

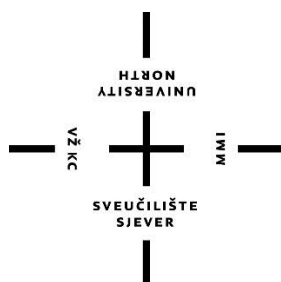
Sveučilište Sjever

Završni rad br. 15/PMM/2015

Značaj suvremenih metoda obračuna troškova

Marija Kozić, 0139/2012.

Koprivnica, rujan 2015. godine



Sveučilište Sjever

Odjel za Poslovanje i menadžment u medijima

Završni rad br. 15/PMM/2015

Značaj suvremenih metoda obračuna troškova

Student

Marija Kozić, 0139/2012.

Mentor

Ivana Droždek, univ.spec.oec.

Koprivnica, rujan 2015. godine

Prijava završnog rada

Definiranje teme završnog rada i povjerenstva

ODJEL	Odjel za poslovanje i menadžment u medijima		
PRISTUPNIK	Kozić Marija	MATIČNI BROJ	0139/2012
DATUM	29.09.2015.	KOLEGIJ	Računovodstvo
NASLOV RADA	Značaj suvremenih metoda obračuna troškova		
MENTOR	Ivana Droždek, univ.spec.oec.	ZVANJE	predavač
ČLANOVI POVJERENSTVA	1. doc.dr.sc. Krešimir Buntak, predsjednik		
	2. Igor Klopotan, mag.oec., član		
	3. Ivana Droždek, univ.spec.oec., mentor		
	4. mr.sc. Ana Mulović, zamjenski član		
	5.		

Zadatak završnog rada

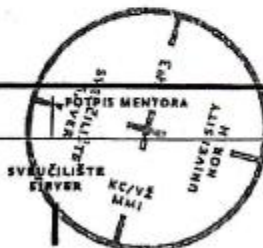
BROJ 15/PMM/2015

OPIS

Cilj ovog završnog rada je objasniti sam pojam troška i njegove podjele, analizirati tradicionalne metode obračuna troškova te kao glavni dio rada istražiti najvažnije značajke suvremenih metoda obračuna troškova. Poduzećima danas veliki problem predstavlja pronaći način kako što uspješnije upravljati troškovima radi ostvarenja konkurentske prednosti i profitabilnosti poduzeća. Današnji suvremeni uvjeti proizvodnje i obavljanja poslovanja zahtijevaju korištenje novih metoda upravljanja i obračuna troškova. Da bi u tome uspjele, poduzeća moraju težiti k postizanju troškovne efikasnosti. Velika raznovrsnost proizvoda i usluga jednog poduzeća dovodi do problema u rasporedu neizravnih troškova što na kraju dovodi do pogrešne slike o ukupnim troškovima po jedinici proizvoda. U suvremenim poslovnim uvjetima, tradicionalne metode obračuna troškova ne osiguravaju točne i pouzdane informacije o troškovima pa se sve više javlja potreba za napuštanjem tradicionalnih obračuna troškova i korištenje suvremenih metoda obračuna troškova koje poduzećima mogu osigurati optimizaciju poslovanja i postizanje konkurentske prednosti.

ZADATAK URUČEN

30. 9. 2015.



Ivana Droždek



SVEUČILIŠTE SJEVER
SVEUČILIŠNI CENTAR KOPRIVNICA
Odjel Poslovanje i menadžment u medijima

IZJAVA O AUTORSTVU RADA

Izjavljujem da sam ja

MARIJA KOZIC

(ime i prezime studenta)

izradila/o diplomski rad / završni rad pod

nazivom ZNAČAJ SUVREMENIH METODA OBRAČUNA TROŠKOVA

(naziv rada)

samostalno, uz savjete i upute odabranog mentora.

Dijelovi rada, rezultati ili ideje koje su u radu citirani, a temelje se na izvorima, kao što su knjige, znanstveni ili stručni članci, internetske stranice te slike, u radu su jasno označeni i kao takvi navedeni u popisu literature.

U Koprivnici 13.09.2015.

Potpis studenta Marija Kozic

Predgovor

U suvremenim poslovnim uvjetima, tradicionalne metode obračuna troškova ne osiguravaju točne i pouzdane informacije o troškovima pa se sve više javlja potreba za napuštanjem tradicionalnih obračuna troškova i korištenje suvremenih metoda. Ovim putem se želim zahvaliti mentorici Ivani Droždek, univ.spec.oec., koja mi je korisnim savjetima pomogla u izradi završnog rada.

Sažetak

Cilj ovog završnog rada je objasniti sam pojam troška i njegove podjele, opisati tradicionalne metode obračuna troškova te kao glavni dio rada utvrditi najvažnije značajke suvremenih metoda obračuna troškova. S napretkom tehnologije mijenjaju se i uvjeti proizvodnje, što zahtijeva korištenje novih metoda i novih alata menadžmenta u svrhu osvajanja i zadržavanja visokog položaja na tržištu. Veliki problem poduzećima danas predstavlja pronaći način kako što uspješnije upravljati troškovima radi ostvarenja konkurentske prednosti i profitabilnosti poduzeća. Postizanje troškovne efikasnosti je glavni faktor kojemu svako poduzeće mora težiti jer, u suprotnom, raznolikost proizvoda i usluga dovodi do problema u rasporedu neizravnih troškova te troškova po jedinici proizvoda. Kako bi se riješio problem sve većeg udjela neizravnih troškova u ukupnim potrebno je koristiti suvremene metode obračuna koje rješavaju problem prodaje određenog proizvoda u cilju vrednovanja zaliha i troškova. Glavna metoda poboljšanja upravljanja troškovima jest ABC metoda, tj. metoda praćenja i raspoređivanja troškova utemeljena na aktivnostima. Druga suvremena metoda obračuna troškova je TC, odnosno Target Costing metoda koja služi za reduciranje ukupnih troškova tijekom životnog ciklusa proizvoda. Kroz rad će se analizirati metode obračuna i upravljanja troškovima te istražiti prednosti i koristi, kao i nedostaci suvremenih i tradicionalnih metoda obračuna troškova.

Ključne riječi: računovodstvo, trošak, obračun troškova, tradicionalne metode obračuna troškova, suvremene metode obračuna troškova, upravljanje troškovima

Popis korištenih kratica

ABC - Activity-Based Costing

OTP - Opći troškovi

TC - Target Costing

Sadržaj

1. Uvod.....	1
2. Uvod u računovodstvo	3
2.1. Pojam i značenje računovodstva	3
2.2. Propisi o računovodstvu u Republici Hrvatskoj.....	4
2.3. Računovodstvena načela, standardi i politike	5
3. Troškovno računovodstvo	7
3.1. Razlike između troškovnog i financijskog računovodstva.....	7
3.2. Klasifikacija troškova u troškovnom računovodstvu	9
3.3. Obuhvati troškova u računovodstvu troškova	10
4. Upravljanje troškovima.....	13
4.1. Pojam troška.....	13
4.2. Modeli upravljanja troškovima	15
5. Tradicionalne metode obračuna troškova	20
5.1. Obračun po radnom nalogu	21
5.2. Procesni sustav obračuna troškova.....	23
5.3. Prednosti i nedostaci tradicionalne metode upravljanja troškovima.....	24
6. Suvremene metode obračuna troškova	25
6.1. ABC metoda.....	25
6.1.1. Razvoj ABC metode.....	26
6.1.2 Pojam i definicija ABC metode	26
6.1.3. Prednosti i nedostaci ABC metode.....	27
6.1.3. Usporedba tradicionalne i ABC metode.....	28
6.2. TC (Target Costing) metoda	31
6.2.1. Razvoj TC metode.....	32
6.2.2. Pojam i definicija TC metode.....	32
6.2.3. Primjena TC metode.....	33
6.2.4. Ključni principi i ciljevi upravljanja troškovima metodom ciljnih troškova	34
6.2.5. Koraci u određivanju ciljnih troškova	35
7. Zaključak	37
Literatura	39

Popis slika.....	41
Popis tablica	42

1. Uvod

Današnje poslovno okruženje je dovelo do promjena u strukturi i ponašanju troškova poduzeća. S obzirom na to da tradicionalne metode upravljanja troškovima ne alociraju na adekvatan način opće troškove, za potpunije informacije o troškovima se sve više koriste suvremene metode upravljanja troškovima. Prednost suvremenih metoda proizlazi iz raspoređivanja općih troškova po točno određenom ključu za njihov raspored. Suvremene metode omogućuju i realnije vrednovanje učinaka te izbor asortimana koji je tržišno prihvatljiv.

Suvremeni uvjeti proizvodnje i obavljanja poslovanja zahtijevaju korištenje novih metoda upravljanja troškovima i njihova obračuna. Poduzećima najveći problem predstavlja pronaći način kako uspješno upravljati troškovima te na taj način utjecati na konkurentsku prednost i profitabilnost poduzeća. Da bi u tome uspjela, poduzeća moraju težiti postizanju troškovne efikasnosti. Velika raznovrsnost proizvoda i usluga jednog poduzeća dovodi do problema u rasporedu neizravnih troškova što na kraju dovodi do pogrešne slike o ukupnim troškovima po jedinici proizvoda. Zbog svega toga menadžeri su nedovoljno informirani o troškovima i njihovom utjecaju na profit. Radi poboljšanja upravljanja troškovima u posljednje vrijeme se naglašeno razvija metoda praćenja i raspoređivanja troškova utemeljena na aktivnostima, odnosno ABC metoda (Activity-Based Costing) i metoda ciljnih troškova (Target Costing).

Obračun troškova po aktivnostima (Activity-Based Costing – ABC) predstavlja jedno od najznačajnijih rješenja koje su računovodstvena teorija i praksa ponudile devedesetih godina prošlog stoljeća. Prednosti ABC metode najjače dolaze do izražaja u poduzećima sa većim udjelom indirektnih troškova, širim proizvodnim asortimanom i s većim brojem različitih aktivnosti. ABC metoda ne zamjenjuje tradicionalni sustav praćenja troškova, nego ga nadopunjava informacijama koje će osigurati pravilni raspored troškova.

Tradicionalni pristup upravljanju troškovima nije adekvatan okvir za upravljanje troškovima u poduzeću. Koncept Target Costing, odnosno metoda ciljnih troškova, je za vlastite potrebe razvila, a kasnije i popularizirala japanska Toyota 60-ih godina 20. stoljeća. Ta metoda podrazumijeva suvremeni pristup upravljanju troškovima koji se sastoji od tržišno orijentiranog planiranja ciljnih troškova, što konkretno znači da tržišne cijene određuju visinu i strukturu troškova poduzeća kao i niz poslovnih aktivnosti s ciljem njihovog uklapanja u postavljene tržišne okvire. U nastojanju poboljšanja odnosa ukupnih ulaganja i ukupnih

učinaka, o čemu zapravo i ovisi dobar poslovni rezultat, želi se utjecati na ulazne veličine u poslovni proces, što ukazuje na potrebu za primjenom suvremenih metoda obračuna i upravljanja troškova.

2. Uvod u računovodstvo

U suvremenim uvjetima poslovanja i promjenama koje prate tržište, računovodstvo postaje sve važnije. Računovodstvo je staro koliko i gospodarsko djelovanje ljudi, a nazivaju ga i „jezikom poslovanja“. Ono se temelji na načelima, standardima, propisima, tehnikama i politikama i pomaže da ekonomske aktivnosti budu razumljive korisnicima [1].

Računovodstvo se razvilo kao praktična aktivnost i u cijelom svom razvoju se prilagođavalo promjenama okruženja. Tamo gdje su se potrebe razlikovale u različitim zemljama ili okruženjima, računovodstvo se obično razvijalo na različite načine kao odgovor na određeno okruženje [2].

Da bi njihov rad u poduzeću bio djelotvoran, ljudi trebaju informacije o iznosima resursa koje koriste u svom radu, načinima njihovog financiranja i rezultatima postignutima njihovom upotrebom. Strane izvan poduzeća trebaju slične informacije zbog donošenja prosudbi o poduzeću. Svrha računovodstva je pružiti takve informacije poduzećima i zainteresiranim korisnicima [3].

2.1. Pojam i značenje računovodstva

Svrha računovodstva je donositeljima odluka pružiti informacije koje će im biti korisne za poslovne odlučivanje i upravljanje poduzećem. Danas su za razvoj poduzeća i njegov opstanak na tržištu nužne kvalitetne informacije koje može osigurati samo računovodstvo. Stoga je važno da ono bude ustrojeno na takav način da u svakom trenutku može zadovoljiti potrebe različitih korisnika informacija. Može se zaključiti kako su računovodstvo i računovodstveni informacijski sustav uvjet za poslovanje poduzeća. Računovodstvo predstavlja dio informacijskog sustava u kojem se obavlja prikupljanje i obrada podataka, procesiranje informacija i sastavljanje financijskih izvještaja [1].

Računovodstvo predstavlja najvažniji dio ukupnog informacijskog sustava i većina informacija potrebnih u procesu poslovnog odlučivanja nastaje upravo u računovodstvu. Računovodstvene informacije predstavljaju završni proizvod računovodstvenog procesa i sastavni su dio raznih financijskih izvještaja. Kao što je već navedeno, računovodstvene informacije čine podlogu u poslovnom odlučivanju. Kako bi se donijele ispravne odluke i u pravo vrijeme, računovodstvene informacije moraju biti relevantne i pouzdane.

Računovodstvo se bez dileme može svrstati u najvažniji izvor podataka za informacijski sustav koji se sastoji od više dijelova čineći tako izvor informacija. Cjelokupno vođenje poslovanja i donošenje odluka za budućnost ovisi o računovodstvenim informacijama. Suvremenu funkcionalnu strukturu računovodstva čine [1]:

- Financijsko računovodstvo,
- Računovodstvo troškova i
- Upravljačko računovodstvo.

2.2. Propisi o računovodstvu u Republici Hrvatskoj

Temeljno obilježje računovodstvene infrastrukture do 1992. godine bilo je singularan sustav financijskog izvještavanja. Značajan iskorak u procesu harmonizacije računovodstvene regulative upravo je učinjen 1989. godine usvajanjem Zakona o računovodstvu. Pojavom privatnih poduzeća proces harmonizacije računovodstvene regulative morao se dalje razvijati. Krajem 1992. godine usvojen je novi Zakon o računovodstvu koji je stupio na snagu 01. 01. 1993. godine. Ovim zakonom je počeo dualni sustav financijskog izvještavanja. To je sustav u kojem se sastavlja jedan set financijskih izvještaja za vanjske korisnike, dok se drugi set izvještaja sastavlja prema poreznim zakonima i dostavlja se državnim institucijama [4].

Osnovna obilježja Zakona o računovodstvu mogu se sažeti u nekoliko najvažnijih elemenata [4]:

- Zakonom se ne propisuje kontni plan, već razradu kontnog plana čini svaki subjekt prema svojim specifičnim potrebama pri čemu mora osigurati pozicije bilance i računa dobiti i gubitka koji su propisani Zakonom;
- Propisana su osnovna načela procjenjivanja po uzoru na IV Direktivu Europske unije;
- Zakon poziva sve subjekte na izravnu primjenu Međunarodnih računovodstvenih standarda;
- Ovim Zakonom osnovan je Hrvatski odbor za računovodstvo i računovodstvene standarde, čiji je zadatak praćenje, usklađivanje i objašnjavanje primjene Međunarodnih računovodstvenih standarda;
- Propisana je konsolidacija financijskih izvještaja subjekata koji su matica (imaju kontrolu ili više od 50 % udjela u podružnicama).

2.3. Računovodstvena načela, standardi i politike

Računovodstvena načela nastala su s namjerom ujednačavanja računovodstvenih pravila i postupaka u iskazivanju stanja imovine i njenih izvora, te prihoda, rashoda i financijskog rezultata na međunarodnoj razini. Računovodstvena načela određuju koncepciju računovodstva. Ta načela odnose se ponajprije na računovodstvo poduzetnika, odnosno na podsustav računovodstva poduzetnika – financijsko računovodstvo. Daljnjim razvitkom računovodstvenih načela dolazi se do računovodstvenih standarda koji su postali temelj međunarodnih standarda. Računovodstvena načela i računovodstveni standardi se razlikuju po tome što računovodstvena načela određuju koncepciju računovodstva i razrađuju njegove osnovne karakteristike te formuliraju osnovicu za računovodstvenu politiku.

Računovodstveni standardi predstavljaju razradu računovodstvenih načela u pogledu metoda obuhvaćanja i obrade računovodstvenih podataka, formiranje računovodstvenih informacija, prezentiranja i čuvanja računovodstvenih podataka i informacija.

Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja donesena je na sjednici održanoj 28. veljače 2008. godine. Nastali su sukladno Zakonu o računovodstvu, a donosi ih Odbor za standarde financijskog izvještavanja. Ovi standardi zadovoljavaju uvjete koje Europska unija postavlja glede sastavljanja, prezentiranja i objavljivanja financijskih izvještaja. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja su računovodstvena načela i pravila koja primjenjuje računovodstvena struka, a koriste se kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja. Njihov je da financijski izvještaji pruže informacije o financijskom položaju, financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima poduzetnika koje prvenstveno koriste vanjski korisnici u donošenju ekonomskih odluka. Svrha ovih standarda je propisati osnovu za sastavljanje i prezentaciju financijskih izvještaja, pomoć revizorima u formiranju mišljenja jesu li financijski izvještaji u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja te pomoć korisnicima financijskih izvještaja pri tumačenju podataka i informacija koje su sadržane u financijskim izvještajima. Kod sastavljanja financijskih izvještaja u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja osim temeljnih pretpostavki i načela poduzetnik uvažava i kvalitativna obilježja financijskih izvještaja. Četiri su kvalitativna obilježja i to razumljivost, važnost, pouzdanost i usporedivost [1].

Temeljna računovodstvena načela su osnova za sastavljanje računovodstvenih izvještaja. Načelo kontinuiranosti ili neprekidnosti govori o tome da je poslovna aktivnost trajna i da se obavlja u neprekidnom vremenskom slijedu, odnosno da neće prekinuti sa

poslovanje. Načelo dosljednosti podrazumijeva da se računovodstvene politike dosljedno prikazuju u svakom obračunskom razdoblju, odnosno da poduzetnik na ujednačen način vodi poslovne knjige u skladu s računovodstvenim politikama. Načelo razgraničenja ili priznavanja ekonomskih promjena u trenutku nastanka, odnosno kraće, načelo nastanka događaja podrazumijeva da se učinci transakcija i ostalih događaja priznaju kada nastanu, a ne kada se primi ili isplati novac ili njegov ekvivalent. Načelima računovodstvenih politika uređuje se sve ono što nije dovoljno precizno određeno međunarodnim računovodstvenim standardima i zakonom, ili je namjerno ostavljeno slobodnoj volji poduzeća. Načelo opreznosti proizlazi iz nesigurnosti poduzeća jer je u okolini koja se neprestano mijenja, i iz tog razloga poslovni rezultati se iskazuju tek kad su sigurni i potvrđeni. Poslovne promjene moraju se prezentirati u skladu sa njihovim stvarnim sadržajem, i time se objašnjava načelo prevage suštine nad formom. Načelo materijalnosti zahtjeva da računovodstveni izvještaji pruže objašnjenje svih materijalnih stavki koje su utjecale na odlučivanje i donošenje poslovnih odluka. Načelo izražavanja u novcu zahtjeva da izvješća budu iskazana u novčanim jedinicama, ali to ima jedan veliki nedostatak. Kupovna moć novca nije fiksna, već je promjenjiva, a računovodstveni izvještaji moraju prikazivati stvarno stanje stvari, i time se bavi načelo stabilnosti novčane jedinice. Načelo vrijednosnog i vremenskog utvrđivanja promjena proračunima uspjeha podrazumijeva određivanje kojom metodom će se obračunati rezultati, te za koje razdoblje se obavlja obračun. Načelom različitih razina računovodstvenog izvješćivanja moraju se prethodno odrediti subjekti o kojima će se izvještavati, zatim za čije potrebe se izvještava i razine organiziranosti poduzeća koja se obuhvaćaju izvještajem. Iz načela kontinuiteta proizlazi načelo relativnosti izvještajnih kategorija, a ono pretpostavlja da u budućem obujmu poslovanja neće doći do nekih bitnih promjena [1].

3. Troškovno računovodstvo

Dok se financijsko računovodstvo bazira na procesu pripreme i prezentiranja temeljnih financijskih izvještaja vanjskim (eksternim) korisnicima kao što su potencijalni investitori, poslovne banke, državne institucije i drugi, računovodstvo troškova je okrenuto internim korisnicima unutar poduzeća.

Kako bi planirao i kontrolirao aktivnosti poduzeća, menadžment najprije mora imati informacije o troškovima koji nastaju pri obavljanju različitih poslovnih aktivnosti. Ove informacije o troškovima pomoći će menadžmentu kod utvrđivanja profitabilnosti pojedinih aktivnosti i efikasnog poslovanja različitih odjela unutar poduzeća. Računovodstveni koncepti i praksa koja se odnosi na mjerenje troškova izvođenja različitih poslovnih aktivnosti i mjerenje troškova proizvodnje raznih proizvoda zove se računovodstvo troškova [5].

Sukladno navedenom, računovodstvo troškova je područje računovodstva koje se prvenstveno odnosi na pružanje računovodstvenih informacija radi utvrđivanja troškova učinaka proizvodnje (ili usluga), planiranja i kontrole tih istih troškova. Odgovornost računovodstva troškova se temelji na činjenici da ono osigurava odgovarajuću informaciju menadžmentu poduzeća (tj. nosiocima odlučivanja u poduzeću) s ciljem pomaganja u kontroli nastalih troškova.

Računovodstvo troškova zadovoljava potrebe za informacijama u svrhu: internog redovitog izvještavanja menadžera za planiranje troškova i kontrolu troškova poslovanja, te za ocjenu izvršavanja područja djelovanja zaposlenika u poduzeću; internog redovitog izvještavanja menadžera o profitabilnosti po proizvodima, marki proizvoda, kupcima, prodajnim mjestima i slično što u konačnici može pridonijeti donošenju odluka o alokaciji resursa i definiranju cijena; te internog neredovitog izvještavanja menadžera za strateške i taktičke odluke kao što su formuliranje sveukupnih politika i dugoročnih planova, odluke o razvoju novih proizvoda, o ulaganju u opremu i za druge posebne odluke u izvanrednim situacijama.

3.1. Razlike između troškovnog i financijskog računovodstva

Najčešća podjela računovodstva je ona koja se temelji na računovodstvu poduzeća kao jedinstvenom informacijskom sustavu usmjerenom prema potrebama internih i eksternih

korisnika informacija. Takvo računovodstvo je sastavljeno od financijskog i upravljačkog računovodstva unutar kojih je integrirano računovodstvo troškova. U takvom sustavu računovodstvo troškova se definira kao tehnika ili metoda za utvrđivanje troškova projekta, procesa ili predmeta. Ono osigurava sve potrebne informacije za upravljanje aktivnostima što uzrokuju nastanak troškova u poduzeću. Evidencijsku osnovicu za utvrđivanje, alokaciju, planiranje, kontrolu i ocjenu nastalih troškova čine analitička knjigovodstva. Dakle, računovodstvo troškova je poveznica između ova dva tipa računovodstva s obzirom da se troškovnom komponentom poslovanja poduzeća bavi financijsko, ali i upravljačko (menadžersko) računovodstvo. Osnovna razlika je u tome što se troškovi iskazani u okviru financijskog računovodstva odnose na prošlo vrijeme (na poslovne događaje koji su se već dogodili), dok se u okviru upravljačkog računovodstva bavi budućim tj. budžetiranim troškovima.

S druge strane, postoje i evidentne razlike između financijskog i troškovnog računovodstva koje se mogu prepoznati na temelju pet osnovnih karakteristika. Dok samu svrhu financijskog računovodstva predstavlja pribavljanje korisnih informacija brojnim donositeljima odluka o financijskom položaju i poslovnim rezultatima poslovnog subjekta, dotle je svrha troškovnog računovodstva pribavljanje informacija menadžerima koje se koriste u planiranju i kontroli poslovnih aktivnosti i za donošenje menadžerskih odluka. S obzirom na vrste prezentiranih izvještaja, financijsko računovodstvo producira temeljne financijske izvještaje, porezne prijave i posebne izvještaje, isključivo prema eksternim korisnicima. S druge strane, u okviru troškovnog računovodstva postoji mnogo različitih izvještaja koji prije svega ovise o prirodi poslovanja i o specifičnim informacijskim potrebama menadžmenta. Što se tiče standarda prezentiranja, u okviru financijskog računovodstva se primjenjuju opće prihvaćena računovodstvena načela i principi, odnosno porezni zakoni, dok u okviru troškovnog računovodstva nema posebnih pravila već se prezentiraju sve informacije koju su važne za menadžment. Kada se izrađuju financijski izvještaji u okviru financijskog računovodstva, tada se to odnosi za poduzeće u cjelini. Nasuprot tome, u okviru troškovnog računovodstva, subjekt izvještavanja su obično dijelovi poduzeća kao što su odjeli i proizvodne linije ili pak vrste aktivnosti. I konačno, vremensko razdoblje za koje se izrađuju temeljni financijski izvještaji je uobičajeno jedna godina, polugodište, kvartal ili mjesec, dok u okviru troškovnog računovodstva u pitanju može biti bilo koje razdoblje (ponekad i kraće od mjesec dana) [5].

3.2. Klasifikacija troškova u troškovnom računovodstvu

Definicija troška u računovodstvu, odnosno u užem smislu knjigovodstvu, definira trošak kao poslovni rashod koji se može obuhvatiti i utvrditi po nositelju troška. Ekonomska teorija kaže da je trošak u novcu izražen utrošak faktora proizvodnje (troškova materijala, troškova rada i općih troškova) potrebnih za proizvodnju određenih učinaka (proizvoda). Informacije iz računovodstva koje se odnose na troškove trebaju biti prilagođene zahtjevima i potrebama menadžmenta poduzeća. S obzirom da se troškovi mogu promatrati s više različitih aspekata, računovodstvo je u mogućnosti prirediti menadžmentu informacije o strukturi troškova prema različitim kriterijima. U stručnoj računovodstvenoj literaturi, jedna od najpoznatijih klasifikacija troškova je prema četiri glavna kriterija. Prema prvom kriteriju, troškovi se mogu klasificirati s obzirom na vrijeme nastanka. U takvoj podjeli, troškovi su povijesni odnosno prošli (dospjeli i nedospjeli troškovi), zamjenski odnosno sadašnji (troškovi za nabavu nove imovine) i budžetirani odnosno budući (uključuju i nedospjele troškove iskazane u bilanci prethodnog razdoblja). Drugi kriterij klasificira troškove s obzirom na reakciju na promjenu aktivnosti. U takvoj podjeli, troškovi su varijabilni odnosno promjenjivi (mijenjaju se s obzirom na promjenu razine aktivnosti proizvodnje), fiksni odnosno stalni (plaćaju se bez obzira na razinu aktivnosti proizvodnje i ne mijenjaju se bez obzira na promjenu stupnja aktivnosti) i mješoviti (to su varijabilni troškovi s komponentom fiksnih troškova odnosno fiksni troškovi s komponentom varijabilnih troškova). Treći kriterij klasificira troškove s obzirom na njihovo iskazivanje u financijskim izvještajima. U takvoj podjeli, troškovi se dijele na nedospjele troškove (neto knjigovodstvena vrijednost imovine i troškovi zaliha), dospjele troškove (troškovi koji u obračunskom razdoblju imaju obilježja rashoda), proizvodne troškove (direktni troškovi materijala, direktni troškovi rada i dio općih troškova proizvodnje koji su sadržani u zalihama), troškove razdoblja (čine rashode tekućeg razdoblja te se nadoknađuju iz tekućih prihoda razdoblja), primarne troškove (to su svi direktni troškovi proizvodnje koji se mogu rasporediti na nositelje troškova kao što su to troškovi direktnog materijala i troškovi direktnog rada), i konverzijske troškove (nastaju u poduzeću s ciljem konvertiranja tj. pretvaranja direktnog materijala u gotove proizvode; radi se dakle o troškovima direktnog rada i općim troškovima proizvodnje). I posljednji, četvrti kriterij klasificira troškove s obzirom na utjecaj na donošenje odluka. U takvoj podjeli, troškovi mogu biti relevantni (bitni za donošenje poslovnih odluka jer nastaju u budućnosti, a povezani su s poslovnim alternativama o kojima se odlučuje), nataloženi odnosno irelevantni

(to su troškovi koji su već nastali, dakle riječ je o povijesnim troškovima), oportunitetni (to su potencijalni rezultati koji bi se ostvarili primjenom alternative od koje se odustaje što se reflektira kroz veći ili manji ostvareni trošak), direktni odnosno izravni (identificiraju se kao sastavni dio proizvoda ili usluge), indirektni odnosno neizravni (nije ih moguće identificirati kao sastavni dio proizvoda ili usluge te se stoga i nazivaju općim troškovima), kontrolabilni (podvrgnuti su sustavu kontrole što podrazumijeva i mogućnost njihovim upravljanjem), nekontrolabilni (ne postoji direktna mogućnost za njihovom kontrolom odnosno upravljanjem) i diferencijalni (to su iznosi troškova koji su različiti za različite poslovne alternative).

Osim navedenih kriterija klasifikacije, u praksi i stručnoj literaturi se koristi i kriterij klasifikacije troškova prema prirodnim vrstama. Ovakav kriterij klasifikacije je primijenjen za strukturu troškova koji se iskazuju u računu dobiti i gubitka. U računovodstvenoj praksi Republike Hrvatske kriterij podjele troškova prema prirodnim vrstama je propisan Zakonom o računovodstvu i može se vidjeti u sklopu razreda 4 bilo kojeg kontnog plana za trgovačka poduzeća.

3.3. Obuhvati troškova u računovodstvu troškova

U prethodnom poglavlju u kojem je predložen uvod u troškovno računovodstvo, iskazana je podjela troškova na četiri glavna kriterija. U ovom poglavlju su izdvojena četiri najinteresantnija obuhvata troškova s obzirom na slijedeće kriterije koji su objašnjeni u nastavku poglavlja.

Obuhvat troškova po učincima (nositeljima troškova ili radnim nalogima) dijeli troškove proizvoda na direktne i indirektno troškove. Direktni troškovi (pojedinačni, neposredni, izravni ili troškovi izrade) pripadaju kategoriji prirodnih vrsta troškova koji se u momentu nastanka odnosno računovodstvenog evidentiranja mogu neposredno i isključivo obuhvatiti prema nositeljima troškova (proizvodima ili uslugama). Riječ je dakle o izravnim troškovima transformacije sirovina u gotove proizvode koji se obuhvaćaju prema prirodnim vrstama troškova. U direktne troškove spadaju: materijal izrade tj. direktan materijal (osnovne sirovine i materijali, poluproizvodi i dijelovi, pomoćne sirovine i materijali te energija koja se troši tijekom proizvodnog procesa), rad u proizvodnji tj. direktne plaće (bruto plaće zaposlenika u proizvodnji), funkcionalna amortizacija (ako se obračunava primjenom

funkcionalne metode prema jedinici učinka), proizvodne usluge drugih (ličenje prostorija, montaža opreme, dorada poluproizvoda itd.), neproizvodne usluge drugih (najamnina, arbitraža, istraživanja, znanstveni projekti itd.) i ostali troškovi poslovanja (dnevnice, putni troškovi, terenski dodaci i druga primanja zaposlenika u proizvodnji). Direktni troškovi većim dijelom pripadaju u kategoriju varijabilnih troškova (materijal izrade, rad u proizvodnji, funkcionalna amortizacija itd.), dok jedan manji dio ovih troškova možemo svrstati u kategoriju fiksnih troškova (npr. neproizvodne usluge drugih – najamnina). Indirektni troškovi (opći, posredni, neizravni ili režijski troškovi) pripadaju u kategoriju prirodnih vrsta troškova koji se u momentu nastanka odnosno računovodstvenog evidentiranja ne mogu neposredno i isključivo obuhvatiti prema nositeljima troškova već samo prema mjestima troškova gdje su nastali. Indirektni troškovi se u praksi najčešće nazivaju i opći troškovi proizvodnje (kratica OTP). U indirektno troškove spadaju: neizravan materijal (materijal koji se ne koristi izravno za proizvodnju kao što su to sredstva za čišćenje, održavanje itd.), neizravan rad (bruto plaće zaposlenika u upravi, prodaji, nabavi, administraciji, općim službama itd.), vremenska amortizacija (ako se obračunava primjenom vremenske metode koju u praksi najčešće predstavlja linearna metoda amortizacije), i ostali troškovi poslovanja (najam poslovnih prostorija, grijanje zgrada i postrojenja, osvjetljenje poduzeća, služba osiguranja imovine itd.). Indirektni troškovi kao i direktni troškovi djelomično pripadaju u kategoriju varijabilnih troškova (neizravan materijal, neizravan rad itd.), te dijelom u kategoriju fiksnih troškova (amortizacija, npr. ostali troškovi poslovanja – služba osiguranja imovine).

Obuhvat troškova prema centrima odgovornosti dijeli troškove na kontrolabilne i nekontrolabilne troškove. Kontrolabilni troškovi su prirodne vrste troškova za čiji ukupan iznos menadžer centra odgovornosti odgovara zbog toga što na njihovu visinu može utjecati. U praksi je riječ najčešće o varijabilnim troškovima koji se mogu kontrolirati. Nekontrolabilni troškovi su prirodne vrste troškova za čiji ukupan iznos menadžer centra odgovornosti ne odgovara zbog toga što na njihovu visinu ne može utjecati. U praksi je najčešće riječ o fiksnim troškovima koji se ne mogu kontrolirati (nije preporučljivo da takvi troškovi postoje). U takvoj situaciji nekontrolabilni troškovi se lociraju ili na razinu uprave poduzeća ili ravnopravno na menadžere svih centara odgovornosti. Podjela na kontrolabilne i nekontrolabilne troškove se razmatra u kontekstu planiranja, kontrole i odgovornosti za troškove.

Obuhvat troškova s obzirom na stupanj iskorištenosti kapaciteta dijeli ukupne troškove na fiksne i varijabilne troškove. Fiksni (stalni, nepromjenjivi) troškovi su one prirodne vrste

troškova koji se ne mijenjaju u ukupnom iznosu neovisno o promjeni obujma proizvodnje tj. stupnja iskorištenosti kapaciteta. U novije doba je prisutan trend rasta fiksnih troškova u ukupnim troškovima proizvodnje kao posljedica povećane mehanizacije i automatizacije u proizvodnom procesu. Fiksni troškovi se mogu podijeliti na apsolutno i relativno fiksne troškove. Apsolutno fiksni (neizbježivi) troškovi su troškovi postojećeg kapaciteta što znači da će u situaciji kada neće biti nikakve proizvodnje oni i dalje postojati (npr. osiguranje i najamnina poslovnog prostora). S druge strane, relativno fiksni (skokoviti) troškovi su troškovi koji su na bilo koji način ovisni o promjeni obujma poslovanja (npr. troškovi održavanja). Varijabilni (nestalni, promjenjivi) troškovi su one prirodne vrste troškova koji se mijenjaju u ukupnom iznosu ovisno o promjeni obujma proizvodnje tj. stupnja iskorištenosti kapaciteta. S povećanjem obujma poslovanja varijabilni troškovi se količinski i vrijednosno povećavaju, dok se sa smanjenjem obujma poslovanja količinski i vrijednosno smanjuju. Varijabilni troškovi se mogu podijeliti na proporcionalne, progresivne i regresivne varijabilne troškove. Proporcionalni varijabilni troškovi se mijenjaju proporcionalno stupnju iskorištenosti kapaciteta, progresivni varijabilni troškovi se mijenjaju brže od stupnja iskorištenosti kapaciteta, dok se regresivni varijabilni troškovi mijenjaju sporije od stupnja iskorištenosti kapaciteta.

Obuhvat troškova prema kriteriju njihova uračunavanja u zalihe proizvodnje i iskazivanja u financijskim izvještajima dijeli prirodne vrste troškova na troškove proizvoda i troškove razdoblja. Troškovi proizvoda su one prirodne vrste troškova koje se prema računovodstvenim standardima ili zakonskim propisima uračunavaju u vrijednosti zaliha proizvodnje odnosno gotovih proizvoda (iskazuju se u bilanci poduzeća). Postaju rashodom isključivo u iznosu sadržanom u troškovima prodanih proizvoda razdoblja na koje se odnose (iskazuju se u računu dobiti / gubitka). Ovisno o (klasičnoj) metodi obračuna troškova koja se primjenjuje u poduzeću troškovi proizvoda mogu biti varijabilni i fiksni ili samo varijabilni. Troškovi razdoblja su one prirodne vrste troškova koje se prema računovodstvenim standardima ili zakonskim propisima ne uračunavaju u vrijednosti zaliha proizvodnje odnosno gotovih proizvoda već se u cijelosti smatraju rashodom razdoblja u kojem su nastali (iskazuju se u računu dobiti / gubitka). Ovisno o (klasičnoj) metodi obračuna troškova koja se primjenjuje u poduzeću troškovi razdoblja mogu biti varijabilni i fiksni ili samo fiksni. U praksi najčešći primjer troškova razdoblja predstavljaju opći troškovi prodaje i distribucije te opći troškovi uprave koji u suštini predstavljaju indirektno troškove (alternativno, ovi troškovi se mogu uračunati i u troškove proizvoda ako tako odluči menadžment poduzeća zbog internih potreba poslovanja).

4. Upravljanje troškovima

Upravljanje troškovima znači racionalno raspolagati svim troškovima u poduzeću na način da se oni smanje, a profitabilnost poduzeća poveća. Autorica Mikić (2009) u svom članku kao osnovni cilj upravljanja troškovima ističe ostvarenje što nižih troškova bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja. Kako bi poduzeće ostvarilo svoje ciljeve, ono mora biti u konkurentskoj prednosti, a u tome mu uvelike može pomoći racionalno upravljanje troškovima. Pod tim se podrazumijeva zapravo efikasnije korištenje internih resursa poduzeća i stroga kontrola troškova te savladavanje proizvodnih aktivnosti koje rezultiraju visokim troškovima [6]. Pored navedenog osnovnog cilja mogu se izdvojiti još dva cilja, a to su globalna konkurentnost poduzeća i kontinuirano unaprjeđivanje poslovanja [7]. Na osnovu tih ciljeva upravljanje troškovima se definira kao „filozofija, stav i niz tehnika kojima je cilj kreiranje veće vrijednosti uz niže troškove“ [6].

4.1. Pojam troška

Troškovi se definiraju na različite načine, ali jedna sveobuhvatna definicija troškove definira kao novčanu vrijednost utrošenih resursa u proizvodnji novih ili stvaranju određenih učinaka [8]. U užem smislu pod troškovima se smatra potrošnja resursa zbog izrade novih proizvoda. Troškovi shvaćeni na ovaj način imaju karakter prenijete vrijednosti. Najuža definicija troškova polazi od toga da oni svjesno uništavaju korisne resurse u proizvodnji kako bi zauzvrat dobili korisnije proizvode [8]. Oni „predstavljaju vrijednosno izražene utroške rada, materijala, trajne i tekuće imovine te tuđih usluga zbog ostvarivanja određenih učinaka (proizvod, roba ili usluga)“ [8].

Troškovi su vrijednosni (novčani) izraz ulaganja temeljnih elemenata proizvodnje, koja nastaju radi stvaranja novih učinaka i stjecanja (ostvarivanja) dobitka [9]. U troškove se ubrajaju tekuća ulaganja elemenata proizvodnje koja nastaju u poslovanju poduzeću, a koja su uvijek izražena u novcu. Troškovi imaju dvije sastavnice [10]:

- količina potrošenih elemenata proizvodnje (utrošak ili potrošak) i
- nabavne cijene potrošenih elemenata proizvodnje.

Na temelju toga, trošak se može odrediti kao umnožak količine i cijene. U ukupne troškove se ubrajaju: trošenje elemenata proizvodnje, vrijednost korištenih tuđih usluga i plaćene obveze prema državi. Troškovi se mogu pratiti kao ukupni i kao prosječni troškovi. Na kraju svakog poslovnog razdoblja utvrđuju se ostvareni troškovi, a za naredna razdoblja procjenjuju se budući troškovi. Pojmovi srodni pojmu troška su izdaci, rashodi, ulaganja i gubici.

Izdaci su novčana davanja za nabavke sredstava za proizvodnju, plaćanje usluga i raznih obveza, te materijalna izdavanja sredstava za potrebe proizvodnje ili u druge svrhe [8]. Svaki izdatak nije trošak. Izdaci i troškovi se mogu vremenski razlikovati. Trošak može nastati prije izdatka, primjerice ako je nabavljen materijal i utrošen u proizvodnji, a još nije plaćen dobavljaču. Kada poduzetnik koristi tuđu uslugu, prilikom plaćanja nastaje izdatak koji je ujedno i trošak.

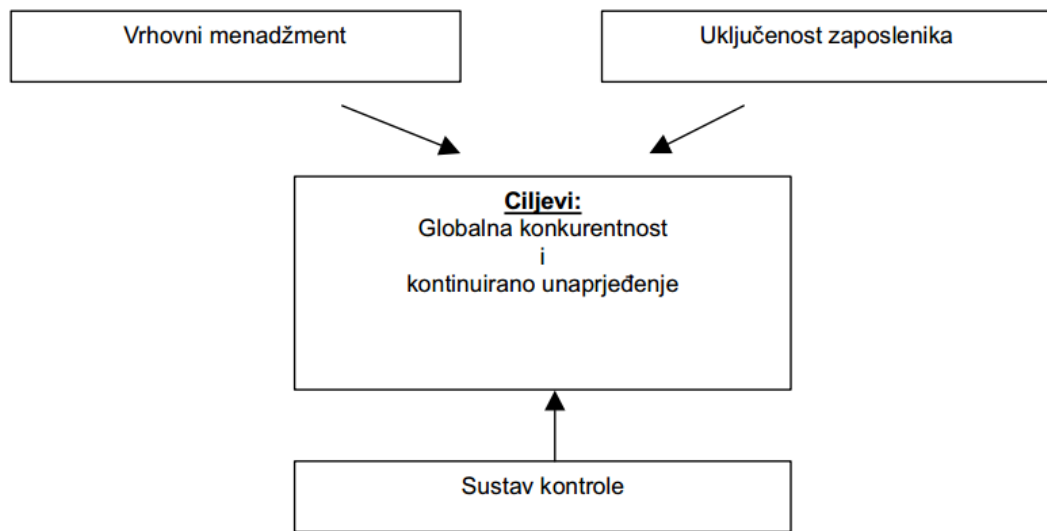
Rashodi su svaka smanjenja vrijednosti imovine poduzetnika neovisno o razlogu smanjenja [9]. Troškovi su onaj dio rashoda koji ima buduću vrijednosti, zato što se troškovi čine s namjerom stvaranja novih učinaka te stjecanja prihoda od njihove prodaje. Ulaganje obuhvaća sve oblike izdataka i troškova. Dijeli se na tekuće (kratkoročno) i investicijsko (dugoročno) [9]. Tekuća ulaganja su redoviti troškovi, a trajna ulaganja su investicije u sredstva za proizvodnju. Investicije se mogu tretirati kao odgođeni trošak, zato što će u budućem poslovanju poduzeća postati trošak koji se ne može otkloniti.

Troškovi su izdaci za dobra i usluge koji su neophodni da bi se izveo poslovni proces, a izražavaju se u novcu i isplaćuju po fer vrijednosti. Općenita definicija troškova određuje troškove kao resurse koji su žrtvovani da bi se ostvarili određeni učinci. Troškovi se često poistovjećuju s pojmom rashoda, izdataka i utrošaka, ali to nije isto. Informacije o troškovima su neophodne u procesu planiranja, praćenja i kontrole internih radnih procesa.

Navedenim pojmovnim određenjima troška zajedničko je da troškove definiraju kao smanjivanje postojećih resursa te da se oni mjere, izračunavaju i izražavaju u novčanom iznosu. Navedeno je vrlo važno s aspekta planiranja, razvrstavanja, evidentiranja, kontrole, analize i upravljanja troškovima.

4.2. Modeli upravljanja troškovima

Pravilno upravljanje troškovima vodi k unapređivanju i poboljšanju poslovnih procesa te predstavlja neprestano pomaganje poduzeću u donošenju pravih odluka i ostvarivanje većeg profita uz niže troškove. Za efikasno provođenje sustava upravljanja troškovima odgovoran je, prije svega, vrhovni menadžment, ali i zaposlenici koji moraju biti uključeni na svim hijerarhijskim razinama. Pritom je važno provoditi kontrolu učinkovitosti kako bi se povećale aktivnosti čiji je rezultat dodana vrijednost, a smanjile one koje tome ne doprinose [11]. Slika 4.1. prikazuje sustav upravljanja troškovima.



Slika 4.1. Sustav upravljanja troškovima

Izvor: Agrawal, S.P., Mehra, S.: Cost Management System: An Operational Overview, str. 61

Pravilno upravljanje troškovima pretpostavlja da su svi troškovi proizvoda i usluga rezultat odluka donesenih od menadžmenta. To je i razlog zbog kojeg menadžeri koji su zaduženi za upravljanje troškovima ne bilježe samo troškove, već i donose odluke o razvijanju i unaprjeđenju proizvoda i usluga te reduciranju troškova. U svrhu ostvarenja svog cilja, menadžeri moraju upravljanje troškovima temeljiti na informacijama o dinamici troškova i ocijeniti na koji način pojedine aktivnosti uklopiti u prihvatljive troškovne okvire [10].

U tablici 4.1. prikazani su elementi i metode sustava upravljanja troškovima poslovanja kao funkcije menadžmenta.

Odluke menadžmenta	Elementi sustava upravljanja troškovima	Metode upravljanja troškovima
Strategijske odluke		
1. Odabir dugoročne strategije poduzeća	Poznavanje poduzeća, njegovih konkurenata i njegova okruženja	Analiza konkurentnosti usporedbom procesa s konkurentima i najboljim rješenjima
2. Definiranje obujma i opsega poslovanja poduzeća	Mjerenje očekivane efikasnosti korištenja resursa u alternativnom poslovanju	Analiza trenutnih i mogućih promjena u vrijednosnom lancu i uzročnicima ekonomskih troškova
3. Planiranje i organiziranje upotrebe resursa u svrhu efikasnog poslovanja	Utvrđivanje prilika za unaprjeđenje vrijednosti i troškova novih ili postojećih proizvoda i usluga	Analiza efikasnosti trenutnih poslovnih i proizvodnih procesa. Mjerenje očekivanih stvarnih i oportunitetnih troškova različitih odluka
4. Provedba planova i organizacijskih promjena	Predvoditi organizacijske promjene	Omogućuje vodstvo za višefunkcijske timove
5. Procjena rezultata planova i promjena	Mjerenje i izvještavanje o aktualnim rezultatima aktivnosti, procesa, proizvoda i usluga	Mjerenje periodičnih troškova nastalih u poslovnim, proizvodnim, marketinškim i distribucijskim procesima i aktivnostima
Operativne odluke		
6. Motiviranje i procjena učinaka pojedinaca i organizacijskih jedinica	Mjere i metode za motivaciju i procjenu osoblja	Razvijanje inicijativnih Programa i mjerenje napretka, produktivnosti, kvalitete, vremenskog ciklusa i potrošačkog zadovoljstva
7. Razmjena informacija o planovima i rezultatima	Razmjena informacija o rezultatima aktivnosti upravljanja troškovima	Pružanje čestih i pravodobnih informacija u cilju donošenja odluka
8. Procjena efektivnosti donesenih odluka i njihovo unaprjeđivanje	Razlika između stvarnih rezultata i planova ili očekivanja	Objašnjavanje i interpretacija razlika između stvarnih rezultata i planova

Tablica 4.1. Upravljanje troškovima – funkcija menadžmenta

Izvor: M. Mikić: Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, vol. 7, br. 1, 2009, str. 164

Kod upravljanja troškovima važno je da menadžment pripremi informacije koje su namijenjene odlučivanju i kontroli te da upotrijebi i brojne metode raspoređivanja troškova i upravljanja troškovima [11]. Ramljak (2013) ističe da je „upravljanje troškova dio menadžerskog računovodstva, a uključuje planiranje, evidenciju, analizu, kontrolu i organizaciju planiranja, evidencije i analize“ [12].

Upravljanje troškovima poseban je način upravljanja poduzećem i vođenja poslovanja koji najveću važnost u postizanju organizacijskih ciljeva pridaje optimalizaciji troškova. Obuhvaća sve postupke kojima se u poslovanju poduzeća procjenjuje odnos između troškova i koristi. Cilj je poduzeća u dugom roku maksimalizirati dobit, odnosno profit. Svrha upravljanja troškovima je poduzimati aktivnosti radi osiguravanja trajnog profitabilnog poslovanja.

Temeljni cilj upravljanja troškovima je postići što veću dugoročnu korist od ostvarenog troška ili postići određeni menadžerski cilj uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja poduzeća. Upravljanje troškovima obuhvaća [13]:

- predviđanje, planiranje, budžetiranje i kontrolu troškova;
- analize koje pokazuju ponašanje troškova ovisno o promjeni okolnosti u kojima su nastali;
- analizu uzroka odstupanja od predviđenih veličina;
- zadržavanje troškova u prihvatljivim granicama;
- osiguranje informacija menadžerima za izbor između alternativa u cilju postizanja optimalnih ekonomskih rezultata.

Dobro upravljanje troškovima odlika je uspješnih organizacija te obrazovanog i motiviranog menadžmenta. U nastojanju što boljeg upravljanja troškovima, razvijene su brojne metode i postupci koji menadžmentu osiguravaju određene informacije nužne za donošenje odluka u cilju optimizacije troškova na temelju činjenica. To su sljedeće metode [10]:

- Metoda tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima – ovaj model koristi se kod razgraničavanja troškova organizacije. Ta metoda nastoji računovodstveno obuhvatiti troškove izravnog materijala i izravnog rada, dok se troškovi režije priključuju izravnim troškovima. Tradicionalni model upravljanja proizvodnim troškovima daje odgovor na pitanje gdje trošak nastaje?
- Model upravljanja troškovima temeljenih na procesu – troškove proizvodnje prati i vrednuje slijedeći logične faze u proizvodnom procesu. U okviru PBC modela izravni troškovi materijala i rada terete se i prate po fazama procesa proizvodnje, a troškovi proizvodne režije dodaju se izravnim troškovima na razini svake faze. PBC modeli bi trebali pokazati uzroke troškova proizvodne režije i stupanj njihovog pridruživanja izravnim troškovima svake faze u procesu proizvodnje. Daje odgovor na pitanje gdje su uzroci troškova proizvodne režije?

- Model upravljanja troškova temeljem aktivnosti – podrazumijeva raspoređivanje troškova po aktivnostima. Ova metoda prati kretanje troškova po pojedinoj aktivnosti ili dijelu proizvodnog procesa. Tim se omogućuje lakši nadzor nad troškovima u pojedinim procesnim dijelovima, te se menadžeri lakše usredotočuju na uklanjanje suvišnih troškova i djelovanja. Daje odgovor na pitanje zašto trošak nastaje?
- Model ciljnih troškova – predstavlja računovodstveni oblik obuhvaćanja i sustavnog mjerenja troškova uključenih u proizvod ili uslugu, s kojima se ostvaruje planirani dobitak. Da bi s ciljni troškovi uopće mogli razmatrati nužno je dobro poznavanje i razumijevanje postojeće strukture troškova. Zbog toga jer je primarni interes organizacije uspostavljanje ravnoteže između kvalitete i funkcionalnosti u kombinaciji s razinom cijene koju tržište prihvaća. Daje odgovor na pitanja koliki troškovi smiju biti?
- Budžetiranje temeljeno na aktivnostima – model je koji polazi od utvrđivanja zahtjeva, a ne utvrđivanja troškova. Interes ove metode usmjeren je na kapacitet opreme i stupanj njegove dostatnosti za ispunjenje zahtjeva koje postavlja kupac. Analizirajući kapacitete važno je utvrditi kapacitete opreme i broj zaposlenih. Po izradi početnih kalkulacija ova metoda analizira troškove koji proizlaze iz korištenja materijalnih resursa i ljudskih potencijala. Stoga je ova metoda pogodna menadžmentu za donošenje odluka o razini raspoloživih kapaciteta organizacije. Daje odgovor na pitanje koliki su kapaciteti organizacije potrebni za zahtijevani proizvod ili uslugu?
- Model bilance postignuća – temelji se na spoznaji o nedostacima postupaka obuhvaćanja troškova i četiri osnovne perspektive putem kojih menadžment ima mogućnost preoblikovanja vlastite vizije i strategije u poslovne aktivnosti. Četiri perspektive razvoja organizacije su : financijska perspektiva, perspektiva kupaca, perspektiva internog poslovnog procesa, perspektiva usavršavanja i rasta broj zaposlenih. Odgovara na pitanje o rezultatima povezivanja i uravnoteženja čimbenika uspješnosti?
- „Kaizen“ troškovi - oblikovani su u japanskim poduzećima. Suština ovog modela je u kontinuiranom smanjivanju troškova tijekom odvijanja procesa proizvodnje primjenom postupaka. Ovaj model polazi od pretpostavke da se sve uvijek može napraviti bolje. Daje odgovor na pitanje može li još bolje?
- Analiza vrijednosti – postupak je kojim se nastoji djelovati na kontinuirano smanjivanje troškova. Daje odgovor na pitanje mogu li se troškovi još smanjiti?

- Model upravljanja troškovima kvalitete – svodi se na prepoznavanje, utvrđivanje i optimizaciju troškova kvalitete kod strukturnog elementa ukupnih troškova organizacije. Troškovi kvalitete su troškovi koji nastaju pri osiguravanju zadovoljavajuće kvalitete i zadobivanju povjerenja u nju, kao i gubici koji se trpe kada ona nije postignuta.

Svrha upravljanja troškovima kvalitete je utvrđivanje nesukladnosti u poslovnim procesima kako bi se trajno otklonio uzrok njihova nastanka i poslovni procesi učinili pouzdanima. Model daje odgovor na pitanje koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put. Svaki od navedenih modela može se koristiti za upravljanje troškovima. To je osobito važno u tržišno orijentiranom gospodarstvu u kojem se poslovni rezultat ostvaren na kraju obračunskog razdoblja smatra značajnim i objektivnim mjerilom uspješnosti menadžmenta poduzeća.

5. Tradicionalne metode obračuna troškova

Raspored i obračun troškova su važna informacija za menadžment poduzeća te je stoga važno da obračun bude pravodoban i ispravan kako bi se mogle donositi pravodobne i ispravne odluke. Praćenje troškova proizvodnje je osnovni preduvjet koji treba ispuniti kako bi se mogao pokrenuti postupak smanjivanja troškova u procesu proizvodnje. Postupak planiranja, evidentiranja, obračuna i kontrole troškova proizvodnje odvija se u okviru definiranog sustava obračuna troškova. Temeljne zadaće sustava obračuna troškova su [14]:

- identifikacija troškova po prirodnim vrstama,
- evidentiranje i obuhvaćanje troškova proizvodnje po mjestima troškova,
- raspoređivanje indirektnih troškova sa sporednih i pomoćnih mjesta troškova na glavna mjesta troškova,
- evidentiranje i obuhvaćanje troškova po nositeljima troškova (proizvodima),
- utvrđivanje jediničnog troška proizvodnje za svaki proizvod.

S obzirom na način alokacije općih troškova proizvodnje u računovodstvenoj teoriji i praksi razlikuju se [14]:

- tradicionalni, odnosno klasični pristup alokaciji općih troškova proizvodnje,
- suvremeni pristupi alokaciji općih troškova proizvodnje.

Razlika između tradicionalnog i suvremenog pristupa javlja se u načinu alokacije općih troškova proizvodnje na nositelje troškova. Kod tradicionalnog pristupa se opći troškovi proizvodnje identificiraju i prate po mjestima troškova, a zatim alociraju putem jedne stope dodatka na nositelje troškova. Za razliku od tradicionalnog, suvremeni pristup identificira i prati opće troškove proizvodnje po aktivnostima koje su ih uzrokovale, a zatim ih alocira putem više različitih čimbenika trošenja na nositelje troškova.

Koristi se kod razgraničavanja troškova organizacije. Temelji se na razgraničenju troškova u nekoliko osnovnih skupina [15]:

- troškovi izravnog materijala,
- troškovi izravnog rada,
- troškovi proizvodne režije,
- troškovi upravne i prometne režije.

Tradicionalna metoda upravljanja troškovima nastoji računovodstveno obuhvatiti troškove izravnog materijala i izravnog rada, dok se troškovi režije priključuju izravnim troškovima. Tradicionalna metoda upravljanja troškovima se još naziva tradicionalna

kalkulacijska metoda. Tradicionalne metode su metode kalkuliranja, dok se danas u sve većoj mjeri ukazuju potrebe za cjelovitim sustavima odlučivanja koje klasična kalkulacija ne može zadovoljiti. S obzirom da se tradicionalne metode još dosta koriste navode se njihovi glavni nedostaci, a oni su [16]:

- ograničena upotrebljivost za odlučivanje,
- nedovoljno uvažavanje tržišta,
- vremenski pomak,
- manjkava dinamika.

Tradicionalna metoda upravljanja troškovima prati i kontrolira troškove izravnog materijala i direktnog rada po svakoj vrsti proizvoda, dok se troškovi proizvodne i upravne režije pridružuju izravnim troškovima primjenom određene osnovice. Naime, za troškove proizvodne i upravno-prometne režije zna se mjesto troška, ali ne i stvarni učinak pa se postavlja problem što utvrditi kao osnovicu za raspoređivanje općih troškova na nositelje, a da bi trošak kojim se na taj način opterećuje učinak bio što točnije raspoređen, tj. približan stvarnim općim troškovima koje taj učinak izaziva [15].

Tradicionalna metoda upravljanjima troškovima ne razlikuje troškove proizvodne i upravno-prometne režije koji se pojavljuju kod određene skupine proizvoda. Ova metoda može biti netočna ako u poduzeću postoji veliki dio troškova poslovanja koji ne ulazi u volumen proizvodnje te ako poduzeće proizvodi široku paletu proizvoda u različitim količinama i različitim stupnjem složenosti. Moguće je isto tako da obračunavanje troškova proizvodnje i upravno-prometne režije na osnovi troška direktnog rada iskrivi stvarnu sliku o troškovima pojedinih proizvoda, pogotovo ukoliko je udio troška direktnog rada u ukupnim troškovima malen, a istovremeno je trošak proizvodne i upravno-prometne režije velik [12].

Sve prethodno navedeno su nedostaci ove metode koji predstavlja veliki problem za menadžere koji donose poslovne odluke. Primjena ove metode je danas sve manja jer ona nije pogodna za dinamično poslovne okruženje koje vlada danas.

5.1. Obračun po radnom nalogu

Pomoću radnog naloga prate se troškovi proizvodnje, a njegov obračun se primjenjuje u proizvodnji po narudžbi. Radni nalog se ispostavlja za svaki proizvod, odnosno seriju proizvoda iste vrste koji se proizvode po odvojenim specifikacijama kupaca [17]. Svaki se

radni nalog u ovoj vrsti proizvodnje tretira kao privremeni nositelj troškova. Proizvodnja po narudžbi u praksi se javlja u dva osnovna oblika: kao pojedinačna proizvodnja i kao serijska proizvodnja. Kod pojedinačne proizvodnje radni nalog obuhvaća jedan proizvod. Kod serijske proizvodnje radni nalog sadržava veću količinu istovrsnih proizvoda [18].

S obzirom na stupanj dovršenosti radnih naloga, postoje dvije vrste obračuna radnih naloga, a to su privremen i konačan obračun. Privremen obračun odnosi se na sve radne naloge što su ostali otvoreni posljednjega radnog dana u mjesecu za kojeg se obavlja obračun. Njegova svrha je rasporediti neizravne troškove na sve otvorene radne naloge što se zateknu u proizvodnji. Konačan obračun obuhvaća sve radne naloge što su zatvoreni do posljednjega radnog dana u mjesecu za kojeg se obavlja obračun. Izravni troškovi su obuhvaćeni obračunom radnog naloga, a odnose se na troškove neposredne proizvodnje. Izravni troškovi uključeni u obračun radnih naloga su [14]:

- osnovni materijal,
- pomoćni materijal,
- rad na izradi,
- kooperacija.

Isto tako, obračunom radnog naloga obuhvaćeni su i neizravni, odnosno opći troškovi koji su nastaju u neposrednoj proizvodnji, ali i izvan nje. Raspoređivanje ovih troškova prema radnom nalogu se obavlja uz primjenu ključeva za raspored općih troškova i odvija se u dva stupnja. U prvome se odabire ključ za raspored općih troškova, kako bi se mogao izračunati koeficijent za raspored općih troškova. Nakon toga se na temelju izračunatoga koeficijenta za raspored općih troškova raspoređuju troškovi na osnovi pojedinih radnih naloga.

Faze obračuna troškova po radnom nalogu su [19]:

- utvrđivanje radnog naloga koji je izabran kao nositelj troškova (radni nalog može sadržavati ili pojedinačni proizvod ili određenu količinu istovrsnih proizvoda);
- utvrđivanje direktnih troškova proizvodnje za radni nalog (troškovi direktnog materijala i troškovi direktnog rada);
- utvrđivanje baza za raspoređivanje općih troškova proizvodnje na radne naloge (opći troškovi proizvodnje se ne mogu pratiti po radnim nalogima, a bez njih je nemoguće kompletirati radni nalog te se oni alociraju na sistematiziran način na temelju jedne ili više baza za raspoređivanje);
- izračunavanje stope dodatka općih troškova proizvodnje na radne naloge;
- izračunavanje iznosa općih troškova proizvodnje za svaki radni nalog i

- izračunavanje ukupnog troška proizvodnje radnog naloga dodajući direktnim troškovima proizvodnje alocirane opće troškove proizvodnje.

5.2. Procesni sustav obračuna troškova

Ovaj način obračuna troškova se primjenjuje u procesnoj proizvodnji koju karakterizira neprestano odvijanje proizvodnih procesa. Za procesnu proizvodnju karakteristična je proizvodnja iste vrste proizvoda te se ona odvija kroz određeni broj faza pri čemu se u okviru svake faze odvijaju određeni proizvodni procesi. Svaki taj proizvodni proces uzrokuje određene troškove proizvodnje pojedine vrste proizvoda koji terete tu vrstu proizvoda. Povezani proizvodi proizvode se u okviru istog proizvodnog pogona, što predstavlja problem kod utvrđivanja troškova proizvodnje svakog od povezanih proizvoda.

Postupak procesnog sustava obračuna troškova sastoji se od pet faza [20, str. 593]:

- faze procesnog obračuna,
- utvrđivanje kretanja fizičkih jedinica proizvodnje,
- izračunavanje ekvivalentnih jedinica za količinu proizvodnje,
- utvrđivanje troškova proizvodnje za ekvivalentne jedinice,
- utvrđivanje ukupnih troškova proizvodnje za raspoređivanje na dovršenu i nedovršenu proizvodnju,
- raspoređivanje ukupnih troškova proizvodnje na troškove dovršene i nedovršene proizvodnje.

Troškovi su procesa tipičan trošak diverzificirane proizvodnje, a na njihovo smanjenje na razini cijelog poduzeća nastoji se utjecati primjenom određenih metoda i modela [21, str. 24]:

- pojednostavljenje procesa proizvodnje,
- unapređenje tijekova procesa,
- skraćivanje procesa pojedinih faza i
- sinkronizacija procesa.

5.3. Prednosti i nedostaci tradicionalne metode upravljanja troškovima

Kod tradicionalne metode obračuna troškova postoji niz problema i nedostataka. Tako su osnovni problemi vezani uz procjenjivanje općih troškova, sposobnost procjenjivanja potrebnog prilikom alokacije i rasporeda na mjesta troška, izbor metode po kojoj se troškovi raspoređuju na mjesta troškova. Također, i procjenjivanje direktnih sati rada i/ili sati rada stroja u svrhu izračunavanja stope apsorpcije općih troškova te način na koji se postupa s administrativnim troškovima, troškovima prodaje i distribucije, kao i pre- i pod- apsorpcija fiksnih općih troškova se ubrajaju u nedostatke primjene ove metode. Također, današnje dinamično i turbulentno poslovno okruženje u kojem se nameće poslovanje sa što nižim troškovima i konkurentskom prednošću tradicionalne metode obračuna troškova čini neefikasnim. Troškovi istraživanja i razvoja te prodaje i distribucije se po tradicionalnim metodama ne raspoređuju na nositelje troška, već terete rashode razdoblja zajedno s ostalim troškovima uprave i prodaje, čime se dobiva nerealna slika troška proizvoda. Zanimljivo je da svi proizvodi ne konzumiraju sve aktivnosti pa samim tim ni troškove. Tako su neke aktivnosti vezane uz proizvodnju serije proizvoda, određenog tipa proizvoda ili uz proizvodni pogon. Tradicionalne metode to ignoriraju, što dovodi do iskrivljene slike o profitabilnosti proizvoda.

Pored navedenih nedostataka, ova metoda ima i svoje prednosti koje se očituju u jednostavnosti primjene. Primjena tradicionalnog sustava može biti opravdana u malim poduzećima s jednostavnom, radno-intenzivnom proizvodnjom i niskim indirektnim troškovima te u onim poduzećima gdje bi troškovi implementacije i održavanja suvremenog sustava nadilazili koristi njegova korištenja.

6. Suvremene metode obračuna troškova

Tradicionalne metode upravljanja troškovima raspoređuju opće troškove temeljem neodgovarajućih ključeva, što uzrokuje pogrešne odluke u pogledu stvarne visine troškova koju pojedina aktivnost izaziva. Da bi se taj problem otklonio, uvode se suvremene metode upravljanja troškovima kojima se preciznije i realnije procjenjuju troškovi aktivnosti. To pomaže poduzeću da donese odluku koji proizvod i u kojoj količini proizvoditi i plasirati na tržište s ciljem ostvarivanja što boljeg financijskog rezultata [21].

6.1. ABC metoda

ABC metoda je suvremena metoda obračuna troškovima kod koje osnovicu za raspoređivanje troškova na nositelje troškova predstavljaju troškovi aktivnosti. Za razliku od tradicionalne metode obračuna troškovima koja je nastala u uvjetima radno intenzivne proizvodnje i malenog udjela općih proizvodnih troškova, ABC metoda je nastala u razdoblju porasta općih proizvodnih troškova zbog razvoja tehnologije. Danas su ti opći proizvodni troškovi visoki i imaju veliki utjecaj na utvrđivanje jediničnog troška pojedinog proizvoda, a ABC metoda pomaže kako profitabilnost pojedinog proizvoda ne bi bila iskrivljena te kako bi se donosile ispravne poslovne odluke [22].

Dakle, kako bi se eliminirali nedostaci tradicionalnih metoda obračuna troškova razvijena je suvremena ABC metoda obračuna troškova kod koje je najvažniji korak identificirati aktivnosti po kojima se prate opći proizvodni troškovi. Nakon što su opći proizvodni troškovi pridruženi aktivnostima koja ih je uzrokovala, raspoređuju se na proizvode pomoću faktora trošenja. Faktor trošenja pokazuje u kojoj mjeri određeni proizvod zapravo koristi neku aktivnost. Za razliku od tradicionalnih metoda gdje se za raspored općih proizvodnih troškova koristi jedna baza za raspored, kod ABC metode se koristi više ključeva za raspored troškova a koji su direktno povezani sa određenom aktivnošću i mjerljivi su.

6.1.1. Razvoj ABC metode

Prvi pokušaji provedbe jednostavnih oblika obračuna troškova procesa zabilježeni su na američkom području još 1940. godine, kada je poduzeće Caterpillar razvilo sustav obračuna troškova temeljen na aktivnosti. Zatim su 1950. godine Longmann i Schiff teoretski postavili sličan sustav, nazivajući ga obračun troškova funkcije. Ipak, kao začetak ABC metode se uzimaju 60-te godine prošlog stoljeća kada su zaposlenici General Electrica, koji su se bavili računovodstvom i financijama, primijetili značajan rast neizravnih troškova te nastojali što efikasnije kontrolirati i iskoristiti informacije u procesu donošenja odluka. Došli su do zaključka da su neizravni troškovi rezultat odluka koje se donose prije nego što se troškovi stvarno pojave [23].

Najveće zasluge u razvoju ABC pripadaju Cooperu i Kaplanu koji su utjecali na njen razvoj krajem 80-ih godina, pokušavajući ispraviti sve nedostatke koje su imale tradicionalne metode obračuna troškova i na taj način spriječiti donošenje pogrešnih odluka koje bi štetile poduzeću. Hočevar (2003) u svom članku navodi glavne razloge za nastanak ABC metode [24]:

- uvođenje suvremenog načina proizvodnje;
- tradicionalno računovodstveno mjerenje uspješnosti poslovanja motivira menadžere više na učinkovito poslovanje nego na uspješno poslovanje;
- menadžersko je računovodstvo pod utjecajem financijskog računovodstva pa se metode razmišljanja prenose iz financijskog u menadžersko računovodstvo;
- opći troškovi proizvodnje dodjeljivali su se proizvodima i troškovnim centrima po neadekvatnim ključevima, a rezultiralo je nužnom promjenom koja je dovela do nastanka ABC metode.

6.1.2 Pojam i definicija ABC metode

Kao što je već ranije navedeno, ABC metoda predstavlja suvremenu alternativu tradicionalnom pristupu upravljanja troškovima. Ona se oslanja na raspoložive resurse, poslovne procese i aktivnosti koje se obavljaju, a ne na mjesta troška. Prema autoru R. Cooperu ABC metoda se definira kao „izvanredno točan sustav obračuna troškova, s pomoću kojeg se utvrđuju troškovi proizvoda na temelju kauzalno povezanih aktivnosti potrebnih za

proizvodnju proizvoda. Obračunom troškova na temelju aktivnosti utvrđuju se troškovi proizvoda koristeći više različitih mjerila aktivnosti, kojima se izražavaju količine inputa utrošenih za proizvodnju nekog dijela“ [25].

ABC metoda upravljanja troškovima na temelju aktivnosti posebnu pažnju posvećuje općim troškovima proizvodnje nastojeći ih što objektivnije raspoređivati na nositelje troškova. Glavna osnovica za obračun i upravljanje troškovima su aktivnosti. Drljača u svom članku navodi da ova metoda prati kretanje troškova po pojedinoj aktivnosti ili dijelu poslovnog procesa. On također ističe da se time omogućuje lakši nadzor nad troškovima u pojedinim dijelovima poduzeća te se menadžeri lakše usredotočuju na uklanjanje suvišnih troškova i djelovanja [10].

Kod svake analize troškova u poduzeću potrebno je provesti sljedeće [21]:

- analiza aktivnosti,
- analiza izravnih troškova,
- praćenje troškova po aktivnostima,
- uspostava mjerenja izlaznog proizvoda,
- analiza troškova.

Kada se cijena određuje ABC metodom, trošak je proizvoda jednak zbroju troškova sirovina korištenih u proizvodnji i troškova svih aktivnosti korištenih za proizvodnju. ABC metoda zapravo pretpostavlja da proizvodi ne uvjetuju korištenje resursa u poduzeću, već njih koriste aktivnosti koje se odvijaju u poduzeću koje uvjetuju korištenje resursa te samim time i nastanak troškova. Stoga se može zaključiti da su aktivnosti koje se odvijaju u poduzeću u uskoj vezi s općim troškovima [26].

6.1.3. Prednosti i nedostaci ABC metode

Primjena je ove metode široko prihvaćena među menadžerima koji upravljaju troškovima. Međutim, upravljanje troškovima pomoću ABC metode nema smisla ako informacije koje pruža ova metoda ne služe i ako ih menadžeri ne koriste prilikom odlučivanja. ABC metoda pomaže u sagledavanju produktivnosti i učinkovitosti pojedinih aktivnosti, detektira aktivnosti koje izazivaju prevelike troškove i koje nisu produktivne. Glavne su prednosti od primjene ABC metode u poduzećima sljedeće [24]:

- odlučivanje o prodajnim cijenama,

- odlučivanje o zamjeni proizvoda,
- odlučivanje o preoblikovanju proizvoda,
- poboljšanje procesa poslovnih strategija,
- tehnološka ulaganja i
- napuštanje proizvoda.

Međutim, spomenuta metoda ima određene nedostatke. Osim glavnih ograničenja u koje se ubrajaju visoki troškovi, složenost i vrijeme primjene, spominju se i ostali nedostaci [24]:

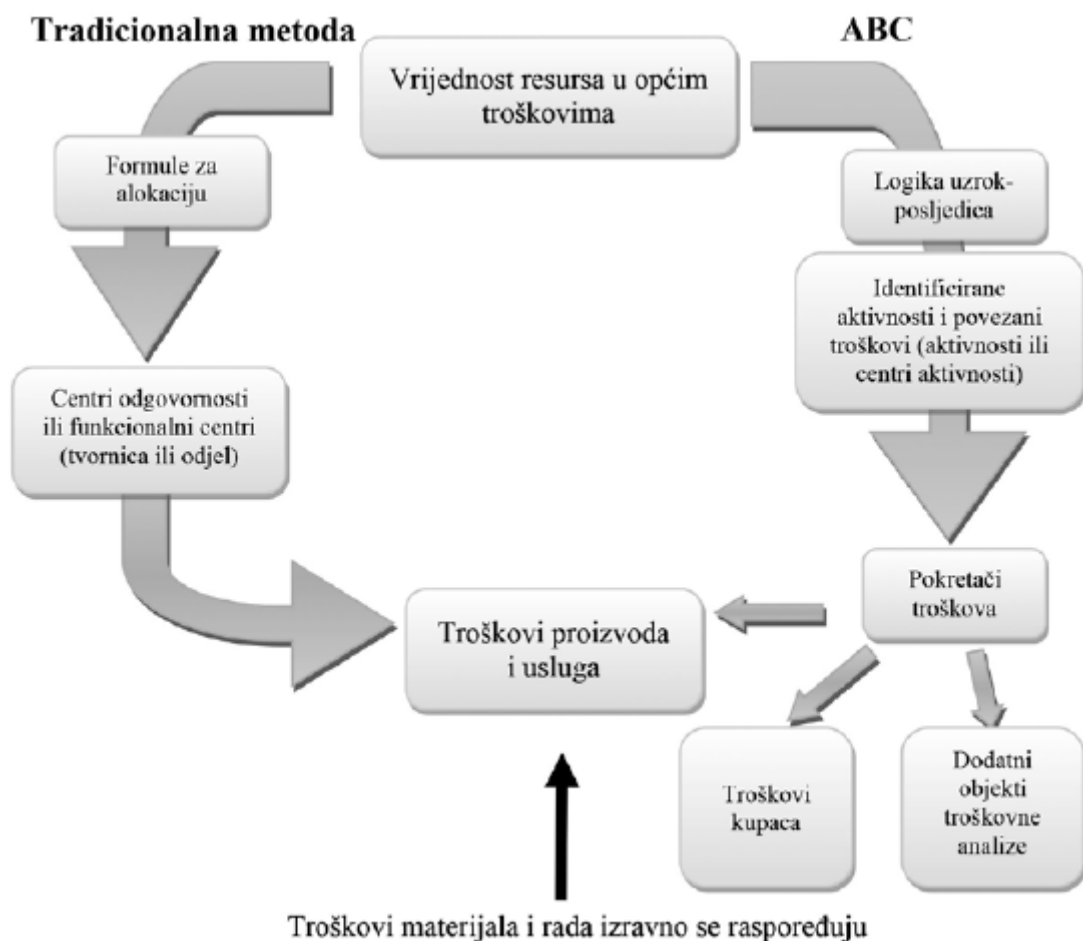
- dvojbena novost metode (sličan je model postojao u Njemačkoj),
- problematično uvođenje,
- subjektivnost,
- dvojben utjecaj na smanjenje troškova,
- smanjivanje odgovornosti za troškove i
- primjerenost za veća poduzeća.

6.1.3. Usporedba tradicionalne i ABC metode

Kao zamjerka tradicionalnim načinima rasporeda općih troškova i kao bolji način utvrđivanja stvarne slike troškova razvila se ABC metoda. Njome se došlo do zaključka da su u velikom broju slučajeva tradicionalne metode rasporeda općih troškova podcjenjivale, odnosno precjenjivale stvarne troškove. Zaključeno je da proizvodi koji se proizvode u velikim serijama te koji nisu kompleksni u većini slučajeva „troše“ manje resursa, a time i troškova, nego što im je tradicionalnim obračunom troškova dodijeljeno. S druge strane, kompleksni proizvodi koji se proizvode u malim serijama, najčešće prema specifičnim zahtjevima kupaca, uzrokuju više troškova nego što im je tradicionalnim obračunom troškova dodijeljeno [26].

Specifičnost ABC metode u odnosu na tradicionalne metode upravljanja troškovima je u činjenici da se tradicionalno mjesto troška zamjenjuje pojmom aktivnosti, dok se kriteriji rasporeda troškova korišteni u tradicionalnim metodama upravljanja troškovima zamjenjuju takozvanim pokretačima troškova u ABC metodi. ABC metoda promatra troškove kroz organizacijske aktivnosti, za razliku od tradicionalnih metoda koji te iste troškove promatraju kroz organizacijske odjele, odnosno kroz mjesta troška. Generalno, tradicionalne metode

upravljanja troškovima su jednostavne, proizvoljno raspoređuju troškove na nositelje troškova te iz toga slijedi njihova niska razina točnosti i visoki troškovi pogrešaka. Samim time, tradicionalne su metode znatno jeftinije za uvođenje i primjenu od suvremenih metoda, kao što je ABC metoda. Međutim, ABC metoda troškove raspoređuje na temelju jasnih uzročno-posljedičnih veza između troškova i njihovih pokretača, imaju visoku razinu točnosti, niske troškove pogrešaka, ali su samim time i znatno skuplje za uvođenje. ABC metoda izravne troškove proizvoda raspoređuje na nositelje troškova na isti način kao i tradicionalne metode. Razlika se javlja u rasporedu općih troškova na nositelje [26, str. 150]. Sličnosti i razlike rasporeda općih troškova na nositelje troškova primjenom tradicionalne metode i metode obračuna troškova na temelju aktivnosti prikazane su slikom 6.1.



Slika 6.1. Raspored troškova primjenom tradicionalne i ABC metode

Izvor: D. Pekanov-Starčević: Koristi primjene ABC metode u hrvatskim poduzećima, Ekonomski Vjesnik/Econviews: Review of contemporary business, entrepreneurship and economic issues, vol. 26, br. 1, 2013, str. 151

Tradicionalne metode upravljanja troškovima prikladne su za poduzeća koja karakterizira visoki udio troškova izravnog rada, čime je udio općih troškova u strukturi ukupnih troškova zanemariv. Ako poslovno okruženje poduzeća karakterizira niska konkurencija, preporučljivo je korištenje jednog ili dva kriterija za raspored općih troškova. Zbog svega navedenoga, primjena tradicionalnih metoda neće rezultirati greškama u rasporedu općih troškova i određivanju cijene koštanja, a njena je primjena jednostavna i jeftina. S druge strane, ABC metoda je opravdana ukoliko poduzeća posluju u industrijama s visokom razinom konkurencije, ukoliko ih karakterizira visoka automatizacija, a samim time i visoki opći troškovi. Takva poduzeća proizvode raznolike proizvode te je zbog toga nužna primjena velikog broja pokretača troškova za raspoređivanje općih troškova na nositelje, što je preduvjet za ostvarivanje profitabilnosti i konkurentne prednosti.

Primjena ABC metode prvenstveno se spominje kod proizvodnih poduzeća. Međutim, korist od uvođenja ABC metode može se ostvariti i u uslužnim poduzećima zbog činjenice da su u strukturi troškova takvih poduzeća najviše zastupljeni opći troškovi. Time problem njihovog netočno rasporeda na nositelje troškova postaje još veći. Osim u velikim poduzećima, koristi od obračuna troškova na temelju aktivnosti mogu imati (mala) i srednja poduzeća. Kod njih se ABC može koristiti za poboljšanje cjelokupne performanse, a samim time i konkurentnosti poduzeća. Mala poduzeća ipak u manjoj mjeri uvode ABC metodu zbog nekoliko bitnih čimbenika. Na prvom je mjestu nedostatak podataka i analiza koje velika poduzeća rade [26].

ABC koncept zamišljen je kao metoda koja uklanja nedostatke tradicionalnog sustava obračuna troškova. Tradicionalne metode upravljanja troškovima korištene su za potrebe alokacija troškova na nosioce tijekom 20. stoljeća. One se temelje na pojednostavljenim postupcima primjenom načela prosjeka. Prvu kritiku tradicionalnih metoda upravljanja troškovima objavili su Kaplan i Johnson 1987. godine koji tvrde da su u posljednjih nekoliko desetljeća takvi konvencionalni koncepti postali neadekvatni s obzirom na pojavu dva važna fenomena. Prvi od njih odnosi se na sve veću konkurenciju na domaćem i inozemnom tržištu, nužnost smanjenja troškova i napore da se osiguraju što realnije informacije o visini troškova. Drugi fenomen odnosi se na promjenu strukture troškova poduzeća. Najveće promjene odnose se na proizvodnu djelatnost gdje je razvoj suvremene tehnologije utjecao na smanjenje udjela direktnog ljudskog rada u proizvodnim troškovima, dok se s druge strane povećava količina indirektnog rada izazivajući tako povećanje općih troškova.

Tradicionalni sustavi obračuna troškova (po mjestima troškova) temelje se na postupku koji obuhvaća dvije faze gdje se izravni troškovi direktno dodjeljuju proizvodu, dok

se opći troškovi raspoređuju najprije na mjesta troška, a potom na proizvode. U drugoj fazi, tradicionalni sustav troškova raspoređuje opće troškove s mjesta troškova na proizvode primjenom baza za raspored troškova. Ovaj postupak u dvije faze ne osigurava relevantne informacije o visini općih troškova po proizvodima koje se mogu primijeniti u procesu upravljanja troškovima kako bi se poboljšala učinkovitost poslovanja. Primjenom ABC metode, opći troškovi proizvodnje raspoređuju se na proizvode preko identificiranih aktivnosti odnosno, konkretnije, preko faktora trošenja kojima se određuje doprinos pojedine aktivnosti u kreiranju finalnog proizvoda. Ova metoda, za razliku od tradicionalnih, ne zahtijeva praćenje troškova po mjestima nastanka već po identificiranim aktivnostima te stoga ima viši stupanj objektivnosti u alokaciji općih troškova proizvodnje na proizvode u odnosu na tradicionalne metode. Na taj način primjenom ove metode ocjena profitabilnosti proizvoda postaje pouzdanijom i kvalitetnijom nego uz primjenu tradicionalnih metoda.

6.2. TC (Target Costing) metoda

Još jedna metoda koja spada u kategoriju suvremenih metoda obračuna troškova je metoda ciljnih troškova (Target Costing – TC), koja je novijeg datuma od ABC metode. Da bi se ciljni troškovi uopće mogli razmatrati nužno je dobro poznavanje i razumijevanje postojeće strukture troškova [10]. Da bi se odluka o ciljnim troškovima mogla realizirati, oni moraju biti podijeljeni na pojedine sastavnice proizvoda. U kasnijim fazama to omogućuje njihovo praćenje, utvrđivanje odstupanja kao i njihovih uzroka. Pritom se uvažava princip da troškovi sastavnica proizvoda mogu iznositi samo koliko je doprinos sastavnice korisnosti proizvoda sa stajališta kupca. Na taj način model ciljnih troškova zadržava blizak odnos s tržištem. To je ujedno posebnost modela ciljnih troškova [10]. Tehnike ciljnih troškova predstavljaju suvremenu koncepciju upravljanja troškovima, a obuhvaćaju niz instrumenata za planiranje i donošenje odluke o strukturi troškova proizvoda ili usluga. Ovaj model primjenjuje se u najranijim fazama proizvodnje, odnosno već u fazi planiranja i razvoja proizvoda, a s ciljem prilagođavanja proizvoda potrebama i željama kupaca.

6.2.1. Razvoj TC metode

Metoda ciljnih troškova (Target Costing) je metoda kojom se upravlja ciljnim troškovima, a prvi ju je počeo primjenjivati u svom poduzeću japanski proizvođač automobila Toyota 1963. godine. Iako u početku spomenutu metodu nisu rado primjenjivali, s vremenom je počelo koristiti sve više japanskih proizvodnih poduzeća. Za vrijeme naftne krize 1973. godine primjena je navedene metode doživjela pravu ekspanziju jer se u tim teškim trenucima za proizvodna poduzeća pokazala kao idealna u reduciranju troškova proizvodnje. Iako je njezina primjena najrasprostranjenija u Japanu, danas je primjenjuje značajan broj velikih europskih i američkih proizvodnih poduzeća.

Osamdesetih godina prošlog stoljeća ciljni troškovi postaju vrlo popularni u Engleskoj i Njemačkoj gdje nastaju brojne studije vezane za taj koncept. Premda model ciljnih troškova najviše koriste japanske kompanije, u zadnje vrijeme sve se više primjenjuje i u američkoj i europskoj poslovnoj praksi. Iako je evidentna primjena ciljnih troškova u poslovnoj praksi japanskih poduzeća već nekoliko desetljeća, njezino dokumentiranje u stručnoj literaturi kreće tek 1990-tih godina u japanskoj, europskoj i američkoj literaturi. U nastojanju da postignu konkurentsku prednost, većina poduzeća u razvijenim zemljama prihvatila je ciljne troškove kao tržišnu neminovnost. Pošto je primjena ciljnih troškova potaknuta od strane tržišta, njegovih sve sofisticiranijih zahtjeva te konkurentskih uvjeta privređivanja, osnovno mu je obilježje „oslušivanje“ tržišnih potreba te nastojanje povezivanja strateških komponenti proizvoda u jednu cjelinu respektirajući pri tome zahtjeve onih kojima je namijenjen.

6.2.2. Pojam i definicija TC metode

Definicija njemačkih autora P. Horvatha i W. Seidenschwartzu u velikoj mjeri obuhvaća ono najvažnije o ovoj metodi: „Upravljanje ciljnim troškovima predstavlja tržišno usmjereno upravljanje troškovima koje se sastoji od tržišno orijentiranog planiranja ciljnih troškova, mjera za najranije moguće ostvarivanje utjecaja na troškove, kao i troškovno orijentiranu koordinaciju svih sudionika u procesu stvaranja proizvoda, a sve u vezi sa životnim vijekom proizvoda unaprijed utvrđene kvalitete“ [27].

Metoda ciljnih troškova predstavlja složeni koncept određivanja troškova pri kojem proizvod mora imati zahtijevanu kvalitetu kako bi poduzeće njegovom prodajom po predviđenoj prodajnoj cijeni ostvarilo željenu razinu profitabilnosti [28]. Svrha ove metode je

određivanje ciljnih troškova u odabiranju procesa i metode proizvodnje koji će zadovoljiti ciljane troškove proizvodnje. Ova metoda ima višestruke prednosti, od kojih se ističu racionalno planiranje, upravljanje i smanjenje troškova, poticanje zaposlenika na razvijanje inovacija koje bi omogućile efikasniju proizvodnju, ali i poboljšavanje kreativnosti i timskog rad među zaposlenicima. Također, ova metoda potiče poduzeće da se primarno orijentira na kupce i zadovoljava njihove želje, što u konačnici rezultira boljim pozicioniranjem poduzeća na tržištu i ostvarivanjem poslovnih ciljeva.

Osnovna karakteristika modela ciljnih troškova je njihovo rano uključivanje u proces razvoja proizvoda i to iz razloga što promjene, koje su sastavni dio suvremenih uvjeta poslovanja, zahtijevaju proizvode s kratkim životnim ciklusom koji su realizirani uz veoma kompleksan proizvodni proces. U takvim uvjetima poslovanja poduzeća najviše isplivljava pojmovno i suštinsko određenje suvremenog koncepta obračuna troškova. Model ciljnih troškova proizašao je kao odgovor na zahtjeve cjenovno sve osjetljivijih potrošača te predstavlja superiorniji pristup reduciranju i kontroli troškova u odnosu na tradicionalnu koncepciju obračuna troškova. Primjenom ove metode poduzeće se orijentira na tri elementa, a to su kvaliteta, funkcionalnost i dizajn. Ciljni trošak određuje koja će razina kvalitete i funkcionalnosti biti prihvatljiva za potrošača uz određenu cijenu. Ova metoda posebno je bitna u današnjim uvjetima poslovanja na tržištima koja su već zasićena proizvodima te je potrebno neprestano plasirati nove verzije proizvoda koji će osigurati postizanje dodane vrijednosti [28].

6.2.3. Primjena TC metode

Primjena spomenute metode iziskuje određena ulaganja u materijalnom smislu i angažiranje stručnjaka iz različitih područja (marketing, financije, proizvodnja, računovodstvo itd.). Ako poduzeće ovom modelu pristupi samo iz određene perspektive, a ne obuhvati sve razine i područja u poduzeću, primjena neće imati smisla i davati željene rezultate. Dakle, da bi se navedena metoda pravilno primijenila, potrebno je vrlo dobro biti upoznat sa situacijom na tržištu i kontinuirano istraživati tržište. Točnije, potrebno je znati što kupci žele i koliko su spremni za to platiti. Naime, ovaj model pretpostavlja da je prodajna cijena u domeni kupca i da poduzeće na nju nema značajan utjecaj iako menadžment u konačnici određuje kolika će cijena biti. Na taj se način sprječava izlazak na tržište s proizvodima koji neće zadovoljiti

kupca u pogledu kvalitete i cijene. S obzirom na to, navedena metoda uključuje dva važna čimbenika poslovanja [29]:

- stalna informiranost o uvjetima s tržišta koja će bitno utjecati na odlučivanje unutar društva i
- interni proces planiranja troškova koji se temelji na informacijama s tržišta.

Nakon što je određena ciljana cijena proizvoda, potrebno je odrediti ciljane troškove proizvodnje koji moraju pokriti sve troškove potrebni za proizvodnju proizvoda. Oni se formiraju u fazi oblikovanja proizvoda. Od primjene metode ciljanih troškova najviše koristi imaju ona poduzeća koja su [30]:

- orijentirana na proizvodnju heterogenih proizvoda,
- usredotočena na diverzifikaciju svojih proizvoda,
- koriste tehnologije za automatizaciju tvornice, uključujući računalno potpomognuti dizajn, fleksibilne proizvodne sustave, automatizaciju uredskog poslovanja i računalno potpomognutu proizvodnju,
- imaju kraći životni ciklus proizvoda (kraći proizvodni ciklus) pri čemu je vrijeme povrata za investiranje u automatizaciju tvornice manje od 8 godina,
- razvijaju sustave za smanjenje troškova tijekom planiranja, projektiranja i razvojnih faza životnog ciklusa proizvoda i
- primjenjuju metode upravljanja kao što su Just-In-Time, vrijednosni inženjering i
- upravljanje kvalitetom.

6.2.4. Ključni principi i ciljevi upravljanja troškovima metodom ciljnih troškova

Model ciljnih troškova predstavlja složeni koncept određivanja troškova pri kojem proizvod mora imati zahtijevanu kvalitetu kako bi poduzeće njegovom prodajom po predviđenoj prodajnoj cijeni ostvarilo željenu razinu profitabilnosti. Kao strateški instrument informacijske podrške menadžmenta poduzeća, tehnike ciljnih troškova u današnjim uvjetima poslovanja predstavljaju pouzdan mehanizam upravljanja i reduciranja troškova čija je ideja usmjerena na pažljivo integriranje strateških varijabli unutar koncepta proizvoda. Time ovaj model predstavlja integralni dio procesa razvoja proizvoda te doprinosi upravljanju i reduciranju troškova u najranijim fazama njegovog životnog ciklusa, odnosno već u fazi dizajna proizvoda.

Osim toga, ciljni troškovi predstavljaju alat za planiranje koji doprinosi zadovoljenju potreba potrošača, ostvarivanju željenog profita, povećanju tržišnog udjela te racionalnog upravljanja troškovima. Praksa pokazuje da je model ciljnih troškova najefikasniji sustav za ostvarivanje konkurentskih prednosti u suvremenim uvjetima poslovanja. Važno obilježje ciljnih troškova je i tržišna orijentiranost koja uključuje prethodno utvrđivanje troškova proizvoda vodeći se očekivanom budućom cijenom proizvoda na tržištu. Stoga se pri strukturiranju troškova ovim modelom posebna pozornost pridaje zahtjevima kupaca te se i troškovi određenog proizvoda formiraju s obzirom na cijenu koju su kupci spremni platiti. Upotreba tehnika ciljnih troškova može pomoći u identifikaciji zahtjeva s tržišta i kreiranju proizvoda prema tim zahtjevima. Na taj način ova metoda obračuna troškova u velikoj mjeri doprinosi jačanju konkurentnosti u suvremenim uvjetima poslovanja poduzeća.

Poduzeća koja su uspješno implementirala koncept strateškog upravljanja troškovima primjenom suvremenih metoda, svjedoče o jednostavnosti njegove primjene uz pretpostavku da su djelatnici koji su sudjelovali u implementaciji ranije bili educirani o toj temi. Važno je naglasiti da ovaj koncept nema isključivo interno usmjerenje jer je za njegovu implementaciju u određenom poduzeću potrebna podrška velikog broja sudionika (internih i eksternih). Iz tog razloga može se zaključiti da poticanje i podržavanje timskog rada unutar poduzeća uvelike doprinosi uspješnosti primjene ovog strateškog instrumenata upravljanja troškovima.

6.2.5. Koraci u određivanju ciljnih troškova

Proces primjene modela ciljnih troškova zahtijeva značajna materijalna ulaganja, ali isto tako i tim stručnjaka iz područja marketinga, proizvodnje, financija i računovodstva koje će na ispravan način primijeniti sve njegove principe i tehnike. Naime, poduzeće neće imati koristi od ovoga modela ukoliko ima selektivan pristup prilikom njegove primjene jer na taj način neće postići optimalne rezultate, čime se gubi smisao korištenja ovog modela. Kao što je već napomenuto ranije, prvi element metode ciljnih troškova je razumijevanje i prepoznavanje zahtjeva potrošača uključujući karakteristike i troškove konkurentskih proizvoda. Model ciljnih troškova stoga se primjenjuje već u fazi dizajniranja proizvoda kako bi se kreirao proizvod koji će udovoljiti zahtjevima kupaca i biti konkurentan na tržištu. Skupljanje informacija s tržišta je jako važan korak u procesu određivanja ciljnih troškova i razvoja proizvoda. Karakteristike proizvoda koji će poduzeće ponuditi na tržištu trebaju ispunjavati očekivanja kupaca u pogledu cijene, kvalitete, rokova isporuke, mogućnosti

servisa, tehnoloških karakteristika i drugog. Model ciljnih troškova može se promatrati s aspekta određivanje ciljnih troškova i postizanje ciljnih troškova.

S obzirom na to da se ciljni troškovi temelje na tržišnoj cijeni sličnih proizvoda, sam proces njihova obračuna započinje ispitivanjem tržišta odnosno analizom preferencija potencijalnih kupaca u pogledu svojstava proizvoda. Na temelju dobivenih rezultata ispitivanja tržišta suradnici u istraživanju i razvoju definiraju i specificiraju proizvod. Stvarni početak određivanja ciljnih troškova je utvrđivanje prodajne cijene za novi proizvod. Za razliku od tradicionalnog shvaćanja troškova, pri kojem se postojećim troškovima proizvoda dodaje željeni dobitak te se kao rezultat dobije prodajna cijena, prema suvremenom načelu polazi se od tržišne cijene koja se umanjuje za željeni dobitak, a razlika se odnosi na dopustive, ciljne troškove.

Određivanje ciljnih troškova proizvoda ovisi o brojim čimbenicima, a neki od njih su vrsta proizvoda, tehnička specifikacija i zahtjevi proizvodnje, potrošači, tržišna cijena, troškovi proizvodnje i drugo. U koncepciji upravljanja ciljnim troškovima razvijene su različite metode njihovih obračuna, a to su [31]:

- metoda oduzimanja,
- metoda zbrajanja i
- integrirana metoda.

Metoda oduzimanja bazira se na izračunu ciljne cijene, odnosno cijene koju su potrošači spremni platiti te ciljnog dobitka. Oduzimanjem vrijednosti ciljne cijene od ciljnog dobitka izračunava se visina dopuštenih troškova odnosno onih troškova koje je tržište spremno prihvatiti. Na temelju postojeće proizvodne i procesne tehnologije stručni odjeli utvrđuju standardne troškove. Ciljni troškovi odredit će se između dopuštenih i standardnih troškova. U praksi se najčešće primjenjuje upravo ova metoda obračuna ciljnih troškova. Međutim, njezin rezultat može iznenaditi jer može postaviti dopuštene troškove na vrlo nisku razinu koju poduzeće teško može postići. Metoda zbrajanja temelji se na postojećim tehnologijama i podacima o već nastalim troškovima sličnog proizvoda koje društvo proizvodi. Ciljni trošak postiže se poboljšanjem načina proizvodnje odnosno redizajnom prijašnje opcije proizvoda. Međutim, veliki nedostatak ove metode je što ignorira zahtjeve s tržišta. Integrirana metoda predstavlja kombinaciju metode oduzimanja i metode zbrajanja. Ova metoda se upotrebljava u većini europskih zemalja.

7. Zaključak

Upravljanje troškovima danas je moguće primjenom raznih modela, a u funkciji ostvarivanja konkurentne prednosti, povećanja profitabilnosti i optimizacije poslovanja. Za racionalno i efikasno upravljanje troškovima potrebno je detaljno poznavati strukturu ukupnih troškova poduzeća. Upravo to bi trebao biti prvi korak u upravljanju troškovima i postizanju poslovnih ciljeva. Najučinkovitije upravljanje troškovima se odražava kroz upravljanje poslovnim procesima. Zbog današnjeg ubrzanog i dinamičnog tržišta, znati na pravilan i kvalitetan način upravljati troškovima je složen proces koji zahtjeva primjenu suvremenih metoda. Upravljanje troškovima se dugo vremena provodilo primjenom tradicionalnih metoda i ključeva za raspored koji bi se njom dobili. Međutim, zbog snažnih promjena na tržištu u poduzećima se javila potreba za razvojem novih metoda čiji bi ključevi za raspored troškova bili adekvatniji i precizniji od ključeva tradicionalnih metoda.

Primjenom suvremenih metoda se olakšava proces donošenja odluka jer su informacije do kojih poduzeće dolazi u pogledu troškova relevantnije i preciznije. Najpoznatije suvremene metode su ABC metoda i metoda ciljnih troškova. Metode upravljanja troškovima neprestano se razvijaju kako bi pratile razvoj suvremenih proizvodnih koncepcija te kako bi opstale u sve dinamičnijem poslovnom okruženju. U današnjim suvremenim poslovnim uvjetima tradicionalne metode se sve manje primjenjuju jer ne pružaju točne i pouzdane informacije o troškovima i o profitabilnosti proizvoda. Upravo je to razlog zbog kojeg se većina suvremenih poduzeća odlučuje za primjenu ABC metode kao suvremene metode obračuna troškova koja poduzećima pruža objektivnije i pouzdanije informacije o troškovima i profitabilnosti proizvoda i usluga. Naime, to konkretno znači da ABC metoda pruža pouzdanije informacije o tome s koliko troškova pojedine poslovne aktivnosti terete poslovanje.

Druga suvremena metoda obračuna troškova je metoda ciljnih troškova ili TC metoda, koja se temelji na zahtjevima i željama kupaca i ostvarenju njihovog zadovoljstva određenim proizvodom ili uslugom. Za razliku od tradicionalnih metoda upravljanja troškova koji se prvenstveno temelje na minimiziranju troškova, metoda ciljnih troškova u prvi plan stavlja želje kupaca tako što percipira ciljne troškove koji su neophodni za ostvarenje postavljenih zahtjeva kupaca za cijenom, kvalitetom i funkcionalnošću proizvoda. Cilj ove metode nije minimalizacija troškova, već njihova racionalizacija u skladu sa zahtjevima kupaca što omogućava povećanje konkurentnosti poduzeća i njegov opstanak na tržištu.

Upravljanje troškovima je najvažniji dio upravljačkog računovodstva, pri čemu značajnu ulogu imaju metode obračuna troškova. Snažan razvoj tehnologije dovodi do prelaska s tradicionalnog sustava raspoređivanja troškova na nositelje na model raspoređivanja troškova na bazi aktivnosti. Ta metoda, poznata kao ABC metoda postaje popularna metoda koja se prvo javlja u proizvodnom sektoru. Danas je primjena te metode učestala i u uslužnom te posebno u financijskom sektoru. Upravljanje troškovima kroz primjenu suvremenih metoda obračuna troškova osigurava smanjenje troškova i realniju procjenu budućih troškova, a time i profitabilnosti proizvoda.

U Koprivnici,
27. studenog, 2015.

Literatura

- [1] L. Miko, S.K. Kukec: Računovodstvo, FOI, Tiva Varaždin, 2008.
- [2] D. Alexander, C. Nobes: Financijsko računovodstvo, MATE d.o.o., Zagreb, 2010.
- [3] R.N. Anthony, J.S. Reece, Računovodstvo: financijsko i upravljačko računovodstvo, RRIF, Zagreb, 2004.
- [4] <http://web.efzg.hr/dok/RAC/dgulin/fir/Razvoj%20ra%C4%8D%20%20regulative%20u%20svijetu%20i%20RH.pdf>, dostupno 27.9.2015.
- [5] R.F. Meigs, W.B. Meigs: Računovodstvo: Temelj poslovnog odlučivanja, IX izdanje, MATE d.o.o., Zagreb, 1999.
- [6] M. Mikić: Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, vol. 7, br. 1, 2009, str. 161-176
- [7] S.P. Agrawal, S. Mehra, P.H. Siegel: Cost Management System: An Operational Overview, Managerial Finance, vol. 24, br. 1, 1998, str. 60-78
- [8] M. Karić: Upravljanje troškovima, I. izdanje, Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek, 2009.
- [9] M. Karić: Ekonomika poduzeća, II. Izdanje, Ekonomski fakultet u Osijeku, 2006.
- [10] http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf, dostupno 1.8.2015.
- [11] M. Drljača: Karakteristike troškova kvalitete, Kvaliteta, br. 7-8, Infomart, Zagreb, 2003.
- [12] B. Ramljak: Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja poslovnog rezultata, XLVIII. Savjetovanje, Računovodstvo, financije i porezi u praksi, 2013.
- [13] <http://oliver.efri.hr/~jana/ut-skripta.pdf>, dostupno 28.9.2015.
- [14] <http://web.efzg.hr/dok/RAC/Metode%20alokacije%20OTP.pdf>, dostupno 5.9.2015.
- [15] Ž. Pajić: Obračun troškova na temelju aktivnosti – ABC metoda, Slobodno poduzetništvo, br. 19, TEB, Zagreb, 2000.
- [16] J. Pavlović, M. Škrtić: Mikroekonomika, Mikrorad, Zagreb, 1997.
- [17] D. Gulin: Obračun troškova proizvodnje po radnom nalogu, RIF, br. 11, 2003.
- [18] Grupa autora: Računovodstvo proizvodnje II. dopunjeno izdanje, RRIF, Zagreb, 2009.
- [19] H. Perčević, H.: Obračun troškova po radnom nalogu uz primjenu MRS-a 2 i HSF-a 10, Računovodstvo i financije, br. 12, 2010, str. 73-79
- [20] C.T. Horngren, G. Foster, S.M. Datar: Cost Accounting, Prentice Hall, New Jersey, 2003.
- [21] M. Cingula, M. Klačmer: Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima, RRIF, br. 8, 2003., str. 20-25

- [22] <http://www.racunovodja.hr/obracun-troskova-primjenom-abc-metode>, dostupno 10.9.2015.
- [23] M. Krstulović: Oblikovanje modela rasporeda neizravnih troškova na centre odgovornosti u djelatnosti brodarstva, Ekonomski fakultet Split, Split, 2009.
- [24] M. Hočevar: Prednosti i manjkavosti nekih suvremenih računovodstvenih metoda, RRiF, br. 5, 2003.
- [25] R. Cooper: When Lean Enterprises Collide, Competing through Confrontation, Boston, 1995.
- [26] D. Pekanov-Starčević: koristi primjene ABC metode u hrvatskim poduzećima, Ekonomski Vjesnik, vol. 26, br. 1, 2013, str. 149-159
- [27] <http://www.controllingportal.de/upload/iblock/f2d/0fdf6ff0aa0c22d4d0d48f769b9481ec.pdf>, dostupno 1.9.2015.
- [28] D. Špac: Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Zagreb, br 8., 2011.
- [29] K. Potonik-Galić, Z. Galić: Određivanje troškova u procesu razvoja novog proizvoda, RRiF, br. 10, 2008.
- [30] A. Rogošić: Međuovisnost interno orijentiranog računovodstva i zrelost sustava upravljanja kvalitetom, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet Split, Split, 2012.
- [31] M. Peršić, S. Janković: Menadžersko računovodstvo hotela, HZRIFD, Zagreb, 2006.

Popis slika

Slika 4.1. Sustav upravljanja troškovima	15
Slika 6.1. Raspored troškova primjenom tradicionalne i ABC metode	29

Popis tablica

Tablica 4.1. Upravljanje troškovima – funkcija menadžmenta.....	16
---	----