

Pregled metoda strategijskog upravljačkog računovodstva u funkciji strategijskog finansijskog planiranja

STRUČNI RAD

UDK 657.05:336

DOI: 10.56362/Rev23104073A

Ana Anufrijević¹

Rezime: Današnje poslovno okruženje karakteriše globalizacija, povećana konkurencija i nova tehnologija, što utiče na to da su savremenim preduzećima neophodne različite informacije. Informacije koje pruža tradicionalno upravljačko računovodstvo više nisu dovoljne, jer ne pružaju sve neophodne informacije o eksternom okruženju i nefinansijskim faktorima koji su od ključnog značaja za strategijsko finansijsko planiranje.

Primljen: 27.09.2023.

Prihvaćen: 25.10.2023.

Objavljen: 30.12.2023.

Ključne reči: strategijsko upravljačko računovodstvo, strategijsko finansijsko planiranje

UVODNA RAZMATRANJA

Tradicionalni koncepti računovodstva i menadžmenta koji su nekada podrazumevali klasičan model upravljanja, danas su prevaziđeni, jer ne odgovaraju novim privrednim, društvenim i ekonomskim kretanjima. Potreba za osavremenjivanjem i prilagođavanjem novim privrednim, društvenim, socijalnim i ekonomskim kretanjima sve je brža i veća. Ova potreba dovela je do neophodnosti organizacione modernizacije privrednih subjekata i naročito do unapređenja upravljanja njihovim resursima, posebno definisanih primenom strategijskog upravljačkog računovodstva i strategijskog finansijskog menadžmenta upravljanja i operativnog menadžmenta. U strategijskom menadžerskom razmatranju, većina eksternih faktora danas predstavlja i šansu i pretnju za samu organizaciju, koja ima potrebu da adekvatno odgovori nizom aktivnosti kroz utvrđivanje ili modifikaciju poslovne strategije, gde kao alat neretko koristi strategijsko računovodstvo. Sve ovo upućuje na konstantno i suštinsko upravljanje resursima preduzeća.

Posebno je potrebno istaći da savremeni strategijski finansijski menadžment obuhvata analize, odluke i aktivnosti koje privredni subjekt treba da preduzima u cilju stvaranja i/ili zadržavanja konkurentne prednosti, ali i obezbeđivanje finansijskih resursa za sprovođenje zadataka. U delu angažmana sa procesom analiziranja, fuzija između računovodstva i strategijskog upravljačkog računovodstva ima zadatak da obezbedi krajnje strategijske ciljeve uporedo sa analizom eksternog i internog okruženja, kako bi process donošenja bazičnih finansijskih odluka bio adekvatno utemeljen na strategiji po kriterijumu prioriteta.

¹ Univerzitet "Union – Nikola Tesla", Fakultet za ekonomiju i finansije Beograd.
E-mail: anufrijevana@hotmail.com

DEFINISANJE STRATEGIJSKOG UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA I OBLAST DELOVANJA

Danas pojam interno orijentisanog računovodstva podrazumeva skup upravljačkog računovodstva, menadžerskog računovodstva i stratezijskog računovodstva i predstavlja okvir za delovanje u fokusu interne strategije, s obzirom da pravna i zakonska obaveza i okvir ne postoje, kao što postoje za finansijsko računovodstvo. Dok računovodstvo troškova predstavlja deo računovodstvenog sistema koji je orijentisan na identifikaciju, praćenje i analizu i kontrolu troškova, menadžersko računovodstvo je u službi kratkoročnog planiranja na bazi informacija iz finansijskog računovodstva. Međutim, uključivanjem informacija iz nefinansijskih sektora i poslovnog okruženja u cilju definisane strategije poslovanja, upravljačko računovodstvo u poslednjim decenijama 20. veka prerasta u strateško upravljačko računovodstvo (10 p. 31).

Stratezijsko upravljačko računovodstvo u savremenom shvatanju je teorija i praksa računovodstva koja gleda na troškovnu poziciju preduzeća, troškovne prednosti i diferencijaciju proizvoda, kako bi se donele tržišne odluke. Tradicionalno upravljačko računovodstvo ne uzima u obzir ove činioce i mnogo se više oslanja na računovodstvene sisteme koji su već uspostavljeni u samom preduzeću. Metoda stratezijskog upravljačkog računovodstva analizira informacije kako bi stvorila veće profitne marže i razlikovala preduzeće od svojih konkurenata na globalnom tržištu.

Ključna komponenta stratezijskog upravljačkog računovodstva je ispitivanje uticaja koji se odvijaju izvan preduzeća, odnosno eksternih elemenata iz okruženja preduzeća. Ti elementi uključuju novu konkurenciju na tržištu, što uključuje troškove ulaska na tržište i broj ukupnih konkurenata u određenoj industriji. Druga zabrinutost je postojanje li dostupni supstituti (proizvodi ili usluge), kao što su nova tehnologija ili proizvodi koji mogu umanjiti ili eliminisati potrebu za postojećim proizvodom. Industrijska konkurencija se ispituje kako bi se odredili najveći konkurenti organizacije, kao i cene i pozicije tih konkurenata na tržištu.

Trošak je ključni element u analizi, od lanca snabdevanja do iznosa novca koji preduzeće može naplatiti za svoje proizvode i usluge. Strateško upravljačko računovodstvo gleda na načine da se što više smanje troškovi kako bi se povećala dobit. To uključuje osnovne poslovne prakse kao što su smanjenje troškova ljudskih resursa, poslovanje kompanije, razvoj tehnologije, marketing proizvoda i usluga, kao i poboljšanje produktivnosti. Preduzeće će analizirati svoje troškove pre nego što izvrši isti proces na svojoj konkurenciji. Cilj preduzeća je ostvariti višu profitnu poziciju od konkurencije.

Nakon što se analizira preduzeće i konkurenciju, postavlja se strategija zavisno od potreba organizacije. U područjima gde troškovi mogu da se smanje, rešavaju se dugoročne posledice, kao što je mogućnost gubitka produktivnosti. Područja ulaganja se takođe ispituju u odnosu na njihove dugoročne prednosti ili nedostatke, uključujući i odgovor na pitanje hoće li povećati profitnu maržu u budućnosti. Dugoročni planovi se razvijaju, ali moraju ostati fleksibilni zbog prirode tržišta koje je podložno stalnim

promenama. Napredak se meri tradicionalnim finansijskim metodama, kao što su dobit i gubitak, kao i savremenim metodama kao što su ocene zadovoljstva kupaca i udeo na tržištu.

Simmonds je 1981. god. dao prvu definiciju strategijskog upravljačkog računovodstva, definišući ga kao praćenje i analizu informacija menadžerskog računovodstva o poslovanju preduzeća i njegove konkurencije u svrhu nadzora i razvoja poslovne strategije (12 p.26). Kasnije su Johnson i Kaplan tokom 1987. potvrdili da upravljačko računovodstvo gubi na značaju u promenjenom poslovnom okruženju (6 p.212). Naime, brz napredak u informaciono-komunikacionoj tehnologiji u procesu obrade informacija doveo je do toga da su se sve više uočavale manjkavosti upravljačko-računovodstvenih tehnika, posebno u preduzećima koja su koristila kompjuterizovane i inovativne proizvodne procese. Nedostaci konvencionalnog upravljačkog računovodstva i njegovih tehnika su se naročito ispoljili kada su upitanju strategijski aspekti poslovanja preduzeća. Stoga su brojna preduzeća krenula ka usvajanju različitih upravljačko-računovodstvenih tehnika orijentisanih ka strategijskoj dimenziji poslovanja, odnosno usmerenih ka ciljevima i strategijama savremenog strategijskog upravljanja. Trend usvajanja strategijskog pristupa u upravljačkom računovodstvu omogućio je menadžmentu preduzeća efikasnije suočavanje sa strategijskim problemima u oblasti kontrole i smanjenja troškova, kao i analize konkurencije i kupaca. (7).

METODE STRATEGIJSKOG UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA KOJE SU NAJČEŠĆE U UPOTREBI

U praksi su se sledeće metode strateškog upravljačkog računovodstva pokazale kao dominantne:

- Obračun troškova po aktivnostima
- Obračun po metodi ciljanih troškova i
- Obračun troškova na bazi životnog ciklusa proizvoda.

Obračun troškova po aktivnostima

Obračun troškova po aktivnostima se ne razlikuje od tradicionalnih sistema obračuna troškova po vezivanju na direktne troškove. Razlike se nalaze u obračunu indirektnih troškova koji predstavlja proces u dve faze. Troškovi resursa potrošeni od strane aktivnosti alociraju se na aktivnosti ili mesta srodnih aktivnosti, dok se u drugoj fazi vezuju za odgovarajuće objekte troškova. Metodologija obračuna troškova po aktivnostima pokriva sledeće bitne procedure (8):

- izbor relevantnih objekata troškova,
- identifikovanje aktivnosti i mesta aktivnosti,

- vezivanje troškova za aktivnosti i mesta aktivnosti,
- izbor osnova za zaračunavanje troškova aktivnosti i mesta aktivnosti objektima troškova,
- obračun kvota (stopa) troškova aktivnosti i mesta aktivnosti za prenos troškova na objekte troškova,
- dodjeljivanje troškova aktivnosti i mesta aktivnosti objektima troškova.

U odnosu na složenost organizacija vrši se i izbor relevantnih objekata troškova za informacione potrebe menadžmenta, a svaki izazivač troškova može se smatrati objektom troškova (proizvod, deo, usluga, aktivnost), tj. konačnim učinkom preduzeća. Obračun troškova po aktivnostima suštinski je usmeren na budućnost i dugi rok, a količinski i vrednosni parametri u njemu imaju karakter predviđenih veličina. U njemu će se pojavljivati predviđeni, standardni i ciljni troškovi. Poznato je da je sve što je predmet planiranja treba da bude testirano kroz fazu kontrole i otuda obračun troškova po aktivnostima može biti zasnovan i na stvarnim troškovima i očekivanim odstupanjima od postavljenih vrednosti i aktivnostima unapređenja. U literaturi o upravljačkom računovodstvu (8 p. 316-318) definiše se i pojam o upravljanju po aktivnostima (ABM – Activity-Based management), koje je čvrsto oslonjeno na ABC i sve češće se govori o zajedničkoj temi ABCM – Obračun i upravljanje troškovima po aktivnostima (Activity-Based Costing and Management).

Pri primeni ove metode potrebno je voditi računa o hijerarhiji aktivnosti.

Obračun troškova po aktivnostima značajan je u sledeće dve situacije:

- 1) kada opšti troškovi u ukupnim troškovima rastu brže od direktnih troškova u organizacijama koje primenjuju tradicionalne sisteme obračuna, zasnovane na pretpostavci da objekti troškova troše resurse koje čine direktni rad i direktni materijal; i
- 2) u situaciji kada organizacije imaju raznovrsne učinke, proizvode, usluge i procese.

Pored brojnih prednosti postoje i ograničenja i određene kritike ove metode, među kojima su najznačajniji visoki troškovi vezani za informatičku podršku, što dovodi u pitanje isplativost same metode i suštinsko poznavanje same metode. Naime, usled visokih troškova ulaganja, na samom početku implementacije metode, postavlja se i pitanje kada će informacije o troškovima, dobijene ABC metodom, doneti koristi u procesu donošenja odluka i upravljanju. Što su upravljačko računovodstvo i informacioni sistem organizacije razvijeniji, lakša je primena ABC metode, a što je sistem slabiji, veći je njen doprinos (3 p. 719).

Obračun po metodi ciljnih troškova

Metoda ciljnih troškova (*target Costing*) nastala je u Japanu u prvoj polovini 20. века, ali je prepoznata tek u 80-im godinama prošlog века. Preliminarni model razvijen je 1959. god. u japanskom preduzeću Toyota. Vrlo brzo, model se širi prvo u SAD, a zatim i u Evropu.

Pretpostavka za uvođenje obračuna ciljnih troškova je prvenstveno timski rad u preduzeću. Zaposleni na odeljenjima oblikovanja i dizajna proizvoda, nabavke, proizvodnje, prodaje, marketinga, finansija i računovodstva moraju se još pre samog početka proizvodnog procesa uključiti u projektni tim. U tim se uključuju i eksterni članovi, poput dobavljača, kupaca, posrednika i sl (3). Naglasak se stavlja na konstrukcijska rešenja i oblikovanje proizvoda, jer se u tim fazama postižu najveće uštede troškova.

Obračun ciljnih troškova karakteriše:

- ciljna prodajna cena određuje cenu koštanja,
- poštovanje zahteva tržišta,
- timski rad,
- poštovanje troškova čitavog životnog ciklusa,
- uvažavanje celokupnog lanca vrednosti.

Osnovni princip obračuna ciljnih troškova je da prilikom stvaranja proizvoda, odnosno usluge, mogu nastati samo oni troškovi koje je kupac spreman i da plati. Oblikovanje proizvoda i usluga moraju biti u skladu sa kvalitetom i potrebama kupaca, ali u okviru mogućih troškova kako bi se ostvarila ciljna dobit preduzeća.

Prema Petković i Medved, obračun po ciljnim troškovima predstavlja jedan od sistema obračuna troškova koji se koriste za planiranje troškova tokom životnog ciklusa proizvoda ili usluge. Koristi se, prvenstveno, u ranoj (preproizvodnoj) fazi životnog ciklusa proizvoda ili usluge kao informativna podrška dizajniranju istih u cilju krajnjeg postizanja željenog profita. Obračun ciljnih troškova se povezuje sa obračunom troškova po aktivnostima, a najčešće sa Kaizen obračunom troškova (Kaizen Costing), s tim što se smatra: da se obračun po ciljnim troškovima primenjuje u preproizvodnoj fazi, koja obuhvata fazu utvrđivanja ciljeva i fazu realizacije ciljeva; da se obračun po aktivnostima koristi u fazi realizacije ciljeva i u fazi proizvodnje; a da se Kaizen obračun troškova koristi samo u fazi proizvodnje, što znači da se može nadovezati na obračun po ciljnim troškovima (9 p.19-20).

Kod proizvođača složenijih proizvoda, nakon utvrđivanja ciljanog troška na nivou proizvoda, potrebno je utvrditi ciljane troškove na visini komponenti, pri čemu je bitno određivanje glavnih funkcija proizvoda. U ovom se delu pretežno treba osloniti na iskustvo tehnologa i/ili inženjera koji vode proces proizvodnje i imaju sve relevantne informacije o visini utroška komponenti koje učestvuju u stvaranju proizvoda. Primena vrednosnog inženjeringa ovde za cilj ima snižavanje troškova, uz promenu funk-

cije proizvoda u fazi razvoja novog proizvoda i analizu vrednosti koja, recimo, može da bude snižavanje troškova proizvoda promenom dizajna postojećih proizvoda. Udeo u eksternom okruženju sa aspekta ciljnih troškova ovde je najvidljiviji, jer će upravo na ovom segmentu biti definisan izbor dobavljača. U izboru dobavljača neophodno će biti voditi računa o tome da se zadovolje tri sledeća kriterijuma:

- kompetitivnost ponude;
- reputacija;
- stepen inovativnosti.

U praksi se pokazalo da pozitivne efekte od primene metode ciljanih troškova ostvaruju ona preduzeća koja: (2 p.21):

- su orijentisana na proizvodnju heterogenih proizvoda, za razliku od onih koja imaju homogenu proizvodnju;
- su usredsređena na diverzifikaciju svojih proizvoda;
- koriste automatizovanu tehnologiju, uključujući savremena softverska rešenja, fleksibilne proizvodne sisteme;
- imaju kraći životni ciklus proizvoda ili kraći proizvodni ciklus, pri čemu period povraćaja od investicije u automatizaciju treba da bude kraće od osam godina;
- razvijaju sisteme za smanjenje troškova tokom planiranja, projektovanja i razvojnih faza životnog ciklusa proizvoda;
- primenjuju metode upravljanja poput *Just in time*, vrednosni inženjering i upravljanje kvalitetom.

Na osnovu prethodne retrospektive moguće je izvesti zaključak da ova metoda podržava ostvarivanje strategije konkurentnosti privrednog subjekta, s obzirom da omogućava zadovoljavajući udeo na tržištu uz prihvatljiv nivo profitabilnosti. Metoda se pokazala delotvornom u ostvarivanju zadovoljstva kupaca i pozitivnog finansijskog rezultata, uz kontrolu troškova.

Obračun troškova na bazi životnog ciklusa proizvoda

Obračun troškova na bazi životnog ciklusa proizvoda (*Life Cycle Costing*) sastoji se u nominalnom izražavanju ukupnih troškova proizvoda tokom njegovog životnog ciklusa koji uključuje istraživanje, razvoj, dizajn, proizvodnju i isporuku. Predviđeni trošak životnog ciklusa proizvoda je važna informacija za odlučivanje prilikom nabavke, optimizacije dizajna, planiranja proizvodnje i drugih aktivnosti vezanih za stvaranje i prodaju proizvoda.

Prva faza životnog ciklusa može se podeliti na razvoj i uvođenje. Prvenstveno, razvoj započinje nastankom i prihvatanjem ideje o novom proizvodu, a završava se početkom njegove proizvodnje. U delu faze koja podrazumeva razvoj ne ostvaruje se dobit zbog toga što ne postoji prodaja, već samo nastaju visoki troškovi. Faza uvođenja započinje

uvođenjem razvijenog proizvoda na tržište. Ulaskom na tržište prodaja proizvoda sporo raste zbog nepoznavanja proizvoda od strane kupaca. Karakteristika ovog perioda je da je dobit vrlo niska ili je nema, zbog početnih troškova koji su bili potrebni za sam ulazak proizvoda na tržište. U ovoj fazi potrebno je posvetiti posebnu pažnju ukupnim troškovima koji se mogu proceniti prema broju proizvoda koji se planiraju u procesu proizvodnje. Tokom trajanja ove faze neophodno je vršiti kontrolu aktivnosti u proizvodnom procesu, i to tako da ne zahtevaju skupe i dugotrajne akcije, dok je sa druge strane neophodno zadovoljiti tržište. U slučaju proizvoda koji su skupi, dobit se još više smanjuje zbog visoke cene koja dodatno usporava prodaju. Troškovi koji nastaju u fazi razvoja/uvođenja su: troškovi za naučne ili istraživačke studije, troškovi istraživanja tržišta, troškovi analize ekoloških učinaka, troškovi analize izvodljivosti, troškovi proizvodnje, troškovi distribucije, troškovi promocije, marketinga i sl.

Nakon ulaska proizvoda na samo tržište, povećavanjem prodaje proizvoda ulazi se u drugu fazu životnog ciklusa, fazu rasta proizvoda. Ova faza ogleda se u tome što se proizvodnja određenog proizvoda povećava, što implicira da se prodajna cena tog proizvoda smanjuje. Dolazi do osvajanja tržišta, što utiče na povećanje dobiti. Povećanjem proizvodnje smanjuje se trošak po jedinici proizvoda, tako da dobit u ovoj fazi može biti i najveća ukoliko se upoređi sa ostalim fazama. Cilj svakog privrednog subjekta je da proizvod u ovoj fazi traje najduže, kako bi se ostvarile visoke stope dobitka. Održavanje rasta postiže se širenjem prodaje na druga tržišta, ili strategijama koje za cilj imaju smanjenje troškova i povećanje dobitka. Da bi se ostvario kontinuirani duži rast koji je cilj svakog preduzeća, u ovoj fazi je potrebno razmotriti i uvoditi procese u cilju poboljšanja kvaliteta ili dodavanja novih karakteristika proizvodu. Tipični troškovi za fazu rasta su: troškovi puštanja u rad novih pogona, troškovi montaže novih postrojenja, troškovi distribucije i sl.

Faza zrelosti karakteristična je po laganom opadanju stope rasta prodaje zbog prihvatanja svih potencijalnih kupaca. Dobit u ovoj fazi je ili linearna ili čak blago degresivna, na šta takođe utiče i konkurencija. U fazi zrelosti potrebno je dodatno razvijanje proizvoda, poboljšanje proizvoda, više ulaganja u njegovu distribuciju i prodaju. Ova faza je najduža u odnosu na dve prethodne, i karakterišu je sledeći troškovi: troškovi energije, troškovi čišćenja i održavanja, troškovi stručnog osposobljavanja ljudi, troškovi distribucije i sl.

Obračun troškova na bazi životnog ciklusa proizvoda pomaže menadžmentu u razumevanju troškovnih posledica razvoja i stvaranja proizvoda, kao i u identifikaciji područja gde bi redukcija troškova mogla biti najučinkovitija. Ova metoda se preporučuje kod optimiziranja i alokacije resursa, ali i kao veoma važna u strateškom odlučivanju, posebno kod preduzeća koja proizvode više različitih proizvoda. Sa druge strane, metoda ima svoja ograničenja, od kojih su u literaturi najčešće apostrofirana sledeća (1 p.52):

- Obračun troškova na bazi životnog ciklusa proizvoda nije egzaktni metod, odnosno svako dobija različite odgovore, a odgovori nisu ni tačni ni netačni, već su ili razumni ili nerazumni.

- Proceni obračuna troškova po ovoj metodi nedostaje preciznost. Greške u tačnosti su neretko velike te ih je nemoguće pripisati odstupanjima dobijenim na osnovu statističkih metoda.
- Modeli obračuna troškova na bazi životnog ciklusa proizvoda rade sa ograničenim bazama podataka o troškovima koje ne uključuju uvek i troškove u operativnom području i području podrške.
- Model zahteva velike količine podataka, što stvara sumnju u tačnost većine dostupnih podataka.
- Rezultati obračuna troškova životnog veka proizvoda nisu dobri obračunski alati. Oni su učinkoviti samo kao alati za upoređivanje, odnosno alati kompromisa koji su potrebni projektnom timu.

Osim navedenih troškova vezanih za proizvod, u analizu bi bilo potrebno uključiti i troškove koji nastaju nakon isporuke proizvoda kupcu. Savremeno poslovanje je sve više usmereno ka zadovoljstvu kupaca koje se postiže uslužnim aktivnostima, kao što je podrška korisnicima, omogućavanje servisa proizvoda, efikasno i brzo rešavanje reklamacija. Troškovi postprodajne faze u pojedinim delatnostima mogu imati značajan udeo u ukupnom trošku realizacije.

UZAJAMNA POVEZANOST UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA I STRATEGIJSKOG FINANSIJSKOG PLANIRANJA

Tri prethodno objašnjena modela strategijskog upravljačkog računovodstva koja ujedno predstavljaju i tipične modele obračuna troškova mogu se suštinski pojasniti sledećom tabelom, u kojoj je suštinska komponenta važna informacija za strategijsko finansijsko upravljanje.

Tabela 1: Sistemi obračuna troškova i njihova suštinska komponenta i slabost

Sistem obračuna troškova	Suštinska komponenta i slabost
Obračun troškova po aktivnostima	Direktno utvrđivanje neiskorišćenog kapaciteta. Važne informacije za smanjenje troškova. Visoki troškovi informatičke podrške mogu ovaj metod učiniti neisplativim.
Obračun ciljnih troškova	Upravljanje smanjenjem troškova u funkciji ostvarenja konkurentskih prednosti.
Obračun na bazi troškova životnog ciklusa proizvoda	Merenje različitih alternativa. Metod nije egzaktno.

Malinić, Milićević i Stevanović, napominju da vođenje preduzeća u savremenim tržišnim uslovima mora biti strategijski orijentisano, ne samo opisno, već i informaciono podržano od strane relevantnih informacionih sistema. Među pomenutim infor-

macionim sistemima središnje mesto pripada upravljačkom računovodstvu, pre svega po onoj istini da, bilo tekuće ili buduće, „jedino ono što je izmereno, može biti i kontrolisano“ (8 p. 208). Strategijsko upravljanje troškovima počiva na informacijama upravljačkog računovodstva i podržava proces strategijskog odlučivanja, koristeći podatke o troškovima u cilju identifikacije i razvoja strategija. Strategijsko upravljanje troškovima obuhvata i informacije o troškovima radi pomoći u formulisanju i komuniciranju strategija i sprovođenju taktika koje pomažu realizaciju strateških ciljeva, te isto ne podrazumeva samo upravljanje troškovima, već i upotrebu alata za povećanje prihoda, poboljšanje produktivnosti i zadovoljstva kupaca, uz istovremeno poboljšanje strateškog položaja organizacije. Samim tim, ono predstavlja najvažniji deo strategijskog finansijskog upravljanja. Onog trenutka kada su poznati svi troškovi, moguće je napraviti realne finansijske planove i strategiju.

Korelacija i međusobna povezanost ova dva važna pravca upravljanja važna je u svim strategijskim finansijskim aktivnostima koje se dešavaju u preduzeću:

1. specifikacija i implementacija opštih i specifičnih ciljeva preduzeća;
2. identifikovanje strategije za realizaciju postavljenih ciljeva;
3. razvijanje dugoročnih finansijskih (profitnih) planova na nivou preduzeća i na nivou strategijskih poslovnih jedinica;
4. specifikovanje kratkoročnih (operativnih) planova ili budžeta po identifikovanim budžetskim celinama;
5. utemeljenje sistema periodičnog izveštavanja o ostvarenjima po centrima odgovornosti;
6. kontrola ostvarenja postavljenih planova koja uključuje poređenje ostvarenja i planova, identifikovanje odstupanja, njihovo razjašnjenje (tumačenje) i preduzimanje korektivnih akcija, koje mogu podrazumevati i revidiranje postavljenih planova.

Operativni poslovni planovi sastoje se od detaljne finansijske projekcije tokova rentabiliteta, novčanih tokova i finansijsko-strukturne pozicije za preduzeće kao celinu, ali i relevantne finansijske tokove za delove preduzeća kao što su: profitni segmenti, poslovne funkcije, departmani, proizvodne linije i sl. Ovi planovi su detaljni, kratkoročni, kvantitativni i relevantni za sve nivoe u organizacionoj i upravljačkoj strukturi. Operativno (kratkoročno) planiranje obuhvata parcijalne (podržavajuće) planove ili budžete: 1. budžet prodaje i prihoda od prodaje; 2. budžet proizvodnje; 3. budžet troškova proizvodnje (budžet troškova direktnog materijala, budžet troškova plata izrade, budžet opštih troškova proizvodnje); 4. budžet nabavke; 5. budžet troškova prodatih proizvoda; 6. budžet troškova marketinga; 7. budžet troškova opšteg upravljanja i administracije; 8. budžet troškova istraživanja i razvoja; tako da će svi prethodno planirani troškovi činiti troškove koji će nastajati u daljim procesima i njihov sistem obračuna direktno će biti povezan sa preciznošću iskazanih planova.

Strategijski voditi preduzeće ka cilju i rastu vrednosti za vlasnike i organizaciju u celini znači krajnje promišljeno donositi odluke u svim fazama upravljačkog procesa. Dve su najbitnije stvari u tome: izbor odgovarajućih strategija i formulisanje zadovoljavajućeg nivoa troškova. Posebno je bitno da preduzeća objektivno sagledaju mesto i ulogu troškova u strategijskom upravljanju, koji su „prozvani“ putem komponente „cena“, ali i putem takmičarske komponente „korist za kupca“ koja je izazivač troškova. Za potrebe sagledavanja uloge i pozicioniranja troškova u određenim strategijskim okvirima, može biti iskorišćen sledeći tabelarni prikaz koji je dat u tabeli 2.

Tabela 2 Strategijska uloga troškova

Upravljanje troškovima	Strategija diferenciranja	Strategija liderstva u troškovima
Uloga standardnih troškova u oceni performansi	Ne vrlo značajna	Vrlo značajna
Značaj koncepta fleksibilnog planiranja za kontrolu troškova	Umerena do niska	Visoka do vrlo visoka
Percepcija značaja ostvarenja planova i ispunjenja budžeta	Umerena do niska	Visoka do vrlo visoka
Značaj analize troškova marketinga	Kritična za uspeh	Često se ne vrši na formalizovan način
Značaj troškova proizvoda kao inputa o odlučivanju o cenama	Niska	Visoka
Značaj analize troškova konkurenata	Niska	Visoka

Izvor: Malinić i sar., 2018, str. 209.

Moguće je izvesti zaključak da, budući da su izbor i formulisanje strategija ključni za stvaranje i održanje konkurentске prednosti preduzeća, finansijski ciljevi nikada ne smeju da budu zapostavljeni, troškovi se uvek moraju naći u domenu strategijskog, ali, povezano sa tim, i operativnog upravljanja. Iz ove međuzavisnosti naviru izazovi za planiranje i upravljanje, obračun i kontrolu troškova i ukupni strategijski i operativni controlling.

ZAKLJUČAK

U radu je izvršen prikaz tri najtipičnije metode strategijskog upravljačkog računovodstva u praksi, koji upućuje na kompleksnost i složenost ovog računovodstvenog područja. Sve tri posmatrane metode zahtevaju da budu bazirane na ozbiljnoj i dosta skupoj informatičkoj podršci i vrlo specifičnim znanjima. Uvođenje ovih metoda takođe zahteva i kooperaciju menadžmenta svih nivoa i stručnjaka različitih profila. Svaka od posmatranih metoda može omogućiti brojne koristi za preduzeće koje je primenjuje, ali uz uvažavanje ograničenja koja proizlaze iz prirode same metode, kao i okruženja u kome dato preduzeće posluje. Ne treba posebno napominjati da se ograničenja

jednim delom odnose i na znanja koja su neophodna u primenama bilo koje od objašnjenih metoda. U zavisnosti od strategije preduzeća i ciljeva poslovanja, u preduzeću je moguće primeniti jednu ili više metoda strategijskog upravljačkog računovodstva.

Ono što posebno treba istaći je da je, usled nepredvidivih globalnih promena, aktuelnih kriza u poslednje dve decenije, ubrzanog tehnološkog napretka, sve većih izazova konkurentnosti, smanjenog životnog ciklusa proizvoda i međuorganizacijskih lanaca snabdevanja, upravljanje troškovima postalo kritična veština opstanka za mnoga preduzeća. Ujedno, upravljanje troškovima nemoguće je u praksi posmatrati izdvojeno od finansijskog planiranja, kontrole, strategijskog i operativnog menadžmenta. Tek u skupu svih ovih disciplina, odnosno delova preduzeća, moguće je izvući najveće strateške benefite za preduzeće.

Literatura

1. Dražić Lutitsky, I., Šagud, M. (2012.). „Obračun troškova prema životnom vijeku proizvoda“, Računovodstvo i revizija, 10: 51-5
2. Gagne, M.L., Discenza, R. (1995.).“Target costing”, Journal of Business & Industrial Marketing, (10),1: 16-22.
3. Guljin, D., Janković, S., Dražić Lutitsky, I. Perčević, H., Peršić, M. i Vašiček, V. (2011). “Upravljačko računovodstvo”. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i finansijskih djelatnika.
4. Janković, B., Knežević, S., Milojević, S.,(2023) “Uloga računovodstvenog forenzičara u krivičnom postupku”, Revizor (101) 1:11
5. Jolović Ivana, Petković Đerđi (2020) “Kaizen kao sistem za strategijsko upravljanje troškovima u realizaciji konkurentskih prednosti”, Ekonomija – teorija i praksa (3) 69:90
6. Johnson, H., Kaplan, R. (1987). “Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting”. Boston: Harvard Business School Press
7. Jovanović, D., Fedajev, A., Gračanin, Š. (2022) “Tehnike strategijskog upravljačkog računovodstva u srednjim i velikim preduzećima u Srbiji” u: *Kontroling i strategijski aspekti upravljačkog računovodstva*
8. Malinić, D., Milićević, V. i Stevanović, N. (2018). “Upravljačko računovodstvo”. Beograd: Ekonomski fakultet.
9. Petković, Đ, i Medved, I. (2015). “Savremeni sistemi obračuna troškova u funkciji održive poljoprivredne proizvodnje”. Traktori i pogonske mašine, 20 (2), 16-24.
10. Ramljak, B., Rogošić, A.(2013.). “Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete”, Ekonomski pregled, (64), 1:30-48
11. Rogošić A., Perica I. (2018) “Strateško menadžersko računovodstvo – pregled metoda”, Ekonomski pregled (67) 153-176
12. Simmonds, K. (1981.). “Strategic management accounting”, Management Accounting, (59),4:26-30

Overview of Strategic Management Accounting Methods in the Function of Strategic Financial Planning

Abstract: *Today's business environment is characterized by globalization, increased competition and new technology, which means that modern companies need different information. The information provided by traditional management accounting is no longer sufficient, because it does not provide all the necessary information about the external environment and non-financial factors that are of key importance for strategic financial planning.*

Keywords: *strategic management accounting, strategic financial planning*