravljanja troškovima kvaliteta i drugi menadžerski koncepti kao odrednice uticaja na razvoj modela informacionog sistema za upravljanje poslovnim procesima, odnosno celokupnim sistemom upravljanja organizacijom.

3.1. Upravljanje troškovima u funkciji povećanja profitabilnosti

Upravljanje troškovima usmereno je na povećanje profitabilnosti preduzeća. Naime, na visinu dobitka preduzeća može se delovati povećanjem prihoda ili smanjenjem troškova. Povećanje prihoda za određeni procenat donosi veći rast dobitka u odnosu na jednak procenat smanjenja troškova. Međutim, povećanje prihoda ostvareno povećanjem količine prodatih proizvoda ili pruženih usluga ograničeno je veličinom tržišta i kupovnom moći korisnika. Ako se poveća prodajna cena, smanjiće se potraživana količina proizvoda/usluga, a sa druge strane to može usloviti vrlo nepovoljne reakcije kako korisnika tako i konkurenata. Snižavanje troškova je dugoročna strategija poboljšanja konkurentskog položaja preduzeća na koju konkurenti teško mogu odgovoriti ili mogu odgovoriti tek u dugom roku. Osim toga, smanjenje troškova nije odmah uočljivo na tržištu, a kada postane poznato može izazivati samo pozitivne reakcije, budući da je reč o rezultatima vlastitog kreativnog rada i napora preduzeća na pronalaženju boljih radnih postupaka i jeftinijih izvora resursa.

3.2. Konceptija upravljanja troškovima zasnovana na aktivnostima

Kako se u tradicionalnim sistemima koriste kriterijumi koji se temelje na obimu proizvodnje (obično sati rada), raspored troškova uglavnom je pogrešan za aktivnosti koje nisu povezane sa obimom proizvodnje. Za takve aktivnosti model upravljanja/obračuna zasnovan na aktivnostima (ABC) ima posebnu prednost zato što prepoznaje razlike u potrošnji resursa od strane pojedinih proizvoda na koje raspoređuje troškove tih aktivnosti. Stoga u tradicionalnim sistemima proizvodi velikog obima proizvodnje preuzimaju više troškova nego što im pripada, dok su proizvodi malog opsega premalo opterećeni troškovima. To može voditi pogrešnim odlukama u smislu širenja proizvoda malog opsega proizvodnje i dugoročnog povećavanja ukupnih troškova.

Preduzeća počinju prihvatati pristupe obračuna troškova bazirane na aktivnostima, koji procene troškova izvode iz poznavanja aktivnosti potrebnih za ostvarenje svakog proizvoda/usluge. ABC modeli procenjuju svaku od ključnih aktivnosti preduzeća i tada dobijaju troškove proizvoda sabirajući troškove aktivnosti koje su potrebne u proizvodnji određenog proizvoda ili pružanju usluge. Obračun troškova baziran na aktivnostima obuhvata nekoliko faza:

1. najpre treba utvrditi glavne aktivnosti i uzroke (pokretače) tih aktivnosti;
2. u drugoj fazi se određuju troškovi svake aktivnosti. Za to je potrebno razumevanje stvarnog troška određenog procesa i zahteva vrlo detaljnu analizu;
3. u sledećoj fazi utvrđuju se odgovarajući kriterijumi za raspored troškova aktivnosti;
4. poslednji korak se odnosi na razvoj modela koji obuhvata međusobne odnose troškova tako da se može ispitivati uticaj promena u pojedinim aktivnostima na

druge aktivnosti i troškove. To je najteži deo koji zahteva postavljanje dinamičkog modela.

Modeli obračuna troškova zasnovani na aktivnostima (ABC) najpre prikupljaju troškove za svaku od aktivnosti i zatim prenose troškove aktivnosti na proizvode, usluge ili druge troškovne objekte koji su i usloveli tu aktivnost. Da bi se utvrdio uzročno-posledični odnos između aktivnosti i troškovnih objekata, za svaku aktivnost se određuju nosioci troškova. Nosioci troškova mere se brojem promena (transakcija) koje uslovljava određena aktivnost. Na primer, troškovi naručivanja robe, kao glavne aktivnosti, uslovljeni su ispostavljenim narudžbinama robe. Prema tome, troškovi naručivanja prenosiće se na pojedine vrste robe srazmerno broju narudžbi. Ako je nabavna vrednost neke robe uslovlila 20% ukupnog broja narudžbi, tada će ta roba nositi jedan procenat troškova naručivanja.

Sistem obračuna troškova zasnovan na aktivnostima (ABC) samo je deo ukupnog koncepta upravljanja zasnovanog na aktivnostima (Activity-based cost management). Taj savremeni obračun troškova može pružiti brojne korisne informacije, ali je važnije znati šta preduzeće može postići njihovim korišćenjem. U najširem smislu, upravljanje na bazi aktivnosti može pomoći preduzeću da poveća vrednost koju dobijaju korisnici i zahvaljujući tome ostvari veću dobit.

Težište celog sistema (metoda) je na upravljanju aktivnostima. Ključno pitanje je odvajanje troškova dodate vrednosti (value-added) od troškova nedodate vrednosti (non value-added). Trošak dodate vrednosti uslovljen je aktivnošću koja ne može biti uklonjena bez uticaja na vrednost proizvoda za potrošača.

Sistem obračuna troškova zasnovan na aktivnostima nastao je prvenstveno za potrebe donošenja poslovnih odluka. Kasnija primena u praksi pokazala je da sistem ABC može biti pogodan za utvrđivanje troškova proizvoda i za tačnije merenje profitabilnosti proizvoda različitog obima proizvodnje, odnosno prodaje. Takođe, savremeni sistemi obračuna troškova na bazi aktivnosti tačnije mere potrošnju resursa različitih segmenata preduzeća, omogućuju bolje razumevanje ponašanja troškova, daju mehanizam za upravljanje troškovima i pružaju pouzdanije informacije za analizu profitabilnosti proizvoda. Vrednost obračuna troškova baziranog na aktivnostima je u tome što analiza toka procesa rada u okviru određene aktivnosti može pomoći utvrđivanju izvora neefikasnosti. Prema tome, menadžment bolje razume uticaj snižavanja aktivnosti u jednom području na ukupne troškove poslovanja. Kroz utvrđivanje aktivnosti i njihovih nosilaca troškova, ABC metod pruža podlogu za razumevanje nastajanja troškova i upravljanje njima.

4. Pogodnost primene metoda obračuna troškova zasnovanog na troškovima u poštanskom sektoru

Postupak obračuna troškova je veoma važan za sve subjekte koji se bave pružanjem usluga. Informacije koje se dobiju koriste se kao instrument menadžmenta u različite svrhe, uključujući identifikovanje troškova i strukturu prihoda za različite usluge, a i kao input kod postupka evaluacije cena. Takođe, evidentna je u mnogim industrijama upotreba ovih podataka kao regulatornog instrumenta. Bez obzira na postojanje ili nepostojanje rezervisane oblasti i konkurencije, na poštanskom tržištu je izražena velika potreba za preciznim definisanjem troškova i prihoda, kako bi svi stejkholderi najbolje razumeli dinamičnost tržišta. Sa ciljem da se obezbedi konzistentan pristup u obračunu troškova, neophodno je identifikovati pravila, posebno ona koja se odnose na alokaciju opštih troškova i, ako je moguće, formulisati opšte principe. Predlozi o ovim pitanjima su pripremljeni na osnovu najboljih iskustava u obračunu troškova, a u skladu sa zahtevima aktuelne međunarodne

poštanske regulative (Direktive 97/67/EC, 2002/39/EC i 2008/EC). Postupak implementacije ovih preporuka na nacionalno zakonodavstvo je stvar odluke svake zemlje pojedinačno.

U vezi sa distribucijom opštih troškova koji nemaju direktnu vezu sa tri različite oblasti pružanja usluga (univerzalna usluga, rezervisane i nerezervisane) treba razmotriti sledeće pristupe:

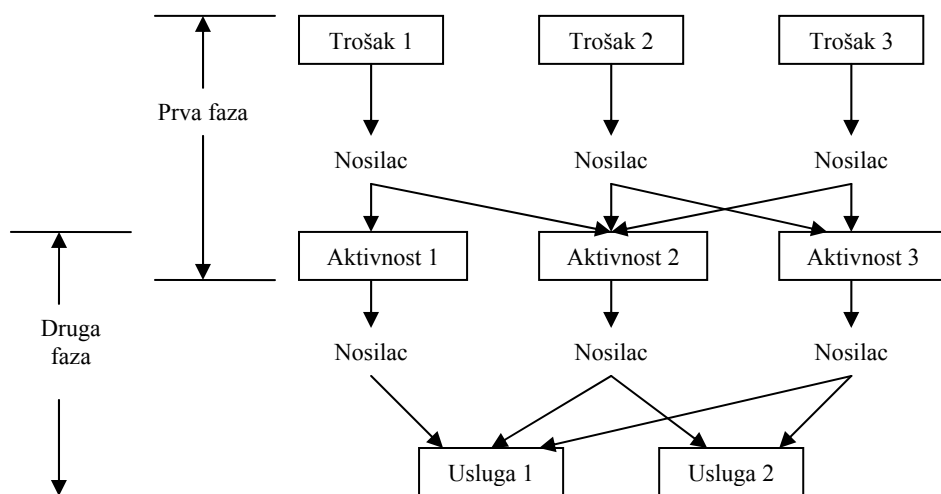
- svi provajderi univerzalne usluge treba da koriste activity based costing model za distribuciju troškova kroz sve tri oblasti pružanja usluga,
- activity based costing model pretpostavlja da troškovi nisu nastali samo kao posledica produktivnih aktivnosti već i kao posledica održavanja aktivnosti (fully distributed troškovi),
- opšti troškovi su dodeljeni nekoj aktivnosti na osnovu stepena u kojem je ta aktivnost iskorišćena,
- opšti troškovi bi trebalo da budu distribuirani na aktivnosti iz sve tri oblasti usluga na osnovu nosioca troškova,
- svi provajderi univerzalne usluge treba da dokažu potpunu distribuciju opštih troškova zasnovanu na prihvaćenim metodima distribucije,
- u odnosu na unutrašnji sistem tarifiranja mora vladati princip izbegavanja prenosa troškova ili prihoda između uslužnih oblasti ili između poštanskog sektora i drugih sektora kao što su finansijske usluge, logistika i slično.

Metod obračuna troškova zasnovan na aktivnostima (Activity based costing) je moćan alat za tačno izračunavanje direktnih i indirektnih troškova. Omogućavajući precizno izračunavanje troškova specifičnih operativnih funkcija i njihovo dodeljivanje odgovarajućim područjima, ABC služi kao moćan metod za upravljanje informacijama i smanjenje troškova.

ABC je tehnika za raspodelu direktnih i indirektnih troškova koje preduzeće ima po aktivnostima koje izvodi, kao i po kupcima ili proizvodima koji te aktivnosti koriste. Razlikuje se od tradicionalnog obračuna troškova zbog korišćenja višestrukih nosilaca za dodelu troškova, izdvajajući pri tome troškove specifičnih aktivnosti i definišući troškove koji nastaju prema određenim korisnicima ili proizvodima.

U poslovnoj organizaciji, model zasnovan na aktivnostima (ABC) je način za dodelu troškova resursa organizacije, kroz aktivnosti, na proizvode i usluge koje organizacija pruža svojim korisnicima. Kao takav, ABC se pretežno koristi za podršku kod donošenja strateških odluka kao što su pitanja cena, outsourcing i identifikaciju i merenje inicijative poboljšanja procesa.

Na slici 2 hijerarhijski je opisan dvofazni ABC model. U prvoj fazi, troškovi su dodeljeni odgovarajućoj aktivnosti putem nosilaca troškova. U tradicionalnom pristupu obračunu troškova ekvivalentan korak ne postoji. U drugoj fazi, troškovi su alocirani sa aktivnosti na proizvode, na osnovu korišćenja tih aktivnosti od strane proizvoda/usluga.



Slika 2. Odnos između kategorija troškova, aktivnosti i proizvoda

U procesu reforme poštanskog sektora, a ispunjavajući zakonske norme, model obračuna troškova zasnovan na aktivnostima može se implementirati kroz sledeće korake:

1. Identifikovanje resursa potrebnih poštanskoj organizaciji kako bi obavila svoju misiju – podrazumeva prikaz strukture kapaciteta i zaposlenih kojima raspolaže posmatrana organizacija;

2. Identifikovanje troškova resursa potrebnih poštanskoj organizaciji za obavljanje njene misije – podrazumeva prikaz svih pozicija rashoda, poslovnih, finansijskih i ostalih za izabranu referentnu godinu;

3. Identifikovanje aktivnosti

Izvodi se analiza operativnih procesa svakog odgovornog segmenta. Svaki proces može se sastojati od jedne ili više aktivnosti. ABC metod identifikuje grupu aktivnosti unutar organizacije kroz koje proizvod ili usluga moraju proći pre nego što se isporučuje korisniku. Na bazi podataka koji su dobijeni analizom aktivnosti po tehnološkim procesima i uslugama, sačinjava se tabela koja pokazuje vezu aktivnosti i usluga u vidu APD (Activity-Product-Dependence) matrice;

4. Dodeljivanje troškova resursa aktivnostima

Neki to nazivaju "sleđenjem". Sledljivost se odnosi na praćenje troškova do troškovnog objekta kako bi se odredilo zašto su uopšte i nastali. Ukupan trošak svake od operativnih aktivnosti za godinu dana mora biti procenjen. Ukupan broj sati koji će biti utrošen na svaku od aktivnosti u godini mora biti procenjen. Na osnovu ove dve procene, može se izračunati nosilac troška za svaku od aktivnosti;

5. Dodeljivanje aktivnosti troškovnim objektima, tj. uslugama koristeći kategorije troškova

Dodela aktivnosti troškovnim objektima vrši se pomoću nosioca aktivnosti. Dodeljuje se odgovarajući kategorija troška svakoj od aktivnosti i tako izračunava trošak za svaku uslugu. U ovom koraku aktivnosti koje doprinose svakom trošku su identifikovane i EAD (Expense-Activity-Dependence) matrica, tj. matrica njihove međusobne zavisnosti, je stvorena. Kategorije troškova predstavljaju kolone EAD matrice, a aktivnosti identifikovane u koraku 3 predstavljaju redove. Zbir vrednosti u svakoj koloni mora biti 1, tj. 100%.

6. Izračunavanje novčanih vrednosti po aktivnostima

Da bi se dobile novčane vrednosti svake aktivnosti primenjuje se sledeća jednačina:

$$TCA(i) = \sum_{j=1}^M Trošak(j) \times EAD(i, j)$$

gde je:

TCA(i) = ukupan trošak aktivnosti *i*

M = broj kategorija troškova

Trošak(j) = novčana vrednost kategorije troška *j*

EAD(i,j) = vrednost iz koraka 4

Novodobijena matrica daje novčani izraz potrošnje resursa od strane svake aktivnosti. Za svaku aktivnost dobija se ukupan trošak sabiranjem svih vrsta.

7. Izračunavanje novčanih vrednosti po uslugama

Da bi se dobila novčana vrednost svake usluge primenjuje se sledeća jednačina:

$$OCP(i) = \sum_{i=1}^N TCA(i)$$

gde je:

OCP(i)=opšti trošak proizvoda/usluge *i*

N=broj aktivnosti

TCA(i)= novčana vrednost aktivnosti *j*

5. Zaključak

Metode upravljanja troškovima se neprestano razvijaju kako bi pratile razvoj savremenih proizvodnih koncepcija, kako bi uspešno funkcionisale u sve jačem konkurentskom okruženju i kako bi osigurale precizne informacije strateškom menadžmentu. Tradicionalne troškovne metode ne mogu ponuditi kvalitetnu predstavu o kretanju troškova, a posebno ne mogu precizno otkriti kod kojih to poslova, odnosno poslovnih aktivnosti, organizacija ne iskorišćava raspoložive resurse na produktivan način. Šira primena savremenih sistema za obračun troškova na bazi aktivnosti donela bi značajne uštede u troškovima i omogućila pribavljanje informacija za stalna poboljšanja u poslovanju i racionalizaciju ukupne organizacije rada. Ovi sistemi/metodi tačnije mere potrošnju resursa različitih segmenata organizacije, omogućuju bolje razumevanje ponašanja opštih troškova, daju mehanizam za upravljanje opštim troškovima i pružaju pouzdanije informacije za analizu profitabilnosti.

Modeli za definisanje troškova i njihova praktična primena na konkretnim primerima u poštanskom sektoru upoznaju nas sa stvarnim stanjem u oblasti primene metodologija obračuna troškova, pre svega, od strane stranih poštanskih uprava. Zaključak koji se izvodi je da većina svetskih poštanskih uprava, poštujući odredbe poštanskog zakonodavstva, troškove eksploatacije usluga u uslovima reforme poštanskog sistema, obračunava primenom nekog od brojnih modela prilagodjenih toj svrsi. Ono što je interesantno u vezi sa ovim modelima je da oni nisu samo numeričkog karaktera, već su više opisnog i savetodavnog tipa, što znači da se njima može modelovati ponašanje poštanskog operatora u uslovima strukturnih promena i, na taj način, učiniti optimalno donošenje odluka o budućem tržišnom ponašanju. Potrebno je ispuniti brojne norme i odredbe u vezi sa raznim aspektima eksploataciono-tehničkih sistema i paralelno sa tim odlučiti se za efikasan model obračuna troškova svih tih aktivnosti, iz koga će biti moguće doneti odluku o upešnom nastupu na tržištu. Za ubrzanje postupka uključivanja u reformske tokove navodi se primena ABC modela za obračun troškova, kao najpodesnijeg u

reformskim procesima. Ovaj metod se može smatrati jednim od alata za ispunjenje obaveze reformskih inovacija koje se odnose na troškove, a čije norme su definisane u Direktivama.

Literatura

- [1] Triplett, A., Scheumann, J., "Managing shared services with ABM", Strategic finance, 40-45, 2000.
- [2] Ness, J., Cucuzza, T., "Tapping the Full Potential of ABC", Harvard Business Review, 130-138, 1995.
- [3] Vazakidis, A., Karagiannis, I., Tsiarta, A., "Activity-Based Costing in the Public Sector", Journal of Social Sciences 6 (3): 376-382, 2010.
- [4] Magistarski rad Mladenka Blagojević, Saobraćajni fakultet, Beograd, 2009.

Abstract: *In the process of creating results appearance of costs is unavoidable. In situations where the costs begin to abut revenues, management begin to use various methods to reduce costs. The aim is to achieve a level of organization for which is the characteristic cost management as a special way of managing the organization and running of the business that the greatest importance in achieving the general and specific management objectives of the organization pays to the cost optimization. The paper discusses the role and current trends of concepts and methods of cost management through activity-based cost management orientation, in terms of reforms and cost accounting in the postal sector.*

Keywords: *activity based cost management, cost management, activity based costing, postal sector*

ACTIVITY BASED COST MANAGEMENT AS A TECHNIQUE FOR THE COST ACCOUNTING IN THE PROCESS OF POSTAL REFORM

Dejan Marković, Mladenka Blagojević, Đorđe Popović