

ACTIVITY BASED COSTING AND ITS ITS APPLICABILITY IN THE HOTEL INDUSTRY

Gordana Stojmenovic

Belgrade Business School, Belgrade, Serbia gordana.stojmenovic@bbs.edu.rs

Tatjana Mrvic

Belgrade Business School, Belgrade, Serbia tatjana.mrvic@bbs.edu.rs

Abstract: The hotel industry and tourism in general have become a very lucrative business for an increasing number of entrepreneurs. Consequently, there has been an increase in competition in this area of the service sector. For this reason, there is also a need for continuous improvement of business, which, among other things, is reflected in the reduction of costs with the improvement of the quality of services provided. Activity based costing (ABC) is a management accounting instrument that represents a method of calculating costs by helping to eliminate unnecessary costs while optimizing those costs that are necessary. The ABC costing method was created as an alternative to conventional cost accounting methods, as many of the shortcomings were noted. The ABC method has its application both in the service and in the manufacturing sector. By applying this method in the hotel it is possible to increase the efficiency of the functioning of the entire hotel and enable the establishment of a hotel management system on abc approach. In this paper, we will show the basics of cost-based activities and consider the possibility of its application in the hotels.

Keywords: activity based costing, traditional cost accounting methods, management accounting, service sector, hotel industry.

OBRAČUN TROŠKOVA ZASNOVAN NA AKTIVNOSTIMA I NJEGOVA PRIMENLJIVOST U HOTELSKOJ INDUSTRIJI

Gordana Stojmenović

Beogradska poslovna škola – Visoka škola strukovnih studija, Kraljice Marije 73, Beograd, gordana.stojmenovic@bbs.edu.rs

Tatjana Mrvic

Beogradska poslovna škola – Visoka škola strukovnih studija, Kraljice Marije 73, Beograd, tatjana.mrvic@bbs.edu.rs

Abstrakt: Hotelska industrija i turizam generalno, postali su veoma unosan posao sve većem broju preduzetnika. Samim tim došlo je do porasta konkurencije u ovoj oblasti uslužnog sektora. Iz tog razloga, javlja se i potreba za stalnim unapređenjem poslovanja koje se, između ostalog, ogleda i u snižavanju troškova uz unapređenje kvaliteta pruženih usluga. Obračun troškova po aktivnostima (engl. Activity based costing – ABC) je instrument upravljačkog računovodstva koji predstavlja metodu obračuna troškova uz pomoć koje se omogućava eliminisanje nepotrebnih troškova uz optimizaciju onih troškova koji su neophodni. ABC metoda obračuna troškova nastala je kao alternativa klasičnim metodama obračuna troškova, jer su uočeni njihovi brojni nedostaci. ABC metoda ima svoju primenu kako u uslužnom tako i u proizvodnom sektoru. Primenom ove metode u hotelu moguće je da se podigne efikasnost funkcionisanja celog hotela i omogući uspostavljanje sistema upravljanja hotelom koji se zasniva na aktivnostima. U ovom radu prikazaćemo osnove obračuna troškova zasnovanim na aktivnostima i razmotriti mogućnost njegove primene u hotelima.

Ključne reči: obračun troškovima zasnovan na aktivnostima, tradicionalne metode obračuna troškova, upravljačko računovodstvo, uslužni sektor, hotelska industrija.

UVOD

Savremene uslove poslovanja karakterišu sve intenzivnije promene u svim nivoima organizacionog okruženja. Globalizacija, segmentacija tržišta, pojava novih informacionih i proizvodnih tehnologija, skraćivanje životnog ciklusa proizvoda, sve sofisticiraniji zahtevi potrošača i povećanje globalne konkurencije su samo neke od njih. Sve ove promene utiču na poslovanje preduzeća i dovode do promena u njemu. Ovo se odnosi kako na preduzeća proizvodnog karaktera tako i na ona uslužnog karaktera, gde spadaju i preduzeća iz oblasti hotelske industrije.

Sve ove promene dovode do pojave novih informacionih zahteva organa upravljanja u savremenom preduzeću, na osnovu kojih će oni moći da donesu prave odluke. Tradicionalni računovodstveni sistemi koji su davali zadovoljavajuće rezultate u

prošlosti, u ovakvim, izmenjenim uslovima, ne produkuju informacije koje će odgovoriti zahtevima organa upravljanja. Takođe, sistem obračuna troškova koji se bazira na podeli preduzeća na uže oragnizacione delove nije adekvatan u savremenim uslovima proizvodnje.

U cilju prevazilaženja nedostataka tradicionalnih metoda obračuna troškova razvijen je metod obračuna troškova po aktivnostima. Konceptualni osnov ovog metoda čine aktivnosti, a njegova polazna pretpostavka je da resurse troše aktivnosti, a ne organizacioni delovi kako je to ranije bio slučaj, dok aktivnosti troše objekti troškova. Obračun troškova po aktivnostima, zahvaljujući brojnim informacijama koje produkuje, omogućava brojna interna poboljšanja u poslovanju savremenih preduzeća.

Daljim razvojem obračuna troškova po aktivnosti došlo je do pojave i upravljanja zasnovanog na aktivnostima, koje uključuje proces identifikovanja aktivnosti koje dodaju i ne dodaju vrednost, reinžinjerin preduzeća, benčmarketing aktivnosti koje dodaju vrednost i razvijanje sistema merenja performansi koji doprinosi stalnom razvoju. Upravljanje zasnovano na aktivnostima omogućava donošenje relevantnih odluka o cenama, dizajnu, miksu proizvoda i njihovom razvoju, izboru dobavljača i uspostavljanju odnosa sa njima, kao i o odnosima sa kupcima odnosno korisnicima usluga.

Pojava obračuna troškova po aktivnostima omogućila je i razvoj budžetiranja zasnovanog na aktivnostima koje bitno menja pogled na proces budžetiranja, jer polazi od stava da neophodne resursa treba ustanoviti polazeći od buduće tražnje za proizvodima i uslugama, količinom aktivnosti koje će biti potrebne za njihovu realizaciju, da bi se na kraju ustanovilo koliko je resursa neophodno za obavljanje ovih aktivnosti.

U radu će biti reči o obračunu troškova po aktivnostima, uslovima koji su doveli do njegove pojave, kao i o njegovom razvoju, koji je omogućio pojavu upravljanja zasnovanog na aktivnostima i budžetiranja zasnovanog na aktivnostima i mogućnostima primene upravljanja hotelom koje je zasnovano na aktivnostima.

1. KLASIČNE METODE OBRACHUNA TROŠKOVA I NJIHOVI NEDOSTACI

Kod klasičnih metoda obračuna troškova prenaplašena je uloga direktnih troškova u kalkulaciji cene koštanja proizvoda odnosno, budući da se ovde govori o hotelskoj industriji, usluga. One pružaju brojne informacije o direktnom radu, i fokusiraju se na smanjenje njegovih troškova. Raspodela opštih troškova proizvodnje vrši se na osnovu troškova direktnog rada. Ovakva raspodela bila je celishodna u situaciji kada troškovi direktnog rada imaju dominantno učešće u ukupnim troškovima, ali kako u savremenim preduzećima neprekidno rastu opšti troškovi, dok se troškovi direktnog rada smanjuju, postoji veća mogućnost za deformaciju u izveštajima o troškovima. Ovo još više ima značaja kada se govori o sektoru usluga, odnosno tercijalnom sektoru gde su opšti troškovi značajni.

Još jedan nedostatak klasičnih metoda obračuna troškova je i postojanje neadekvatnih osnova za alokaciju opštih troškova. One koriste direktne časove rada koji više nisu relevantna osnova za alokaciju opštih troškova proizvodnje. Osnove za alokaciju vezane su za fizički obim proizvodnje proizvoda, međutim mnogi opšti troškovi nemaju veze sa fizičkim obimom proizvodnje, kao što su troškovi rukovanja materijalom, pripreme proizvodnje, kontrole kvaliteta... Posledica primene neadekvatne osnove za alokaciju je potcenjivanje raspoređenih troškova na proizvode i/ili usluge koji ne zahtevaju veliki utrošak časova rada ili mašinskih časova i precenjivanje raspoređenih opštih troškova na proizvode koji zahtevaju veći utrošak časova rada ili mašinskih časova.

Konceptualni osnov klasičnih metoda obračuna troškova je podela preduzeća na uže organizacione delove, koji se nazivaju „homogenim sekcijama“. Na ove „homogene sekcije“, koje su često homogene samo po imenu jer se u njima koriste mašine različite složenosti i vrše aktivnosti koje su različitog stepena automatizacije, vrši se alokacija indirektnih troškova. U savremenim uslovima poslovanja došlo se do saznanja da organizacioni delovi nisu adekvatni nosioci potrošnje resursa, već se kao osnov alokacije koriste drugi konceptualni okviri. Ipak, podela preduzeća na uže organizacione delove nije u potpunosti bez značaja za preduzeće. Na ovaj način preduzeće može da prati i meri efikasnost organizacionih delova i njihov doprinos rezultatu preduzeća kao celine. Imajući sve navedeno u vidu, može se zaključiti da tradicionalne metode obračuna troškova najmanje odgovaraju uslužnom sektoru odnosno hotelskoj industriji i iz tog razloga javila se potreba za razvojem novih metoda obračuna troškova, kao što je obračun troškova zasnovan na aktivnostima.

2. OBRACHUN TROŠKOVA PO AKTIVNOSTIMA

Preduzeća se danas suočavaju sa svim navedenim promenama u uslovima poslovanja. Globalizacija, nove informacione i proizvodne tehnologije, povećanje konkurencije na globalnom nivou i druge promene, uslovljavaju nastanak novih metoda obračuna troškova, kako bi preduzeće raspolagalo relevantnim informacijama za donošenje odluka.

Obračun troškova po aktivnostima je jedna od savremenih metoda obračuna troškova. B. B. Turney definiše obračun troškova po aktivnostima kao „metod merenja troškova i performansi aktivnosti i objekata trošenja. Osnova ovog obračuna je u pripisivanju troškova aktivnostima na osnovu njihovog korišćenja resursa i vezivanje troškova za objekte trošenja na osnovu njihovog trošenja aktivnosti. Obračun troškova po aktivnostima prepoznaje uzročnu vezu između uzročnika potrošnje

i aktivnosti”. Cilj obračuna troškova po aktivnostima je da utvrdi informacije o pouzdanoj ceni koštanja proizvoda. Ova metoda polazi od pretpostavke da troškove ne generišu proizvodi, već aktivnosti koje ih troše. Oobračun troškova po aktivnostima se bazira na tvrđenjima da: 1) proizvodi i/ili usluge “troše” aktivnosti; 2) aktivnosti “troše” resurse; 3) aktivnosti su osnov alokacije troškova i 4) uzročnici aktivnosti ne moraju biti vezani za obim proizvodnje/usluga.

Ona je nastala krajem 80-ih godina dvadesetog veka od strane američkih profesora Roberta Kaplana i Robina Cooper-a. Međutim, prvobitni koncepti obračuna troškova po aktivnostima razvijani su u kompanijama Siemen AG (primena je počela 1975. godine) i Schlafhorst (početkom 80-ih godina). Razlike između Activity Based Costinga i Prosseskostenrechnunga ogledaju se u oblastima na koje se one fokusiraju. Activity Based Costing prvenstveno razmatra opšte troškove proizvodnje i alokaciju troškova na proizvode, dok Prosseskostenrechnung razmatra opšte troškove izvan proizvodnje (u nabavci, logistici, kontroli kvaliteta...) i zastupa procesni pristup, odnosno posmatra proces u celosti. Takođe razlikuju se i područja interesovanja ovih pristupa metodi obračuna troškova po aktivnostima. Područje koje proučava Activity Based Costing čine direktna proizvodnja, odnosno proizvodnja u užem smislu, aktivnosti koje direktno doprinose proizvodnji, kao što je logistika, i aktivnosti koje indirektno doprinose proizvodnji, kao što je kadrovska služba. Područje koje po Prosseskostenrechnungu proučava obračun troškova po aktivnostima je šire, i pored navedenih područja koja pokriva Activity Based Costing uključuje i aktivnosti rukovođenja.

Obračun troškova po aktivnostima prošao je kroz dve faze razvoja. U prvoj fazi, obračun troškova po aktivnostima težio je da prevaziđe nedostatke klasičnih metoda obračuna troškova produkujući informacije o pouzdanijoj ceni koštanja proizvoda i usluga. U drugoj fazi razvoja informacije koje produkuje obračun troškova, osim informacija o troškovima i ceni koštanja, uključuju i nefinansijske informacije o aktivnostima koje su menadžmentu preduzeća potrebne za donošenje odluka.

3. POJAM I OSNOVNA KLASIFIKACIJA AKTIVNOSTI

Aktivnosti predstavljaju konceptualni osnov obračuna troškova po aktivnostima. Postoje razne definicije pojma aktivnosti. Aktivnosti se definišu kao „skup zadataka homogenog karaktera vezanih za proces stvaranja vrednosti, potrošnju resursa, uzročnike troškova, uzročnike potrošnje resursa i nastanak procesa“ (Novičević, Antić, 2005, str. 252). To su i „zajednice specifičnih poslova, sličnih po svojoj prirodi, vezanih za izradu proizvoda ili vršenje usluga“, ili „odgovarajuće kominacije ljudi, tehnologije, sirovina, metoda i sredine neophodnih za proizvodnju određenog proizvoda ili usluge, a koje opisuju šta jedno preduzeće radi i na koji način koristi vreme i resurse da bi postiglo postavljene ciljeve“. Još jedna definicija aktivnosti je da je to „svaka ponovljena akcija, kretanje ili redosled poslova, obavljena da bi se izvršila poslovna funkcija, a opisuje se glagolom i imenicom, na primer dizanje materijala, uključivanje mašine i sl.“ (Novičević, Antić, 2005, str. 252)

Postoji više različitih klasifikacija aktivnosti, u zavisnosti od osnova koji koristimo za njihovu podelu.

Aktivnosti se prema svom doprinosu obavljanju zadataka mogu podeliti na primarne i sekundarne. Primarne aktivnosti direktno doprinose obavljanju zadataka organizacionih delova preduzeća. Njihovi outputi su namenjeni eksternim korisnicima, potrošačima, ili drugim organizacionim delovima jedne kompanije. Primer za primarnu aktivnost je dizajniranje proizvoda. Sekundarne aktivnosti služe kao podrška primarnim aktivnostima. Ove aktivnosti su neophodne za nesmetan rad organizacije, ali imajući u vidu da one indirektno doprinose obavljanju zadataka organizacije, a troše resurse i vreme, treba pažljivo utvrditi da li su one neophodne i koliko zapravo doprinose rezultatima organizacije.

Prema stepenu uticaja koje imaju na tržištu, aktivnosti možemo podeliti na one sa visokim i one sa niskim stepenom uticaja na tržištu. Sve aktivnosti čije vršenje direktno utiče na zadovoljenje zahteva potrošača imaju visok stepen uticaja na tržištu. To su na primer aktivnosti dizajniranja proizvoda. Administrativne aktivnosti, aktivnosti usklađivanja sa eksternim propisima na primer predstavljaju aktivnosti koje nemaju visok stepen uticaja na tržištu.

Prema tome da li se aktivnosti vrše stalno ili samo jednom, one se dele na ponavljajuće i neponavljajuće aktivnosti. Ponavljajuće aktivnosti se u preduzeću vrše stalno i imaju konstantne inpute i outpute. Neponavljajuće aktivnosti se vrše samo jednom.

Prema uticaju koji na njih imaju eksterni ili interni faktori, aktivnosti se dele na one na koje utiču eksterni faktori i aktivnosti na koje utiču interni faktori. Eksterni faktori koji mogu uticati na vršenje aktivnosti su vremenski uslovi, razni propisi vezani za karakteristike proizvoda itd., dok su interni faktori koji imaju uticaja na vršenje nekih aktivnosti u preduzeću, na primer, politika i određene procedure kompanije.

Jedna od najvažnijih klasifikacija aktivnosti je ona koja ih deli na aktivnosti koje dodaju i aktivnosti koje ne dodaju vrednost. Aktivnosti koje dodaju vrednost uvećavaju vrednost proizvoda ili usluge koji potrošači žele da kupe, pa su one stoga bitne za proizvodnju proizvoda i vršenje usluga. Upravljanje ovim aktivnostima podrazumeva težnju za povećanje efikasnosti u njihovom vršenju. Aktivnosti koje ne dodaju vrednost samo povećavaju vreme neophodno za proizvodnju proizvoda i vršenje usluga i pri tom dodatne troškove, ne uvećavajući vrednost i kvalitet proizvoda i usluga preduzeća. Ovakve aktivnosti potrošači nisu spremni da plate. Aktivnostima koje ne dodaju vrednost posebno treba upravljati, utvrditi načine za njihovu redukciju ili potpuno eliminisanje.

4. ANALIZA AKTIVNOSTI

Svaku organizaciju karakteriše specifična organizaciona struktura, veličina, delatnost, i drugi parametri. U zavisnosti od svih ovih karakteristika jedne organizacije ona će utvrditi kako izvršiti izbor i analizu aktivnosti. Naravno, pri izboru aktivnosti treba u obzir uzeti i specifične informacione zahteve organizacije, ali i princip racionalnosti. Previše detaljne informacije o aktivnostima mogu zahtevati veliki utrošak vremena i resursa, jer svaka, pa i najmanja organizacija može identifikovati veliki broj aktivnosti. U izboru aktivnosti mora se voditi računa o kriterijumima troškova ali i ciljevima svake organizacije.

Aktivnosti se utvrđuju analizom aktivnosti. Ona se može definisati kao proces identifikovanja i opisivanja aktivnosti u organizaciji, i evaluacije uticaja koje ove aktivnosti imaju na ostvarivanje njenih operacija. Analizom aktivnosti se utvrđuje (Baker, 1998, str. 10): 1) koje se aktivnosti vrše u organizaciji; 2) koliko ljudi izvršava te aktivnosti; 3) koliko vremena ljudi zaduženi za njihovo izvršenje troše; 4) koji resursi i koliko resursa se troši; 5) koji operativni podatak najbolje reflektuje performanse aktivnosti; 6) od kakve su vrednosti te aktivnosti za organizaciju.

Brimson za analizu aktivnosti definiše pristup koji sadrži sedam koraka, a to su (Brimson, 1991, str. 10): 1) odrediti opseg aktivnosti; 2) odrediti jedinicu aktivnosti, pristup u izboru aktivnosti i način prikupljanja podataka o aktivnostima; 3) definisati aktivnosti; 4) izvršiti racionalizaciju aktivnosti; 5) klasifikovati aktivnosti na primarne i sekundarne; 6) sačiniti listu aktivnosti; 7) finalizirati i dokumentovati aktivnosti.

Definisanje opsega aktivnosti podrazumeva određivanje broja aktivnosti koje će biti predmet analize. Za organizaciju koja želi da uvede obračun troškova po aktivnostima uobičajeno je dovoljno evidentirati 25-100 aktivnosti. Pri određivanju opsega treba krenuti od ciljeva analize i, ako je potrebno, sprovesti cost-benefit analizu za utvrđivanje troškova i koristi od izabranog broja aktivnosti koje će se posmatrati.

Određivanje jedinica aktivnosti predstavlja stratejsku odluku, koja ima kasnije utiče na ove aktivnosti. Jedinica aktivnosti treba da sadrži grupu dobro određenih, usko povezanih zadataka koji imaju istu svrhu. Iako jedinice aktivnosti mogu da se poklapaju sa postojećim organizacionim jedinicama, uobičajeno je da će one prevazilaziti podele u organizacionoj strukturi. Neophodno je redefinisati organizacione delove u adekvatne jedinice aktivnosti kako bi analiza bila sveobuhvatna i isplativa.

Izbor pristupa u okviru analize aktivnosti je još jedna strateška odluka. Pristupi koji menadžmentu stoje na raspolaganju su analiza poslovnih funkcija, analiza poslovnih procesa i analiza organizacionih jedinica. Analizom poslovnih funkcija utvrđuje se koje se aktivnosti vrše u svakoj od funkcija jedne organizacije. Analizom poslovnih procesa može se doći do podataka o aktivnostima, a radi njihovog lakšeg praćenja, sve aktivnosti u okviru poslovnog procesa mogu se i grafički prikazati. Analizom poslovne aktivnosti organizacionih delova utvrđuje se koje se aktivnosti vrše u svakom od njih.

Tehnike prikupljanja podataka o aktivnostima su intervju sa zaposlenima, neposredno posmatranje aktivnosti koje zaposleni vrše, razne vrste upitnika, dobijanje informacija iz dnevnika ili radnih beležaka zaposlenih, kao i kombinacija svih navedenih tehnika. Takođe, preduzeće može angažovati i panel stručnjaka, koji se obično koriste kada ono posluje u nestabilnom okruženju ili se radi o novim aktivnostima koje se vrše u njemu. Pri izboru tehnike treba imati u vidu i mogućnost postojanja komponente subjektivnosti, kao i nepouzdanosti informacija dobijenih od zaposlenih, što je pri primeni panela stručnjaka isključeno.

Aktivnosti trebaju biti definisane imenicom i glagolom. Objašnjavanje aktivnosti na osnovu outputa koje proizvode nije adekvatno.

Prilikom analize dobijenih podataka treba sačiniti listu aktivnosti. Aktivnosti trebaju biti racionalizovane kroz strukturiranje i proveru ove liste. Pri racionalizaciji treba voditi računa da se uspostavi balans između prikazivanja suviše detaljne liste, koja dovodi do visokih troškova, i utvrđivanje suviše malog broja aktivnosti, odnosno nedovoljne detaljnosti liste, što ne omogućava dobijanje dovoljno preciznih odgovora.

Klasifikacija aktivnosti na primarne i sekundarne vrši se na osnovu odnosa koji postoje među aktivnostima i uticaja koji one imaju na obavljanje zadataka jedne organizacije.

Poslednji korak u analizi aktivnosti je formiranje konačne liste aktivnosti koja odgovara organizaciji i pruža adekvatne podatke za analizu i donošenje odluka.

Analiza aktivnosti, u konačnom, prikazuje pojedinačne komponente organizacionog sistema. Ispitivanje pojedinačnih segmenata omogućava korisnu i razumljivu podlogu za dalju analizu aktivnosti.

4. IZBOR OSNOVA ZA ALOKACIJU TROŠKOVA

Vršenje bilo koje poslovne aktivnosti rezultira nastankom troškova koji se evidentiraju kroz sistem finansijskog izveštavanja. U okviru računovodstva, ti troškovi se obično dele na direktne i indirektne. Direktne troškove je lako pratiti i njihova alokacija na nosioce troškova se vrši odmah. Za alokaciju indirektnih ili opštih troškova mogu se koristiti razne metode, od kojih je jedna obračuna troškova po aktivnostima.

Alokacija troškova, u okviru obračuna troškova po aktivnostima, odvija se u dve faze. U prvoj fazi se troškovi utrošenih resursa alociraju na aktivnosti za čije su vršenje oni neophodni, a zatim se, u okviru druge faze, troškovi sa aktivnosti vezuju za nosioce troškova. Kako bi do procesa alokacije uopšte došlo trebaju se odrediti osnove za alokaciju.

Osnov alokacije je bilo koji faktor koji dovodi do promene troškova jedne aktivnosti. Tourney i Stratton opisuju osnove za alokaciju troškova kao mehanizme za alokaciju troškova resursa na aktivnosti, u prvoj fazi, i troškove aktivnosti na proizvode ili usluga, u drugoj fazi alokacije. Dakle, u okviru obračuna troškova po aktivnostima, kao osnove za alokaciju razlikujemo uzročnike potrošnje resursa, koji se koriste u prvoj fazi alokacije, i uzročnike potrošnje aktivnosti, koji se koriste u drugoj fazi alokacije troškova. Osnovni princip, kojeg se u primeni obračuna troškova po aktivnostima treba pridržavati, je da proizvodi troše aktivnosti a aktivnosti troše resurse. (Tourney, Stratton, 1992)

Uzročnici potrošnje aktivnosti pokazuje količinu resursa koji su neophodni za vršenje određene aktivnosti. Potrošnju svakog resursa jedne organizacije izaziva jedna ili više aktivnosti, a uzročnici potrošnje resursa otkrivaju veze između njih. Primer ove vrste uzročnika može biti, za troškove zarade broj radnika, za troškove korišćenja kompjutera broj sati rada itd.

U drugoj fazi alokacije, troškovi se sa aktivnosti vezuju na objekte trošenja. Objekti trošenja u preduzeću mogu biti proizvodi, usluge, ali i linije proizvoda, kupci, grupe kupaca, prodajne teritorije. Ovu fazu alokacije omogućavaju nosioci potrošnje resursa koji omogućavaju da se ustanovi intenzitet tražnje nosioca troškova za pojedine aktivnosti. Primer za uzročnike potrošnje aktivnosti mogu biti, za troškove kontrole proizvoda broj kontrola, za troškove aktivnosti nabavke broj porudžbina, za troškove aktivnosti pripreme mašina broj priprema itd.

Kod obračuna troškova po aktivnostima se, za razliku od tradicionalnih metoda obračuna troškova koji poznaju samo uzročnike troškova povezane sa obimom proizvodnje, javljaju uzročnici koji mogu, ali i ne moraju biti povezani sa obimom proizvodnje proizvoda.

Pri izboru osnova za alokaciju troškova treba uzeti u obzir dve činjenice, a to su (Siegel, Shim, 2006): 1) troškovi njihovog merenja i 2) stepen korelacije između osnova za alokaciju troškova i stvarnih uzročnika opštih troškova.

U sistemu obračuna troškova po aktivnostima postoji veliki broj osnova za alokaciju, odnosno uzročnika troškova koji mogu da se izaberu i koriste. Međutim, poželjno je da se njihov izbor vrši na osnovu toga da li je informacija o njima trenutno raspoloživa. Informacija koja nije dostupna u postojećem sistemu preduzeća morala bi da se produkuje, što će dovesti do povećanja troškova.

Postojeća struktura informacija može biti korišćena na drugi način ako bi se tako minimizirali troškovi dobijanja informacija o uzročnicima troškova. Ponekad je moguće da se uzročnici troškova koji direktno mere potrošnju aktivnosti zamene sa uzročnicima troškova koji je mere na indirektan način. Na primer, ukoliko je vreme koje je potrebno za kontrolu svake jedinice proizvoda jednako ili približno jednako, broj sati kontrole koji služi za alokaciju troškova aktivnosti kontrole proizvoda trebamo zameniti sa brojem kontrola. Ovo je moguće samo ukoliko se primenom indirektnog uzročnika troškova ne dovodi u pitanje tačnost podataka dobijenih primenom obračuna troškova po aktivnostima. Prilikom izbora uzročnika troškova treba voditi računa i o korisnosti informacija koje oni proizvode.

Sistem informisanja organizacije utiče i na ponašanje njenih članova. Pri izboru uzročnika troškova treba voditi računa na reakcije koje će njihov izbor izazvati kod zaposlenih. Kada se uzročnici troškova koriste i za analizu i ocenu performansi zaposlenih, oni postaju snažno sredstvo koje može uticati na njihovu motivaciju i ponašanje. Na primer, kada se kao uzročnik troškova aktivnosti nabavke odredi broj kontaktiranih dobavljača, to može navesti menadžera nabavke da kontaktira manji broj dobavljača, što neće dovesti do izbora dobavljača sa najvišim kvalitetom proizvoda i najnižim troškovima. Izbor neadekvatnih uzročnika troškova može izazvati razne vrste nefunkcionalnog ponašanja zaposlenih, ali i pad nivoa performansi preduzeća.

5. UPRAVLJANJE HOTELOM ZASNOVANO NA AKTIVNOSTIMA

Obračun troškova po aktivnostima, i Activity Based Management – skraćeno ABM, to jest upravljanje zasnovano na aktivnostima se koriste za potpunije razumevanje realnih troškova i dinamike strukture troškova koji nastaju u procesu poslovanja hotela. Korišćenje obračuna troškova po aktivnostima i upravljanja zasnovanog na aktivnostima omogućava menadžerima da utvrde profitabilnost hotelskih usluga, troškove poslovanja i kako postići poboljšanja u hotelu.

Upravljanje zasnovano na aktivnostima se može označiti kao metod za identifikovanje i evaluaciju aktivnosti pomoću obračuna troškova po aktivnostima, uz analizu lanca vrednosti i reinžinjerung za poboljšanje procesa donošenja strategijskih i operativnih odluka. Ono se fokusira na upravljanje aktivnostima radi smanjenja troškova i povećanja vrednosti za goste hotela. Ono omogućava razumevanje aktivnosti i načina na koji se profit povećava ili smanjuje, i tako osvetljava one delove poslovanja u kojima akcije direktno mogu uticati na poboljšanje poslovnih performansi hotela. Snaga upravljanja zasnovanog na aktivnostima leži u kreiranju generalno korisnih informacija za sve funkcije jedne organizacije. Ono omogućava menadžerima da dobiju informacije o poslovanju i odgovore na sledeća pitanja (Kaplan, Cooper, 1998): 1) na koji način hotel može bolje da se pozicionira na tržištu – za šta su neophodne informacije o profitabilnosti pojedinih usluga koje hotel pruža i

2) kako se mogu unaprediti interni kapaciteti i smanjiti jedinačni troškovi – za šta je neophodno razumevanje procedura, sistema i procesa vršenja usluga.

Tvorci obračuna troškova po aktivnostima, Robert Kaplan i Robin Cooper, razlikuju operativno i stratejsko upravljanje zasnovano na aktivnostima.

Operativno upravljanje zasnovano na aktivnostima govori organizaciji kako „raditi stvari na pravi način“ na osnovu informacija koje produkuje obračun troškova po aktivnostima. Kako bi se povećala efikasnost treba identifikovati aktivnosti koje dodaju vrednost hotelskim uslugama i raditi na njihovom poboljšanju, dok se aktivnosti koje ne dodaju vrednost hotelskim uslugama trebaju eliminisati kako bi došlo do smanjenja troškova, pri čemu treba voditi računa da se ne smanji vrednost koja se isporučuje gostu hotela. Operativno upravljanje zasnovano na aktivnostima ima za cilj povećanje efikasnosti, smanjenje troškova i povećanje iskorišćenosti imovine, i sve to u kratkom roku. Tražnja se shvata kao data veličina koju treba zadovoljiti potrošnjom nižeg nivoa organizacionih resursa. Treba povećati iskorišćenost hotelskih kapaciteta i smanjiti potrošnju resursa, tako da će za stvaranje prihoda biti potrebno manje fizičkih i ljudskih resursa. Koristi od primene operativnog upravljanja zasnovanog na aktivnostima mogu se meriti nivoom smanjenja troškova i višim prihodima.

Stratejsko upravljanje zasnovano na aktivnostima, na osnovu podataka koje obezbeđuje obračun troškova po aktivnostima, govori organizaciji da treba raditi „prave stvari“ da bi se utvrdilo koje proizvode razvijati i koje aktivnosti vršiti. Ono pruža informacije za analizu profitabilnosti kupaca, utvrđivanje koji su kupci najprofitabilniji i fokusiranje na njih. U okviru stratejskog upravljanja zasnovanog na aktivnostima donose se odluke o (Kaplan, Cooper, 1998): 1) proizvodnom miksu i cenama; 2) odnosima sa kupcima; 3) izboru dobavljača i odnosima sa dobavljačima i 4) dizajnu proizvoda i njihovom razvoju.

Na ovom nivou upravljanja donose se odluke o promeni tražnje za aktivnostima u cilju porasta profitabilnosti. Na primer, pojedinačne usluge hotela i sami gosti često zahtevaju složen miks skupih aktivnosti za koje organizacija nema adekvatnu kompenzaciju kroz obim prodaje i tržišne cene. Analiza troškova pokazuje da, u većini slučajeva, svega 20% hotelskih usluga izaziva 80% troškova. Tačnom alokacijom troškova aktivnosti kao što su kontrola kvaliteta, priprema ili nabavka dolazi se do zaključaka da su mnoge usluge koje hotel nudi gostima ekstremno neprofitabilne. Odluke koje menadžeri u ovakvim situacijama mogu doneti su promena cene određenih usluga, supstitucija usluga, redizajn usluga, poboljšanje procesa pružanja usluga, promena operativnih politika i strategija, investiranje u fleksibilnost ponude, i u krajnjem slučaju, eliminisanje usluga.

Mogućnosti koje postoje za poboljšanje profitabilnosti organizacije, dodeljivanjem troškova gostima hotela preko praćenja aktivnosti, su (Kaplan, Cooper, 1998): 1) zaštita postojećih visoko profitabilnih gostiju; 2) promena cena skupih usluga na osnovu podataka o troškovima usluživanja gostiju; 3) popusti, ukoliko su oni neophodni za dobijanje poslova sa gostima koji ne izazivaju visoke troškove usluživanja; 4) uspostavljanje odnosa sa gostima koji ne izazivaju visoke troškove usluživanja, kako bi se njihovi troškovi još više smanjili; 5) prepuštanje neprofitabilnih gostiju konkurentima i 6) privlačenje visokoprofitabilnih gostiju od konkurenata.

Ove akcije će menadžerima sa dobro razvijenim instrumentarijem za obračun troškova po aktivnostima omogućiti dramatično povećanje profitabilnosti.

U okviru upravljanja zasnovanog na aktivnostima razlikuju se sledeće faze (Kaplan, Cooper, 1998): 1) utvrđivanje aktivnosti koje dodaju i koje ne dodaju vrednost; 2) reinžinjerung hotela; 3) benčmarking aktivnosti koje dodaju vrednost i 4) razvijanje sistema merenja performansi koji će doprineti stalnom razvoju.

ZAKLJUČAK

Funkcionisanje hotela u savremenim poslovanja zahteva primenu koncepta obračuna troškova koji će proizvoditi veliki broj potrebnih informacija. Radi podrške upravljanju hotelom i donošenju odluka obezbeđivanjem adekvatne informacione podloge, primenje se obračun troškova po aktivnostima, kao i upravljanje i budžetiranje zasnovano na aktivnostima.

Upravljanje zasnovano na aktivnostima, kao proces koji uključuje identifikovanje aktivnosti koje dodaju i ne dodaju vrednost, benčmarking aktivnosti koje dodaju vrednost, reinžinjerung organizacije i razvijanje sistema merenja performansi koji će doprineti stalnom razvoju, omogućilo je organizaciji da na drugačiji način sagleda troškove, bruto maržu, profitabilnost. Ono omogućava i otkrivanje faktora koji utiču na nivo efikasnosti aktivnosti, analiziranje profitabilnosti potrošača i donošenje odluka koje će uticati na poslovanje u budućnosti.

Primena obračuna troškova po aktivnostima omogućava preciznije utvrđivanje troškova, analizu profitabilnosti gostiju hotela, potpomaže benčmarking, integraciju sa programom stalnog razvoja hotela i njegovih usluga. Kao njegovi nedostaci mogu se navesti to da njegova implementacija zahteva znatne resursa, dok je održavanje ovog sistema skupo, složenost metodološkog postupka i to da koristi od primene ovog metoda postaju vidljive tek nakon nekoliko godina.

LITERATURA

- [1] Novičević, B., Antić, Lj. (2005). Upravljačko računovodstvo – obračun troškova, Petrograf Niš

- [2] Drury, C. (2008). Management and Cost Accounting, 7th Edition, Pat Bond
- [3] Baker, J. J. (1998). Activity-Based Costing and Activity-Based Management for Health Care, Aspen Publishers
- [4] Brimson, J. (1991). Activity accounting, Wiley.
- [5] Torney, P.B. Stratton, A.J. (1992). ‘Using ABC to Support Continuous Improvement’, Management Accounting
- [6] Siegel, J., Shim, J. (2006). Barron’s Accounting Handbook, Fourth Edition, Barron’s Educational Series
- [7] Kaplan, R., Norton, D. (2001). The Strategy-Focused Organization, Harvard Business School Press
- [8] Williamson, D. (1996). Cost and Management Accounting ,Prentice Hall