

УПРАВУВАЊЕ СО ТРОШОЦИТЕ КАКО ОСНОВА ЗА ЗГОЛЕМУВАЊЕ НА ЕФИКАСНОСТА ВО РАБОТЕЊЕТО НА КОМПАНИИТЕ

Константин Шоров¹, Оливера Ѓоргиева-Трајковска²

¹ Студент на Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“, Штип

konstantin.shorov@ugd.edu.mk

² Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“, Штип

olivera.trajkovska@ugd.edu.mk

Апстракт. Управувањето со трошоците значи нивно рационално намалување со цел зголемување на профитабилноста на компаниите. Ефикасното управување со трошоците овозможува реализација на поставените цели на работењето и остварување конкурентска предност на компаниите на пазарот.

Ова, всушност, значи поефикасна употреба на расположливите ресурси и строга контрола на трошоците, преку намалување на активностите, што резултираат со високи трошоци.

Покрај наведената основна цел, можат да бидат издвоени уште две цели, а тоа се: остварување на глобална конкурентност на компаниите на пазарот и континуирано подобрување на бизнисот. Врз основа на овие цели, управувањето со трошоците се дефинира како „филозофија, став и низа техники насочени кон создавање поголема вредност по пониска цена“.

Долгорочното одржување на конкурентската позиција на претпријатијата на пазарот е невозможно без активна политика на управување со трошоците.

Од оваа причина, во овој труд се укажува токму на значењето на управувањето со трошоците како функција на менаџментот, преку анализа на различните системи за управување со трошоците, како традиционални, така и современи.

Клучни зборови: *трошоци, управување, ефикасност, одлучување, методи*

COST MANAGEMENT AS A BASIS FOR INCREASING THE EFFICIENCY OF COMPANIES' OPERATIONS

Konstantin Shorov¹, Olivera Gjorgieva-Trajkovska²

¹ Doctoral student at Faculty of Economics, University “Goce Delchev”, Stip

konstantin.shorov@ugd.edu.mk

² Faculty of Economics, University “Goce Delchev”, Stip

olivera.trajkovska@ugd.edu.mk

Abstract. Cost management means their rational reduction in order to increase the profitability of companies. Efficient management of costs enables the realization of the set

goals of the operation and realization of a competitive advantage of the companies on the market.

This, in fact, means more efficient use of available resources and strict cost control, by reducing activities that result in high costs.

In addition to the stated basic goal, two more goals can be singled out, namely: realization of global competitiveness of the companies on the market and continuous improvement of the business.

Based on these objectives, cost management is defined as “a philosophy, attitude, and set of techniques aimed at creating greater value at lower cost.”

Long-term maintenance of the competitive position of enterprises on the market is impossible without an active cost management policy.

For this reason, in this thesis, the importance of cost management as a function of management is pointed out, through the analysis of different cost management systems, both traditional and modern.

Keywords: *costs, management, efficiency, decision making, methods*

1. Вовед

Управувањето со трошоците (cost management) претставува дел од целокупниот процес на управување со оперативниот успех на претпријатието. Врз основа на практичните искуства и вештини, управувањето со трошоците се развило во посебна наука што ги проучува методите за подготовка и користење на информациите за потребите на донесување управувачки одлуки, опфаќајќи ги сите постапки преку кои се проценува односот меѓу трошоците и придобивките. Целта на управувањето со трошоците е на долг рок да се постигне максимизирање на добивката (профитот) на претпријатието. Притоа, не значи дека трошоците треба по секоја цена да се намалат, туку да се преземаат активности што создаваат трошоци, заради осигурување на континуирано профитабилно работење, односно највисоки можни долгорочни придобивки за претпријатието. Како резултат на интензивниот развој на информатичката технологија и на методите за подготовка на информациите потребни за менаџерското одлучување, процесот на управување со трошоците, кој традиционално бил насочен кон производството, сè повеќе се шири во подрачјата, како што се маркетинг, логистика и други услуги. Значи, одвивањето на деловните процеси е невозможно без трошење ресурси и создавање трошоци. Меѓутоа, менаџментот на претпријатието е заинтересиран за информации во врска со тоа колку треба да изнесуваат трошоците, кои трошоци не се неопходни, кои трошоци се оптимални. Во барањето одговор на овие прашања, менаџментот применува посебни начини на управување и водење на работењето, кои ја прават суштината на управувањето со трошоците.

Исто така, методите на управување со трошоците, првично насочувани кон

претпријатието како целина, сè повеќе се шират, овозможувајќи на тој начин следење на трошоците и анализа на профитабилноста на сè помали сегменти од работењето (од организациските делови на претпријатието до каналите на дистрибуција и поединечните купувачи). Развојот на информациските системи за следење на трошоците е значаен фактор за развој на претпријатијата во сите сектори на стопанството, кој дополнително може да биде поттикнувач на промените и дел од целокупниот процес на надминување на сегашната економска состојба на голем број претпријатија во нашата земја, која е сè уште неповолна поради нивниот низок степен на приспособување кон новите технологии и пазари. Широката примена на современите методи за пресметка на трошоците врз основа на активностите во претпријатијата резултира со значајни заштеди во трошоците и истовремено овозможува стекнување информации за постојано подобрување во работењето и рационализација на вкупната организација на работата. Овие современи методи за пресметка на трошоците засновани врз активностите многу пореално ја мерат потрошувачката на ресурсите во различните сегменти на претпријатието, овозможуваат подобро да се разбере однесувањето на општите трошоци, овозможуваат механизми за управување со општите трошоци и даваат многу поверодостојни информации за анализа на профитабилноста на работењето. Ова може да биде посебно значајно за претпријатијата што работат во услови на силна конкуренција и ниско ниво на профитабилност.

Традиционалниот сметководствен информациски систем во современи услови на концентрирана понуда, капитално интензивно производство, развиена компјутерска технологија, како и либерализација и глобализација на пазарот, не може целосно да ги задоволи потребите на менаџментот од информации поврзани со трошоците. Воведување на методот ABC (Activity Based Costing), со широките можности за примена, претставува добра основа за управување со трошоците и за зајакнување на конкурентската позиција на претпријатието.

2. Суштина и значење на управувањето и пресметката на трошоците

Правилното управување со трошоците доведува до подобрување на деловните процеси и претставува постојана помош на менаџментот на компаниите во донесување правилни одлуки и постигнување повисок профит по пониска цена. Одговорен за ефикасно спроведување на системот за управување со трошоците е, пред сè врвниот менаџмент, но и вработените кои мора да бидат вклучени, по хиерархиски нивоа. Притоа, важно е континуирано да се спроведуваат контроли на перформансите, за да се зголемат активностите чиј резултат креира додадена вредност, а да се намалат оние што не придонесуваат за тоа. Правилното управување со трошоците претпоставува дека сите трошоци за производите и услугите се резултат на одлуките донесени од менаџментот на компанијата. Ова е исто така причина зошто менаџерите задолжени за

управување со трошоците не само што ги евидентираат трошоците, туку исто така донесуваат одлуки за развој и подобрување на производите и услугите и намалување на трошоците.

Со цел да се реализираат поставените цели, менаџерите управуваат со трошоците врз основа на информациите за динамиката на трошоците и проценките за тоа како одделните активности да се вклопат во прифатливите рамки на трошоците. Кога управуваат со трошоците, важно е менаџерите да ги подготвуваат информациите што се наменети за донесување одлуки и контрола, притоа користејќи различни методи за распределба на трошоците и нивно ефикасно управување. [1]

Рамјак (2013), посочува дека: „Управувањето со трошоците е дел од управувачкото сметководство, и вклучува планирање, евидентирање, анализа, контрола и организација на планирање, евиденција и анализа“. Управувањето со трошоците е посебен начин на управување со компанијата и водењето бизнис, кое придава најголемо значење на постигнување на организациските цели преку оптимизација на трошоците.

Ги опфаќа сите постапки со кои се проценува врската помеѓу трошоците во работењето на компанијата и остварените користи. Целта на компаниите на долг рок е да ја зголемат добивката, па оттука целта на управувањето со трошоците е преземање на активности за обезбедување на трајна профитабилност на бизнисот. Основната цел на управувањето со трошоците е остварување најголема можна долгорочна корист од вложените средства или постигнување на одредена цел со најниски можни трошоци, без долгорочни негативи последица врз деловниот резултат на компанијата. [2]

Управувањето со трошоците вклучува:

- Предвидување, планирање, буџетирање и контрола на трошоците;
- Анализа на однесувањето на трошоците во зависност од промената на условите на работа;
- Анализа на причините за отстапувањата од предвидените вредности;
- Одржување на трошоците во прифатливи граници;
- Обезбедување информации на менаџерите за избор помеѓу различни алтернативи, за да се постигнат оптимални економски резултати.

Доброто управување со трошоците е белег на успешните организации и образовано и мотивирано управување. Во обид за подобро управување се трошоците развиени се бројни методи и процедури кои обезбедуваа управување со одредени информации потребни за донесување одлуки за оптимизирање на трошоците засновани врз факти. [3]

3. Современи методи за пресметка на трошоците

3.1. Карактеристики на современите методи за пресметка на трошоците

Потребата од јасно дефинирање на целите на работењето на компаниите е суштинско прашање за нивното позиционирање во економијата, и почнува од поставување на нивните долгорочни стратешки цели кои се прецизно и јасно дефинирани и претставуваат движечка сила на деловните активности.

Овие цели треба да бидат широко дефинирани за да се опфатат повеќето од интересите на нивните засегнати страни (стејкхолдери). При дефинирање на деловните цели, компанијата треба да зем предвид голем број внатрешни и надворешни фактори. Менаџментот треба да ја избере најповолната стратешка насока од големиот број алтернативи, со цел да обезбеди конкурентска предност на пазарот.

Покрај менаџментот, во овој процес учествуваат и цели тимови на луѓе од различни области со цел подобро дефинирање на стратегиите. Земајќи ги предвид сите предности и недостатоци на компанијата, раководството треба соодветно да ги искористи расположивите ресурси и со прифатлив ризик, максимално да ги искористи бројните предизвици на отворената економија, притоа носејќи избалансирани одлуки во светло на организациските промени и можностите што ги нуди околината, како и следење и проценка на стратешкиот и оперативниот развој и врз основа на тоа, да придонесе за реализација на интересите на различните засегнати страни. [4]

Во поново време, сметководството на трошоците има за задача да ги задоволи различните потреби за информации на менаџментот во однос на донесување индивидуални деловни и финансиски одлуки. Оваа задача се однесува на пресметка на трошоците и со користење на Cost-benefit анализа, сметководството на трошоците обезбедува извештаи кои содржат релевантни информации за разгледување на алтернативите. Традиционалните системи за пресметка на трошоците не ја изгубиле својата важност одеднаш, туку во текот на минатиот век. [5]

Според Каплан (1984), целата сметководствена практика што се користи денес, била развиена во 1925 година. И покрај значителните промени во природата на организацијата и димензиите на конкуренцијата, 60 години подоцна, немало речиси никаква иновативна промена во дизајнот и имплементацијата на сметководството на трошоците. По големата економска криза од 1929 година, фокусот се префрлил од управување со трошоците и оперативната ефикасност кон финансиското сметководство и екстерното известување на компаниите. Сметководителите премногу се грижеле за вредноста на залихите, а не за управувањето со трошоците, што довело до развој на стандардните апсорпциони системи за опфаќање на трошоците, кои преовладуваат во денешните компании. Менаџерите започнале да ги споредуваат остварените резултати со буџетските

бројки при проценката на производствените перформанси, што довело до пресметки и развој на отстапувањата во буџетот.

Управувањето станало стандардна практика која имала смисла во време на масовно производство и стандардизирани производи. По средината на дваесеттиот век, масовното производство започнало да опаѓа, со воведување напредни стратегии за производство што ги следат динамичните промени на пазарот, овозможени со флексибилната автоматизација на процесите.

Во услови на развиено производство се зголемува важноста на времето, додека важноста на традиционалните трошочни методи во современото производство се намалува, што било потврдено со изјавата на извршниот директор на GE Aircraft Engines, Schafrik во 2005 година, дека начинот на кој остварува успешни инвестиции во иновации е со намалување на времето, а не трошоците, што е потврдено од многу менаџери кои се натпреваруваат на конкурентните пазари и кои ја поддржуваат тезата дека напредните стратегии за производство честопати се поткопани од традиционалните системи за пресметка на трошоците. Производството засновано на времето го следи сè поразвиеното глобално производствено опкружување, во кое што оние кои најбрзо ќе создадат одреден производ или услуга се оние кои се првиот избор за добивање нарачка од потрошувачите.

3.2. ABC (Activity Based Costing) метода

Главната идеја на Activity Based Costing (ABC) системот за пресметка на трошоците е да се утврдат реалните трошоци на одделните производи и услуги. Целта на овој систем на трошоци е да ги идентификува нископрофитабилните и непрофитабилните производи и услуги и истите да ги елиминира. Принципот на ABC методата е поделба на организацијата на помали активности и распределување на трошоците за секоја активност врз основа на нивната потрошувачка, т.е. општите трошоци се распределуваат на активности, а потоа врз основа на релевантни основи на производи, врз основа на тоа колку секој производ ја користи таа активност.

Врз основа на основите на овој систем поставени од страна на Cooper Kaplan (1998), ABC системот е развиен со цел да се поправаат недостатоците во финансискиот систем, особено во неспособноста на традиционалните системи за пресметка да ги идентификуваат носителите на индиректните и општи трошоци.

ABC методата се користи за идентификување на трошоците на производството и профитабилноста. Оваа метода се користи како поддршка при стратешкото донесување одлуки, како што се одредување на цените на производите, аутсорсинг, во пронаоѓање на недостатоците и подобрување на производствениот процес, обезбедува финансиски и нефинансиски информации за активностите и за ефективно управување со трошоците. Во фокусот на овој

систем за пресметка се активностите и нивните причинскопоследични врски со потрошените средства за нив и предизвикувачите на активности ABC системот за пресметка на трошоците е најразвиениот и најраспространет систем за пресметка на трошоците, поради што е и најдетално обработен во трудот. Оваа метода може да се набљудува на два начина: како систем за распределба на трошоците кој обезбедува информации за активностите, средствата и трошочните објекти и како процесен систем кој обезбедува оперативни информации за деловните процеси и нивните активности. Системот за распределување на трошоците најпрво постоел како двофазен ABC пристап, по што се развил во повеќефазен пристап. Во Двофазниот ABC систем за пресметка, сметките од главната книга во првата фаза се распределуваат на одредени активности врз основа на нивната употреба во тие активности, со користење на носители на средствата. После тоа, во втората фаза, трошоците се акумулираат на овие активности и се распределуваат на трошочните објекти, со користење на носителите на активностите. Пред внесот во системот за пресметка, податоците како што се месечните трошоци на компанијата во однос на платите, опремата, патните трошоци, средствата и искористеноста на средствата немаат никаква корист, бидејќи не постои ефикасен начин за вклучување на овие елементи во цената на производството, како што се платите или патните трошоци. Од оваа причина, бил создаден ABC системот за пресметка на трошоците.

Тој ги пренесува податоците од главната книга во други форми, т.е. во трошоци за активностите, за да можат носителите на активностите да бидат поврзани со трошоците за активностите, а потоа да можат повторно да се распределат на активностите на произведените производи, во износ во кој биле користени при нивното производство. Распределбата на трошоците за производство во одредени компании може да биде проблематично, особено во услови кога вработените се распоредени да произведуваат повеќе производи истовремено. Во такви случаи, трошоците за активностите мора да се пренесат од расходите врз основа на податоците од главната книга. Податоците од главната книга се структурно дефицитарни за овие потреби, па поради оваа причина се потребни информациите обезбедени од ABC системот за пресметка. Од оваа причина, податоците од главната книга мора да се трансформираат во разбирливи трошоци што ја покажуваат причината и влијаат на однесувањето на трошоците. Во Двофазниот ABC систем за пресметка, сметките од главната книга во првата фаза се распределуваат на одредени активности врз основа на нивната употреба во тие активности, со користење на носители на средствата. После тоа, во втората фаза, трошоците се акумулираат на овие активности и се распределуваат на трошочните објекти, со користење на носителите на активностите. Пред внесот во системот за пресметка, податоците како што се месечните трошоци на компанијата во однос на платите, опремата, патните трошоци, средствата и искористеноста на средствата немаат никаква корист,

бидејќи не постои ефикасен начин за вклучување на овие елементи во цената на производството, како што се платите или патните трошоци. Од оваа причина, бил создаден ABC системот за пресметка на трошоците. Тој ги пренесува податоците од главната книга во други форми, т.е. во трошоци за активностите, за да можат носитетите на активностите да бидат поврзани со трошоците за активностите, а потоа да можат повторно да се распределат на активностите на произведените производи, во износ во кој биле користени при нивното производство. [6]

Распределбата на трошоците за производство во одредени компании може да биде проблематично, особено во услови кога вработените се распоредени да произведуваат повеќе производи истовремено. Во такви случаи, трошоците за активностите мора да се пренесат од расходите врз основа на податоците од главната книга. Податоците од главната книга се структурно дефицитарни за овие потреби, па поради оваа причина се потребни информациите обезбедени од ABC системот за пресметка. Од оваа причина, податоците од главната книга мора да се трансформираат во разбирливи трошоци што ја покажуваат причината и влијаат на однесувањето на трошоците.

Pierce и Brown, врз основа на спроведените истражувања на пазарот дошле до проблемите во имплементацијата на ABC системот за пресметка на трошоците, кои може да се категоризираат во три дела:

Првиот дел се однесува на факторите кои создаваат проблеми во имплементација на системот за пресметка на трошоците. Тие се: недостаток на поддршка, искуство на вработените, средства и обуки, софтверска поддршка, достапност на човечки ресурси и сложеност на системот.

Вториот дел се однесува на причините за одбивање на овој систем за пресметка. Тие се однесуваат на: недостаток на значајни разлики во трошоците на производството во однос на традиционалните системи за пресметка на трошоците, системот се смета за подобар менаџерски инструмент и недостаток на важност за работата. Заклучокот од ова истражување, исто така, укажува на тешкотиите при воспоставување на клучните носители на трошоците.

Третиот дел се однесува на причините зошто никогаш не треба да се земе ABC системот за пресметка на трошоци предвид. Тие причини се однесуваат на задоволување на потребите со постоечкиот систем на пресметка, недостаток на знаење и искуство, едноставност на производствениот процес, мала големина на претпријатие и неважност на ABC системот за пресметка за природата на работата.

4. Илустрација на примената на ABC метода на Претпријатието за одржување на паркови и зеленило „Алфа“ ДООЕЛ

Основната дејност на Претпријатието „Алфа“ ДООЕЛ е одржување на зелени површини, паркови и детски игралишта, услуги за проектирање и заштита на хортикултурни површини и изведување на хортикултурни работи.

Првиот чекор во дизајнирањето на методот ABC е да се идентификуваат активностите неопходни за производство на производи, односно во овој пример на обезбедување услуги, одржување на зелени површини, паркови и игралишта. При идентификување на активностите, потребно е да се изберат сите значајни активности кои се главни причинители на трошоците. Премалку активности во моделот немаат ефект, додека од друга страна, премногу активности ја прават имплементацијата на методот ABC скапа и потешко е да се измерат трошоците за секоја активност.

Активностите се дефинирани на две нивоа за полесна оперативна примена: Макро активности и Микро активности.

Табела 1. Дефинирање на активностите

ВИДОВИ НА АКТИВНОСТИ
ПАРКОВИ И НАСАДИ
- Цветни насади
- Магазин за потрошен материјал
ГРАДСКО ОДРЖУВАЊЕ
- Одржување на урбани средини
- Работна група
- Контрола
ГРАДИНАРСКИ ПРОИЗВОДИ
ВОЗНИ ПАРК
СМЕТКОВОДСТВО
- Сметководство на материјали, сметководство на клиенти, сметководство на добавувачи и сметководство на плати
- Пресметка на данок
- Изработка на извештај
- Обработка на сметка
- Плаќање/Наплата
ПРАВНА И КАДРОВСКА СЛУЖБА
- Директорска канцеларија
- Правни и кадровски работи
ПРОЕКТНО БИРО
- Давање понуда до инвеститорите
- Изработка на тендерска документација
- Збирка на понуди од производителите

По идентификацијата на активностите, следува распределба на трошоците за ресурси на активностите. Секоја активност е поврзана со трошоците на таа активност преку индикатори за ресурси, кои покажуваат за секоја активност колку предизвикала потрошувачка на одредени ресурси.

Табела 2. Видови трошоци на ресурси и двигатели на ресурсите

ВИДОВИ НА ТРОШОЦИ	ИЗНОС	ДВИГАТЕЛИ
Помошен материјал	240.229,71	потрошен материјал
AUP трошоци	703.611,00	употреба на канцелариски ресурси
Трошоците за енергија	492.659,14	потрошено гориво
Трошоци за ситен инвентар	118.360,45	работни саати
Материјал и резервни делови	126.551,88	работни саати на машини
Трошоци за надворешни услуги	2.665.125,49	нема одредено двигатели
Трошоци за други услуги	505.666,02	нема одредено двигатели
Амортизација	525.506,44	потрошени ресурси во денари
Трошок за дневници и терен	1.962.107,13	денови на терен
Останати деловни трошоци	231.720,57	нема одредено двигатели
ВКУПНО	7.571.537,83	

Трошоците наведени во табелата беа земени од бруто-билансот на компанијата, а трошоците се поделени во групи за моделот да не биде премногу комплицира.

Трошоците на AUP се состојат од трошоци за застапување, премии за осигурување на имот, банкарски услуги, канцелариски материјали и материјали за НТЗ. Трошоците за енергија се електрична енергија, гориво за мали машини, гориво за камиони, 70% гориво за возење патнички автомобили и 30% гориво за возење патнички автомобили.

Заклучок

Трошоците се директно поврзани со профитот на претпријатието, односно со успешноста на работењето на компаниите. За полесно анализирање на трошоците, современиот приод на управување на трошоците, бара диференцирање на трошоците по различни основи. Денес, во литературата се присутни бројни поделби на трошоците, при што тие се групирани на еден или друг начин, земајќи во предвид различни аспекти.

Управувањето со трошоците е дел од целокупниот процес на управување со деловниот успех на компанијата. Одпрактично искуство и вештини, тоа се развило во наука која ги проучува методите за подготовка и употреба на информации за одлучување. Управувањето со трошоците со примена на современите методи за пресметка на трошоците осигурува намалување на трошоците и пореална проценка на идните трошоци, а со тоа и на профитабилноста на производите. Интерните методи за пресметка на трошоците не се дефинирани со ниту еден

закон и секоја компанија има право на избор на соодветен метод за пресметка (традиционален или современ), на начин на кој верува дека ќе оствари најголем профит.

Современите услови на работење создале потреба за воведување нови, концепциски модерни системи за пресметка на трошоците, кои во услови на динамични пазари ќе овозможат донесување на побрзи и попрецизни информации за донесување поефикасни менаџерски одлуки. Современите методи за пресметка на трошоците имаат различни функции, затоа компаниите, врз основа на нивните специфични потреби, вршат избор на најсоодветната метода која ќе овозможи остварување на поставените цели во работењето.

Во овој труд како современата метода за пресметка и управување на трошоците е разработена ABC (Activity Based Costing) метода, која е најзастапена метода во практиката, со која прецизно и точно се распределуваат трошоците на активностите, а врз основа на тоа и на производите. Овој процес може да се заврши преку две или повеќе фази, во зависност од потребите на компаниите и расположливите средства за вложување во овој систем на пресметка на трошоците.

Користена литература:

- [1] <http://oliver.efri.hr/~jana/ut-skripta.pdf>
- [2] Ramljak B., Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja poslovnog rezultata, XLVIII. Savjetovanje, Računovodstvo, financije i porezi u praksi, Split, 2013.
- [3] Satanova A., Sedlićkova M., Model for Controlling the Total Costs of Quality, 4th World Conference on Business, Economics and Management, Procedia Economics and Finance 26, 2015, (2-6).
- [4] Stefanovic, J., "Interni obracun", Centar za izdavacku delatnost, Ekonomski fakultet, Beograd, 2014.
- [5] Hutchinson, R., "The impact of Time-Based Accounting on Manufacturing Performance", Toledo University, 2007.
- [6] Hanim Bt Fadzil, F.&A. Rababah, "Management Accounting Change: ABC Adoption and Implementation". Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice, 2012.