

**NASTAVNO-NAUČNOM VEĆU
EKONOMSKOG FAKULTETA U BEOGRADU**

Odlukom Nastavno-naučnog veća Ekonomskog fakulteta u Beogradu od 18. maja 2016. godine imenovani smo u Komisiju za ocenu i odbranu doktorske disertacije pod naslovom: **„Organizaciono–metodološki problemi obračuna i upravljanja troškovima lanca vrednosti”** kandidata mr Vladana Kneževića. Pošto smo proučili podnetu doktorsku disertaciju podnosimo

**R E F E R A T
O OCENI DOKTORSKE DISERTACIJE**

1. Osnovni podaci o kandidatu i doktorskoj disertaciji

Mr Vladan Knežević rođen je 1965. godine u Užicu. Osnovnu školu završio je u Ljubišu, a srednju Ekonomsku školu u Užicu. Na Ekonomskom fakultetu u Beogradu diplomirao je 1989. godine na odseku Poslovne ekonomije, grupa za Finansije i računovodstvo, smer Bankarstvo, sa prosečnom ocenom 9,78. Dobitnik je nagrade Privredne komore Beograda za diplomski rad. U časopisu Bankarstvo 1990. i 1991.godine objavio je nekoliko radova iz oblasti poslovne politike banaka. U toku poslediplomskih studija na Ekonomskom fakultetu u Beogradu, smer Finansijsko-računovodstvena analiza, postigao je prosečnu ocenu 10,00. Magistarski rad pod naslovom: „ABC¹ kao odgovor na savremene izazove opštih troškova” uspešno je odbranio 2000. godine.

Po završenom fakultetu radio je kao profesor Prve ekonomske škole u Beogradu na predmetu Računovodstvo, a zatim je izabran za asistenta na Ekonomskom fakultetu u Beogradu. U nastavi je bio angažovan na predmetima Računovodstvo troškova, Finansijsko računovodstvo i Upravljačko računovodstvo. Pored osnovnih nastavnih aktivnosti, kandidat je bio angažovan i na brojnim projektima Naučno istraživačkog centra Ekonomskog fakulteta. Učestvovao je u istraživačim projektima iz oblasti računovodstva, računovodstva troškova i procene vrednosti kapitala, a bio je angažovan i na projektima primene standarda finansijskog izveštavanja u preduzećima, bankama i neprofitnim organizacijama. U radu na ovim projektima kandidat je pokazao marljivost i smisao da stečena teorijska znanja primeni u rešavanju konkretnih računovodstvenih i organizacionih problema u preduzeću.

¹ ABC – Activity Based Costing

Kandidat mr Vladan Knežević objavio je više naučno-stručnih radova u časopisima i zbornicima radova sa međunarodnih i domaćih simpozijuma. Radovi kandidata su iz oblasti računovodstva troškova, koje je osnovno područje istraživanja u doktorskoj disertaciji. Kandidat je kroz svoje publikovane radove pokazao da poseduje visoku sposobnost za naučno-istraživački rad, samostalno uočavanje i temeljnu obradu ključnih troškovnih problema savremenih preduzeća i da jasno i argumentovano predloži adekvatna rešenja.

Nastavno-naučno veće Ekonomskog fakulteta na sednici održanoj 8. Jula 2009. godine odobrilo je mr Vladanu Kneževiću izradu doktorske disertacije pod naslovom „Organizaciono–metodološki problemi obračuna i upravljanja troškovima lanca vrednosti”. Doktorska disertacija je obrađena na 303 strane. Pored uobičajenih delova, kao što su Rezime (na srpskom i engleskom jeziku, str. i-vi), Uvod (str. 1-5.), Zaključak (str. 296-301.), Pregled literature (str. 302-312.), disertacija sadrži pet logički povezanih delova: *Savremeno poslovno okruženje* (str.6-62.), *Tradicionalno računovodstvo troškova i mogući pravci daljeg razvoja računovodstva troškova* (63-129.), *Osnove pristupa obračuna troškova lanca vrednosti* (130-209.), *Funkcionisanje obračuna troškova lanca vrednosti* (210-267.) i *Upravljački aspekti obračuna troškova lanca vrednosti* (268-295.). U izradi doktorske disertacije korišćeno je 188 bibliografskih izvora (knjige, članci, radni papiri, zakoni i internet sajtovi) koji su relevantni za oblast istraživanja, od čega 149 na engleskom i 39 na srpskom jeziku.

2. Predmet i cilj doktorske disertacije

Intenzivna globalna konkurencija i tehnološke inovacije, u kombinaciji sa promenljivim zahtevima potrošača, primoravaju preduzeća da iznalaze nove pristupe i instrumente upravljanja, da menjaju proizvodne sisteme i investiraju u nove tehnologije. Nove tehnologije karakteriše veća fleksibilnost proizvodnih procesa, organizacije rada i upravljanja. Posledica ovih promena je skraćenje životnog ciklusa proizvoda, promena u strukturi troškova i karaktera pojedinih vrsta troškova. Promene u poslovnom okruženju preduzeća su izazvane i podizanjem standarda kvaliteta, povećanim zahtevima u pogledu društvene odgovornosti i održivog razvoja, kao i povećanjem zahteva u vezi sa ekološkom zaštitom, što značajno usložnjava proces upravljanja u savremenom preduzeću. Postizanje i održanje konkurentskih prednosti zahteva brza tehničko-tehnološka prilagodjavanja i visoka ulaganja u vezi s tim, visoku proizvodno-prodajnu fleksibilnost kako po širini i dubini asortimana, tako i po veličini serija, prodajnih i postprodajnih usluga. Sve to uslovljava visoke i rastuće opšte troškove, posebno aktivnosti podrške i značajne razlike između proizvoda, pojedinih serija, tržišta, grupa kupaca i sl. u pogledu apsorbovanja pojedinih aktivnosti, posebno aktivnosti podrške, pri čemu tradicionalna obračunska metodologija može da produkuje nedovoljno tačne podatke o troškovima proizvoda za odgovarajuća tržišta i kupce. Pored navedenih faktora, na promene u pristupu upravljanja, u smislu korišćenja novih metoda, tehnika i instrumenata za efektno upravljanje troškovima, utiču i stalni zahtevi vlasnika za stvaranje dodate vrednosti i visoke prinose. Stvaranje vrednosti za vlasnike podrazumeva i stvaranje vrednosti za druge interesne grupe, među kojima su najznačajniji potrošači.

Savremeno preduzeće se sve više orijentiše na zadovoljenje raznovrsnih potreba i želja potrošača, ali i svih stejkholdera, organizovanje multifunkcionalnih timova, na proizvodnju uz minimalne troškove, uključivanje dobavljača i kupaca u lanac vrednosti. Savremeni ambijent poslovanja zahteva brzo prilagođavanje preduzeća neizvesnim i ubrzanim promenama koje dolaze sa tržišta. Prilagođen način poslovanja omogućava preduzeću da uspešno odgovori na sve zahteve potrošača po pitanju kvaliteta proizvoda, cene, funkcionalnosti i vremena plasiranja na tržište. Preduzeće koje uspe da za izuzetno kratko vreme ponudi potrošaču proizvod željenih funkcionalnih karakteristika, ali uz ostvarenu troškovnu konkurentnost, postaje uspešno u današnjim uslovima.

Boljim razumevanjem svih kompleksnih poslovnih procesa, koji se odvijaju kroz lanac vrednosti, stvaraju se uslovi da preduzeće sagleda efekte uticaja kupaca i dobavljača na njegovu konkurentsku poziciju. Opstanak na tržištu mogu da obezbede preduzeća koja bolje kooridiraju i upravljaju odnosima sa svojim partnerima, jer to može bitno da utiče na upravljanje ukupnim troškovima preduzeća. Ubrzani protok sirovina, materijala i informacija prema procesu proizvodnje i prema potrošačima, zahteva da upravljanje troškovima počne još u lancu nabavke, kao početnom i ključnom činu kontinuiteta toka lanca vrednosti za krajnje potrošače. Za uspešno upravljanje troškovima u okviru lanca nabavke neophodno je da postoji visok stepen saradnje sa dobavljačima, kooperantima i drugim pružaocima usluga izvan preduzeća. Analiza svih aktivnosti i njihovih troškova u lancu nabavke pruža mogućnosti za jačanje profitabilnosti lanca vrednosti, jer se na taj način identifikuju mogućnosti za eliminisanje glavnih izazivača troškova i gubitaka u celokupnom lancu vrednosti.

Da bi uspešno poslovala u novim krajnje dinamičkim, neizvesnim i turbulentnim uslovima, preduzeća stavljaju u prvi plan zadovoljenje zahteva potrošača. Oni određuju nivo prihvatljivosti proizvoda i usluga preduzeća, pa je zadovoljenje njihovih potreba pravi put za ispunjenje očekivanja vlasnika. S obzirom na to da konkurencija stalno jača, potrošači su u mnogo povoljnijem položaju, jer dobijaju širi izbor, kvalitetnijih proizvoda i usluga po prihvatljivijim cenama. Kontinuirani proces stvaranja vrednosti za potrošače je put za njihovo zadržavanje i pridobijanje novih. Dobro informisani i probirljivi kupci zahtevaju pouzdane proizvode, insistiraju na funkcionalnosti, modernom dizajnu, visokom kvalitetu, takođe, očekuju brzu i pouzdanu dostavu, pružanje postprodajnih usluga u vidu garancija za održavanje tokom životnog ciklusa. Zahteva se i obučavanje za korišćenje proizvoda i usluga, obezbeđivanje ekološkog odlaganje proizvoda nakon isteka roka trajanja, a sve to je poželjno da bude uz primerenije cene nego u ponudi konkurencije. Povećanje atraktivnosti proizvoda, u pravcu stvaranja vrednosti za potrošače, praćeno je dodatnim ulaganjima u dizajn, dodatne usluge, unapređenje isporuke i promotivne aktivnosti, što utiče na visinu i strukturu troškova preduzeća. Nedostatak pouzdanih informacija o troškovima, pa zbog toga i loša procena o troškovima i koristima, može da dovede u pitanje interese vlasnika. Visok stepen zadovoljstva potrošača ne mora nužno da znači i visoke prinose za preduzeće, što može da postojeće vlasnike okrene ka dezinvestiranju i demotiviše potencijalne investitore. Sve ovo ukazuje na nužnost pouzdanih podataka o troškovima, što je izazov za računovodstvo troškova, kao glavne informacione osnove za adekvatno upravljanje troškovima u pravcu zadovoljenja razumnih zahteva različitih interesnih grupa. Potrošači će kupiti proizvode sa nižom cenom, ukoliko su ostale karakteristike proizvoda iste. Obezbeđivanjem nižeg iznosa troškova i višeg kvaliteta proizvoda preduzeće stiče konkurentne prednosti.

Nepouzdana informacija o troškovima dovode do čestih i skupih grešaka u odlučivanju. Prednost je na strani onih preduzeća koja su sposobna da smanje cenu na tržištu zahvaljujući, pored ostalog, i tome što njihovi sistemi obračuna troškova proizvode tačne informacije o troškovima. One su uslov pouzdanog i objektivnog računovodstvenog izveštavanja. Jačanje troškovne i ukupne konkurentne prednosti preduzeća može da bude obezbeđeno primenom novih koncepata, alata, tehnika, odnosno pristupa obračunu troškova i primerenim upravljanjem troškovima lanca vrednosti.

U povezivanju proizvođača i potrošača na tržištu neophodno je učešće više organizacija i preduzeća, kao što su marketinške, transportne, špeditorske, skladišne, osiguravajuće, velkoprodajne, maloprodajne i druge specijalizovane organizacije. Lanac distribucije predstavlja sponu između proizvođača i potrošača, a aktivnosti koje se preduzimaju u kanalima distribucije utiču na zadovoljstvo potrošača, dok troškovi distribucije i profitne marže čine komponentu cena, koju potrošači plaćaju za isporučeni proizvod. Koordinacija aktivnosti u lancu distribucije je uslov da potrošač dobije proizvod odgovarajuće vrednosti po prihvatljivoj ceni u određeno vreme i na određenom mestu. Sve ovo ima značajan uticaj na strukturu i učešće troškova u prodajnoj ceni i ukupnom lancu vrednosti.

Stalna potreba za pouzdanim informacijama, u pravo vreme i na pravom mestu, u oblasti računovodstva troškova i sistema obračuna troškova, ukazuje na ograničenja tradicionalnih sistema obračuna troškova u savremenim uslovima poslovanja i podstiče računovodstvenu teoriju i praksu na stvaranje, razvijanje i implementaciju savremenih metoda, tehnika i sistema obračuna troškova. Pristupa koji obezbeđuju bazu relevantnih informacija za efikasno upravljanje troškovima i ujedno samim savremenim preduzećem, kao i upravljanje celim lancem vrednosti u cilju postizanja konkurentskih prednosti i generisanja vrednosti za sve stejkholdere. Navedene promene uslova poslovanja i izmenjeni zahtevi za informacijama, upravo su opredelili predmet istraživanja u ovoj disertaciji, a to je teorijski, metodološki, organizacioni i upravljački aspekti koncepta obračuna i upravljanja troškovima kroz lanac vrednosti.

Ovaj koncept spada u grupu savremenih, strategijski i tržišno orijentisanih koncepata sa elementima upravljanja troškovima lanca vrednosti nabavke, internog lanca vrednosti, lanca vrednosti kanala distribucije i lanca vrednosti potrošača. Za uspešnu implementaciju i funkcionisanje ovog koncepta od fundamentalnog je značaja obezbeđenje računovodstveno-informacione podrške od strane adekvatno organizovanog računovodstva troškova. Tradicionalno računovodstvo troškova u svom fokusu ima, najčešće, samo fazu proizvodnje, dok su mnogi drugi novi pristupi i koncepti obračunu i upravljanju troškovima orijentisani još i na preproizvodnu i postproizvodnu fazu. Koncept obračuna i upravljanja troškovima lanca vrednosti posmatra integrisano poslovne aktivnosti u srednjem, zadnjem i prednjem delu lanca vrednosti. Naime, obuhvata sve aktivnosti u lancu vrednosti, od procesa nabavke, preko procesa proizvodnje, do procesa distribucije, sa ciljem da potrošači dobiju očekivanu vrednost proizvoda po najnižim troškovima. Pored toga, u disertaciji se analiziraju i mogućnosti tradicionalnog računovodstva troškova da odgovori na savremene izazove, kao i mogući pravci razvoja računovodstva troškova u susret izmenjenim uslovima poslovanja preduzeća. Kandidat je nastojao da istraži da li i na koji način neki od novih pristupa obračunu i upravljanju troškovima može da pruži punu i kvalitetnu računovodstveno-

informacionu podršku procesu integrisanog upravljanja troškovima celokupnog lanca vrednosti.

Definisani predmet istraživanja upućivao je na mogućnost ostvarivanja više različitih, ali međusobno tesno povezanih ciljeva: da se prepoznaju glavni savremeni činioci i dimenzioniraju njihovi efekti na troškove, posebno opšte troškove aktivnosti podrške u procesima savremenih programski diversifikovanih preduzeća; da se u određenoj formi ekspliciraju tradicionalni i novi pristupi obračunu troškova; da se na jedan upotrebljiv, odnosno kriterijumu primenljivosti prikladan način, pokažu moguće metodološke osnove koncepta obračuna troškova lanca vrednosti; da se apostrofiraju upravljačko-informacioni doprinosi koncepta, odnosno njegove informacione prednosti u vezi sa upravljačkim aktivnostima donošenja odluka, planiranja i kontrole procesa u preduzeću. Svi navedeni ciljevi su dosledno ispoštovani tokom izrade doktorske disertacije.

U savremenoj računovodstvenoj literaturi intenzivno se, sa svih relevantnih aspekata, istražuje problem obračuna i upravljanja troškovima lanca vrednosti. Kompleksnost organizaciono-metodološke perspektive istraživanja zahtevala je od kandidata da sveobuhvatno izuči i istraži troškovne aspekte poslovnih procesa u lancu vrednosti preduzeća i da, na osnovu toga, pokaže i objasni kakve su mogućnosti računovodstveno-informacione podrške procesu integrisanog upravljanja celokupnim lancem vrednosti. Na ovom nivou razvoja računovodstvene teorije, ne može se govoriti o postojanju jednog adekvatnog celovitog sistema obračuna troškova koji bi mogao da pruži informacionu podršku procesu integrisanog upravljanja troškovima celokupnog lanca vrednosti. Savremeni sistemi obračuna troškova, metode i tehnike, locirane u okviru svih faza internog lanca vrednosti, za sada, mogu uspešno da čine pouzdanu osnovu za njihovo izolovano ili kombinovano korišćenje za praćenje, kontrolu, analizu i informisanje o troškovima celokupnog lanca vrednosti. Trebalo bi nastojati da se obezbedi integrisana primena dva ili više sistema i koncepta u celom lancu vrednosti ili u nekim karikama lanca, kako bi se kroz efekat sinergije obezbedilo adekvatno sniženje troškova, uz postizanje željenog kvaliteta, funkcionalnosti i vremena pojavljivanja proizvoda i usluga na tržištu. U radu se ističe da koncept obračuna troškova po aktivnostima ima kapacitete da, adekvatnijim obuhvatanjem i analizom strukturalnih i proceduralnih aktivnosti i uzročnika njihovih troškova, informaciono podrži upravljanje troškovima kroz veći deo lanca vrednosti. Posebno se ističu mogućnosti integrisane primene ABC koncepta sa drugim savremenim tehnikama, metodama i sistemima obračuna troškova. Integrisanom primenom TC (Target Costing) i ABC (Activity Based Costing) integrišu se strateške prednosti TC i operativne prednosti ABC, kroz stvaranje sinergijskog efekta u upravljanju troškovima. Primena ABC i Kaizen koncepta integrisano, trebalo bi da daje dobre rezultate u postizanju što efikasnijeg sistema distribucije u pravcu postizanja konkurentne prednosti čitavog lanca vrednosti i generisanje vrednosti za sve stejkholdere.

3. Osnovne hipoteze od kojih se polazilo u istraživanju

Kandidat je, u skladu sa predmetom i ciljevima istraživanja, kreirao određene polazne hipoteze, za koje je utemeljnije našao u proučenoj stranoj i domaćoj literaturi i stručnoj praksi. Polazeći od znanja do kojih je u pripremi prijave disertacije došao, kandidat je definisao sledeće hipoteze:

- Postizanje konkurentskih prednosti u novim uslovima podrazumeva ne samo efikasno upravljanje internim, već i eksternim lancem vrednosti.
- Obračun troškova po aktivnostima, kao savremeni sistem obračuna i upravljanja troškovima, samostalno, a pogotovu integrisan sa obračunom ciljnih troškova, upravljanjem troškovima tokom ukupnog životnog ciklusa, kajzen konceptom i sličnim novim konceptima obračuna i upravljanja troškovima, pruža vrlo kvalitetnu informacionu podršku za upravljanje internim i eksternim lancem vrednosti.
- U Srbiji je korišćenje novih sistema i koncepata obračuna i upravljanja troškovima na vrlo niskom nivou.
- Obračun troškova lanca vrednosti obezbeđuje sveobuhvatnu, pouzdanu i kvalitetnu podlogu za menadžersko odlučivanje u strateškom zaokretu i organizacionom restrukturisanju preduzeća, sa ciljem unapređenja performansi, profitabilnosti i konkurentnosti.

Predložene hipoteze su relevantni naučno-istraživački problemi i kandidat je tokom svojih istraživanja potvrdio sve hipoteze.

Pomeranjem fokusa sa internog na eksterni lanac vrednosti, opstanak na tržištu mogu da obezbede samo ona preduzeća koja uspešnije strukturiraju, koordiniraju i upravljaju odnosima sa svojim partnerima, jer veći stepen saradnje ima efekte na upravljanje ukupnim troškovima preduzeća. Smisao nastojanja da se uspostavi dobra saradnja sa dobavljačima, kupcima, distributerima i ostalim učesnicima u lancu vrednosti sastoji se u pronalaženju načina da se krajnjim potrošačima isporuči superiorna vrednost, kroz maksimalno unapređenje nivoa usluga, uz najniže troškove njihove isporuke.

Cilj detaljnog prikazivanja i analize teorijske osnove, metodoloških postupaka, funkcionisanja i upravljačkih aspekata ABC koncepta je bio da se osvetle njegovi kapaciteti za integrisano upravljanje troškovima kroz lanac vrednosti.

Korišćenje novih sistema i koncepata obračuna i upravljanja troškovima u Srbiji je i dalje na relativno niskom nivou, ali ohrabruje činjenica da u nekim delatnostima njihova primena postaje uspešna. Kandidat, je analizirajući sektor poštanskih usluga, došao do zaključka, da je zbog potrebe efikasnijeg upravljanja, a i zbog nametnutih zahteva regulatornih tela, moguća uspešna primena elemenata ABC koncepta u obračunu i upravljanju troškovima u navedenom sektoru.

Sušтина napora u integrisanom upravljanju troškovima kroz lanac vrednost, ogleda se u nastojanju da se kroz sinergijski efekat ostvari dostizanje i sniženje troškova uz očuvanje i povećanje kvaliteta i funkcionalnosti proizvoda i usluga. Motiv je produkovati vrednost

za ključne stejkholdere, veću od zbira vrednosti nastalih kao rezultat aktivnosti svake pojedinačne karike u lancu vrednosti.

4. Metode koje su primenjene u istraživanju

Polazeći od predmeta istraživanja i nastojanja da realizuje postavljene ciljeva i testira definisane hipoteze, kandidat je primenio nekoliko istraživačkih metoda koje su primerene datoj oblasti istraživanja.

Osnovni metod istraživanja je bila analiza na bazi prikupljenih podataka. Izvori podataka su naučna i stručna literatura u vidu stručnih knjiga, članaka, priručnika, baze dostupnih podataka sa interneta i baze biblioteka. Kabinetsko istraživanje je korišćeno u procesu proučavanja obimne, pretežno strane literature iz upravljačko-računovodstvene teorije i prakse i menadžmenta i marketinga. Osnovne tehnike istraživanja su bili instrumenti računovodstva troškova i drugi instrumenti karakteristični za računovodstveno finansijske discipline. Tokom istraživanja izvršena je analiza rezultata većeg broja studija vezanih za korišćenje tehnika i metoda obračuna i upravljanja troškovima u savremenim preduzećima. Navedena istraživanja su bila osnova za stvaranje teorijsko metodološke podloge za analizirane specifične probleme praćenja i informisanja o troškovima, što je predmet istraživanja u doktorskoj disertaciji. Korišćene su i tehnika istorijske analize podataka, kako u slučajevima kada podaci vode poreklo iz teorijskih studija, tako i kada vode poreklo iz konsultantskih opservacija.

Metoda deskripcije je korišćena u radu kako bi se obrazložili stavovi o neophodnosti praćenja troškova ostalih objekata troškova, a ne samo proizvoda i usluga. U tom smislu bilo je potrebno objasniti da je merenje troškova po različitim kanalima marketinga, osnova za procenu njihove isplativosti, što važi i za praćenje troškova po različitim kanalima distribucije. Navedena metoda korišćena je i kod obrazloženja lanca uticaja od stvaranja satisfakcije kupaca do stvaranja vrednosti za vlasnike. Obrazložena je i neophodnost praćenja troškova procesa i aktivnosti u pravcu obezbeđivanja usova za obračun tačne cene koštanja, kao informacije neophodne za, savremenim uslovima prilagođeno, upravljanje preduzećem. Takođe, bilo je potrebno da se ukaže na nužnost praćenja različitih uzročnika troškova, a ne samo jednog – obima poslovne aktivnosti. Za upotrebu informacija o troškovima u svrhu oblikovanja adekvatne strategije postizanja konkurentne prednosti, bilo je potrebno obrazloženje da obim poslovne aktivnosti nije jedini uzročnik troškova, već ih je više i povezani su sa strukturalnim izborima i izvršnim sposobnostima preduzeća.

Metod komparativne analize je korišćen za uporednu analizu tradicionalnog i savremenog pristupa obračunu i upravljanju troškovima. Ukazivanje na prednosti novih alata, tehnika, metoda i sistema obračuna troškova u određenim specifičnim delatnostima, kao i za njihovo međusobno poređenje u datom kontekstu, korišćen je metod komparativne analize. Primenjene su i elementarne statističko-matematičke metode prilikom obrade hipotetičkih primera u svrhu pojašnjenja obračuna troškova pojedinih objekata troškova. U istraživanju je korišćena i metoda studije slučaja u obrazlaganju korišćenja pojedinih savremenih tehnika praćenja troškova i upravljanja. Kako bi se u

radu postavljene polazne hipoteze potvrdile ili opovrgle, korišćene su metode iz sfere opšte, osnovne i posebne metodologije. Induktivno-deduktivni metod je bio osnovni metod zaključivanja.

5. Kratak opis sadržaja disertacije

Kandidat je sadržaj doktorske disertacije strukturirao tako da je u prva dva dela izložio sveobuhvatnu teorijsku analizu poslovnog okruženja savremenih preduzeća i podobnosti tradicionalnog računovodstva troškova u savremenim uslovima poslovanja. U okviru trećeg, četvrtog i petog dela izloženi su rezultati i implikacije istraživanja, mogućnosti računovodstveno-informacione podrške procesu integrisanog upravljanja celokupnim lancem vrednosti.

Doktorska disertacija, pored uobičajenih delova kao što su Rezime, Uvod, Zaključak i Pregled korišćene literature, sadrži pet logički povezanih delova.

U prvom delu doktorske disertacije pod nazivom *Savremeno poslovno okruženje* kandidat je analizirao poslovno okruženje savremenih preduzeća. Intenzivna globalna konkurencija, tehnološke inovacije i promenljivi zahtevi potrošača su bitne karakteristike uslova poslovanja današnjih preduzeća. Kandidat analizira savremena preduzeća koja, u uslovima brzih promena, nastoje da postignu i očuvaju konkurentsku prednost, pokazujući spremnost za visoka ulaganja u tehničko-tehnološke inovacije, prihvatajući izazove zadovoljenja potreba sve zahtevnijih kupaca, i u tom cilju nastoje da postignu visoku fleksibilnost u pogledu asortimana, veličine porudžbina, kvaliteta, posebnih usluga i sl. Imajući sve ovo u vidu, a upirući pogled u budućnost, kandidat je objasnio fenomen visokog i rastućeg učešća opštih troškova, posebno onih u aktivnostima podrške proizvodno-prodajnog procesa preduzeća. Posebnu pažnju je posvetio proizvodno-tehničkim, prodajnim, drugim neproizvodnim i opštim činiocima visine, rasta i diversifikacije opštih troškova savremenog preduzeća. Savremena preduzeća nemaju više izbora, moraju da se prilagode zahtevima kupaca i zakonskih propisa iz oblasti zaštite životne sredine. Kontinuirano i sistematsko bavljenje ovom problematikom uslovljava značajno povećavanje troškova opšteg karaktera. Uvođenje sistema za upravljanje zaštitom životne sredine, kroz uštede u resursima, efikasnije korišćenje energije, reciklažu otpada, ali i izbegavanje dažbina koje mogu da nastanu usled nepoštovanja propisa, može da doprinese i uštedama u troškovima. Promene uslova poslovanja preduzeća, nameću potrebu za značajnim promenama celokupnog računovodstvenog sistema, a posebno računovodstva troškova. Prilagođavanja su neophodna zbog novih tehnologija obrade informacija, novih proizvodnih sistema i zbog novog pristupa upravljanju preduzećem. Novi pristup upravljanju preduzećem podrazumeva nove strategije i strukture, instrumente koordinacije i kontrole, odnosno novu menadžersku tehnologiju (know how).

Preduzeće je otvoreni sistem koji je u neprestanoj interakciji sa svojim okruženjem i sve promene u poslovnom okruženju dovode do promena unutar samog preduzeća, pa je adekvatna reakcija menadžmenta uslov opstanka, rasta i razvoja. Jedini ispravan put je brza reakcija izmenom i prilagođavanjem organizacione strukture, procesa proizvodnje,

dizajna proizvoda u pravcu izlaženja u susret izmenjenim zahtevima potrošača. U ovom delu posebna pažnja je posvećena i menadžmentu ukupnog kvaliteta (TQM). Uloga upravljanja troškovima u preduzeću je da obezbedi informacionu podlogu za procenu troškova implementacije TQM sistema, kao i informacionu podršku za funkcionisanje istog, kada bude prihvaćen, što je nužnost u savremenim uslovima poslovanja. Na kraju ovoga dela rada, analizirani su izazovi koje savremeno poslovno okruženje nameće računovodstvu troškova. Savremeno poslovno okruženje neminovno zahteva nove pristupe obračunu i upravljanju troškovima, u nastojanju da se poboljša kvalitet informacija neophodnih za uspešno upravljanje preduzećem. Izazovi obračunu i upravljanju troškovima posledica su ne samo promena koje se dešavaju u eksternom okruženju preduzeća, već i određenih prilagođavanja unutar samog preduzeća u pravcu očuvanja i povećanja konkurentne prednosti

U drugom delu rada pod naslovom *Tradicionalno računovodstvo troškova i mogući pravci daljeg razvoja računovodstva troškova*, predmet analize je računovodstvo troškova, kao najpouzdaniji informacioni oslonac menadžmenta preduzeća. Kandidat, najpre, analizira upravljačko-informacione karakteristike tradicionalnih sistema obračuna troškova, a u nastavku pažnju posvećuje konvencionalnim obračunskim pristupima problemu opštih troškova koristeći istorijski metod i komparativnu analizu, a to je istovremeno i vođenje izlaganja od jednostavnih ka složenijim obračunskim rešenjima. Naravno, to ne znači da neki od obuhvaćenih postupaka nisu prisutni i danas, bilo zato što u određenim slučajevima mogu da zadovolje, bilo zbog sporosti implementacije primerenih pristupa obračunu troškova, što je kod nas najčešći razlog. Upravo u nameri da pokaže njihove domete i još više njihova ograničenja, kandidat je prošao kroz jednostepene, dvostepene i višestepene obračunske postupke s opštim troškovima. Novi uslovi poslovanja, a time i novi zahtevi od računovodstva troškova za različitim informacijama, usloveli su pojavu primerenijih koncepata informacione podrške upravljanju troškovima. Osnove sistema obračuna troškova po aktivnostima, kao i ostale tehnike, metode i pristupi obračunu troškova sa adekvatnom pažnjom su razmatrani na kraju ovog dela disertacije.

U trećem delu doktorske disertacije pod nazivom *Osnove pristupa obračuna troškova lanca vrednosti*, uz korišćenje, pre svega, deskriptivnog metoda analize, prezentovan je teorijski okvir koji se odnosi na predmet istraživanja. Stvaranje vrednosti za potrošače najbolje se može analizirati preko koncepta lanca vrednosti koji je kreirao M. E. Porter. Lanac vrednosti identifikuje primarne aktivnosti, kao i aktivnosti podrške, odnosno aktivnosti koje doprinose efektivnosti i efikasnosti primarnih aktivnosti. Kandidat posebno ukazuje na značaj identifikovanja, definisanja i klasifikovanja aktivnosti kao komponenti pojedinih procesa poslovanja preduzeća. Posebno se ističe značaj uzročnika troškova i mera izlaza za funkcionisanje merenja performansi preduzeća. S obzirom na to da koncept upravljanja troškovima ukupnog lanca vrednosti polazi od daljeg širenja fokusa, sa internog lanca vrednosti, istovremeno i na područje lanca vrednosti nabavke, kao početnog dela, i na lanac vrednosti kanala distribucije i lanac vrednosti potrošača, kao krajnjeg dela lanca vrednosti, neophodno je sagledati specifičnosti troškova navedenih delova lanca vrednosti. U ovom delu disertacije razmatraju se i organizacione pretpostavke za adekvatno obračunavanje i efektivno upravljanje troškovima lanca vrednosti, koje se ogledaju u kreiranju adekvatnih formalnih i neformalnih struktura, kao i sistema zarada koje će kroz različite oblike kratkoročnih i dugoročnih stimulacija

motivisati zaposlene na smanjenje troškova. U savremenim uslovima intenzivnih procesa restrukturiranja preduzeća, ne samo u zemljama u tranziciji nego i šire, kada se donose kritične menadžerske odluke o odvajanju non core od core biznisa, kao i o outsorsovanju aktivnosti, upravljanje troškovima lanca vrednosti predstavlja fundamentalnu i nezaobilaznu podršku u procesu menadžerskog odlučivanja. Zbog značajnog uticaja na visinu ukupnih troškova, kandidat je sa posebnom pažnjom analizirao informacionu podršku ABC sistema upravljaju troškovima u lancu nabavke. Organizacione pretpostavke za adekvatno praćenje i efektivno upravljanje troškovima lanca vrednosti, su posebna tema na kraju trećeg dela rada.

U četvrtom delu rada pod naslovom *Funkcionisanje obračuna troškova lanca vrednosti* kandidat analizira osnove metodologije obračuna troškova po aktivnostima, koji obračunski pokriva najveći deo lanca vrednosti. Kroz relativno pojednostavljen računski primer, kandidat pažljivo prati tok obuvatanja i obračunavanja troškova pojedinih objekata troškova. Izvršen je obračun i analiza postupaka praćenja troškova sirovina i materijala, troškova proizvodnje proizvoda i troškova ostalih objekata troškova, uključujući i marketing kanale, kanale distribucije i potrošače. Dakle, što se informacione osnove za upravljanje troškovima kroz lanac vrednosti tiče, jednostavnim primerom je potkrepljen mogući način obezbeđivanja podataka o troškovima, kao i drugim pokazateljima poslovnih aktivnosti kroz čitav lanac vrednosti, što će doprineti potpunijem razumevanju ovog obračunskog koncepta.

Metodologija obračuna troškova po aktivnostima je komplikovanija i detaljnija nego tradicionalna metodologija, kao i mnoge nove tehnike, metodologije i pristupi, zbog brojnih podataka koji se nužno obuhvataju da bi se pratili troškovi po raznim aspektima. Međutim, kvalitet i raznovrsnost informacije koje proizvodi ABC sistem znatno povećavaju efektivnost odlučivanja. ABC sistem je projektovan da pruža tačnije informacije o troškovima za potrebe formiranja prodajnih cena, za odlučivanje o dizajnu proizvoda, kanalima distribucije i marketinga i potrošačima. Dalje, pruža informacije o troškovima pojedinih aktivnosti za potrebe upravljanja procesima i aktivnostima u pravcu kontinuiranog povećanja efikasnosti poslovanja i ostalih performansi preduzeća. Zato se i isiče da je ABC sistem projektovan da inicira automatske odluke.

U četvrtom delu disertacije kandidat razmatra i mogućnosti implementacije obračuna troškova lanca vrednosti. Analize studija o uticaju ERP (*Enterprise Resource Planning*) sistema na računovodstvene informacione sisteme su ukazale na visoku zastupljenost integrisanih aplikacija, koje prožimaju sve aspekte poslovanja. Karakteristike integrisanih aplikacija, pre svega integrisanost, standardizacija, centralizacija i modularnost, olakšavaju već započete promene u preduzećima uslovljene njihovom primenom, ali i otvaraju nove mogućnosti, posebno u domenu upravljačko-računovodstvenog sistema. Naglašava se da je računovodstvo troškova bazirano na obračunu troškova po aktivnostima stratezijski orijentisano, jer je okrenuto upravljanju preduzećem, dok su ERP sistemi operativnog karaktera, te se troškovi kod njih različito definišu. Njihovim integrisanjem trebalo bi iskoristiti pozitivne strane oba sistema, tj. model ABC alokacije trebalo bi primeniti unutar ERP sistema. Integrisani ABC model je tačniji, analitičniji i fleksibilniji, u odnosu na prethodne modele, jer sistematski generisane informacije iz ERP sistema, kao ozbiljnog i pouzdanog izvora, predstavljaju izuzetno važne inpute za ABC model. ERP doprinosi raznovrsnosti i većoj upotrebljivosti informacija, uzrokujući

promene u celokupnom sistemu računovodstva troškova, štedeći vreme i novac i time postaje kritičan faktor uspeha preduzeća.

U ovom delu rada kandidat razmatra stanje i perspektive primene koncepta u Srbiji. Posebno ističe da ABC nije samo pogodan za proizvodnu delatnost, već samostalno ili u integraciji sa drugim sistemima obračuna troškova, koristiti se sve više u uslužnim preduzećima i ustanovama, kao i bankarstvu i drugim finansijskim institucijama, zdravstvenim i javnim ustanovama. U nastavku, što daje poseban kvalitet radu, kandidat je analizirao mogućnosti primene koncepta upravljanja troškovima lanca vrednosti u sektoru usluga, tzv. mrežnim industrijama, pre svega u lancu vrednosti produkovanja poštanskih usluga. Izlaganje se zasniva na povezivanju teorijskih osnova novih pristupa obračunu i upravljanju troškovima, iz prethodnih delova doktorske disertacije, zakonskih zahteva od pružalaca poštanskih usluga, kao i proučenih specifičnosti poslovanja Pošte Srbije, kao isporučioća univerzalne poštanske usluge.

Peti deo rada pod naslovom *Upravljački aspekti obračuna troškova lanca vrednosti* je posvećen pitanjima informacione eksploatacije potencijala obračuna troškova lanca vrednosti. Pažnja je usmerena na inovacije koje ABC koncept donosi u području upravljanja aktivnostima i troškovima po aktivnostima. Nakon toga, fokusirane su nove mogućnosti za podizanje tekućeg alternativnog poslovnog odlučivanja na viši nivo, kao i inovacije u području strategijskog odlučivanja.

Upravljanje u današnjim uslovima poslovanja preduzeća zahteva tačne i pravovremene informacije o troškovima procesa i aktivnosti, troškovima proizvoda i drugih objekata troškova. Pružanjem ovih informacija, ABC sistem kreira vrednost za menadžment preduzeća, tj. omogućuje uvid u moguće izvore troškovne prednosti.

U ovom delu disertacije kandidat posebno naglašava značaj ABC sistema kao informacione baze za upravljanje po aktivnostima. Suština upravljanja po aktivnostima (ABM) je upravljanje aktivnostima kao putu ka povećanju vrednosti za potrošače i profita koji se ostvaruje stvaranjem odnosne vrednosti. ABM obuhvata analizu uzročnika troškova, analizu aktivnosti i ocenu performansi. Glavni izvor informacija za te potrebe je ABC sistem. ABC sistem, dakle, pruža informacije o troškovima pojedinih aktivnosti za potrebe upravljanja procesima i aktivnostima u pravcu kontinuiranog povećanja efikasnosti poslovanja i ostalih performansi preduzeća. Navedene informacije koriste menadžmentu preduzeća za procenu alternativnih načina izvršenja procesa poslovanja i za poređenje sa drugim preduzećima. U tom smislu, vrlo je očigledno da ABC može da bude od neprocenjive koristi u formulisanju i implementaciji poslovnih strategija, a verovatno najviše generičkih strategija za nivo biznisa.

6. Ostvareni rezultati i naučni doprinos

Na osnovu definisanog predmeta istraživanja, specificiranih ciljeva, polaznih hipoteza i metodologije, kandidat mr Vladan Knežević je svojom doktorskom disertacijom ponudio originalne naučne rezultate koji će, kao takvi, biti nesumnjiv doprinos teoriji i stručnoj praksi računovodstva i računovodstva troškova u Srbiji. Činjenica da je koncept obračuna i upravljanja troškovima lanca vrednosti relativno nov u domaćoj literaturi, samo učvršćuje naše uverenje, pa je i sam izbor teme po sebi originalan.

Originalni doprinos disertacije ogleda se u primeni detaljnije razrađenog ABC pristupa i dokazivanju njegove superiornosti, budući da je kandidat pokazao da obračun troškova po aktivnostima (Activity Based Costing) predstavlja adekvatan i celovit sistem obračuna, koji pruža kvalitetnu informacionu podršku procesu integrisanog upravljanja troškovima skoro celokupnog lanca vrednosti. Integrisano upravljanje troškovima u lancu nabavke primenom TC (*Target Costing*) i ABC koncepta doprinosi postizanju efekta sinergije lanca vrednosti, putem sinhronizacije i sažimanja raznovrsnih aktivnosti i procesa, u pravcu dostizanja ciljnih troškova, uz istovremeno očuvanje i poboljšanje kvaliteta i funkcionalnosti proizvoda. Takođe, integrisana primena ABC i Kaizen koncepta daje adekvatan rezultat u postizanju efikasnijeg sistema distribucije, čime se daje doprinos postizanju konkurentске prednosti čitavog lanca vrednosti.

Ovaj rad predstavlja još jedan doprinos računovodstvenoj literaturi i poslovnoj praksi, u pravcu motivisanja preduzeća u Srbiji da prihvate pristup upravljanja troškovima kroz lanac vrednosti, i prepoznaju ga ne samo kao moderan, nego i kao koristan za upravljanje troškovima u savremenim uslovima. Poslodavci, menadžeri i konsultanti će, ovom disertacijom, dobiti doprinos metodologiji obračuna, kao i primere koji bi trebalo da budu još jedan od pokazatelja mogućnosti i pretpostavke za implementaciju ovog koncepta u preduzećima.

7. Zaključak i predlog Komisije

Na osnovu analize doktorske disertacije pod nazivom „Organizaciono – metodološki problemi obračuna i upravljanja troškovima lanca vrednosti”, kandidata Vladana Kneževića, magistra ekonomskih nauka, ocenjujemo da je ista sa stanovišta razmatranih problema obrađena u skladu sa odobrenom prijavom od strane Nastavno-naučnog veća Ekonomskog fakulteta i Veća naučnih oblasti pravno-ekonomskih nauka Univerziteta u Beogradu. Komisija je stekla uverenje da doktorska disertacija predstavlja samostalno obrađeno naučno delo od značaja za razvoj računovodstvene nauke i poslovne prakse.

Imajući u vidu fundamentalan značaj i kompleksnost problema strategijskog upravljanja troškovima, nedovoljnu zastupljenost ovog koncepta u poslovnoj praksi i potrebu za daljim istraživanjima na ovom području kod nas, Komisija ocenjuje da se kandidat, u okviru doktorske disertacije, bavio aktuelnim i zahtevnim istraživačkim problemima. Naučni rezultati ove doktorske disertacije su veoma značajni i doprineće razvoju nauke i naučne misli iz oblasti teorije računovodstva u Srbiji i regionu, a imaće i praktičnu primenu. Sa stanovišta poslovne prakse ključni doprinosi ogledaju se u ubedljivoj argumentaciji o neophodnosti implementacije primerenih sistema računovodstva troškova, kao informacione osnove integrisanom upravljanju troškovima lanca vrednosti, kao i neophodnosti povezivanja računovodstva troškova i marketinga i menadžmenta savremenog preduzeća. Komisija smatra da su istraživanja izvršena, u okviru ove doktorske disertacije, bila opravdana i da ostvareni rezultati predstavljaju važan doprinos razvoju računovodstvene teorije i unapređenju poslovne prakse naših preduzeća.

S obzirom na prethodno, smatramo da su ispunjeni svi uslovi za odobrenje javne odbrane doktorske disertacije pod naslovom „Organizaciono – metodološki problemi obračuna i upravljanja troškovima lanca vrednosti” i predlažemo Nastavno-naučnom veću Ekonomskog fakulteta Univerziteta u Beogradu da odobri njenu javnu odbranu.

Beograd, 19.05.2016.

Članovi Komisije:

Prof. dr Radmila Jablan Stefanović

Prof. dr Mirjana Petković

Prof. dr Blagoje Novičević
