

# Analiza primjene metode ciljnih troškova u hrvatskim poduzećima

---

Mihanić, Kristina

Master's thesis / Diplomski rad

2020

*Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj:* **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

*Permanent link / Trajna poveznica:* <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:779738>

*Rights / Prava:* [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

*Download date / Datum preuzimanja:* **2024-08-21**

*Repository / Repozitorij:*

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



**SVEUČILIŠTE U SPLITU**  
**EKONOMSKI FAKULTET SPLIT**

**DIPLOMSKI RAD**

**Analiza primjene metode ciljnih troškova u  
hrvatskim poduzećima**

**Mentor:**

**izv.prof.dr.sc. Rogošić Andrijana**

**Student:**

**bacc.oec. Kristina Mihanić**

**Split, kolovoz, 2020.**

## SADRŽAJ:

|   |    |
|---|----|
| <b>1. UVOD</b> .....  | 2  |
| 1.1 Problem istraživanja.....   | 2  |
| 1.2 Predmet istraživanja.....   | 2  |
| 1.3 Ciljevi istraživanja.....   | 6  |
| 1.4 Istraživačke hipoteze.....  | 6  |
| 1.5 Metode istraživanja.....  | 6  |
| 1.6 Doprinosi istraživanja.....   | 7  |
| 1.7 Struktura rada.....   | 7  |
| <b>2. POJAM I PODJELA TROŠKOVA</b> .....  | 9  |
| 2.1 Definicija troškova.....  | 9  |
| 2.2 Podjela troškova.....   | 10 |
| 2.3 Upravljanje troškovima.....   | 12 |
| <b>3. TRADICIONALNE I SUVREMENE METODE OBRAČUNA TROŠKOVA</b> .....                              | 16 |
| 3.1 Tradicionalne metode obračuna troškova.....   | 16 |
| 3.1.1 Obračun po radnom nalogu.....   | 17 |
| 3.1.2 Procesni sustav obračuna troškova.....  | 18 |
| 3.2 Suvremene metode obračuna troškova.....   | 20 |
| 3.2.1 Bilanca postignuća.....   | 21 |
| 3.2.2 ABC metoda.....   | 23 |
| 3.2.3 Troškovi životnog ciklusa proizvoda.....  | 24 |
| 3.2.4 Troškovi kvalitete.....   | 26 |
| 3.3 Nedostaci tradicionalnih metoda u odnosu na suvremene metode.....                           | 28 |
| <b>4. METODA CILJNIH TROŠKOVA</b> .....   | 30 |
| 4.1 Definicija i obilježja metode ciljnih troškova.....   | 30 |
| 4.2 Metode utvrđivanja ciljnih troškova.....  | 35 |
| 4.3 Uvođenje i primjena metode ciljnih troškova.....  | 37 |
| <b>5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE PRIMJENE METODE CILJNIH TROŠKOVA U HRVATSKIM PODUZEĆIMA</b> ..... | 41 |

|   |    |
|---|----|
| <b>5.1 Definiranje uzorka</b> .....             | 41 |
| <b>5.2 Metodologija istraživanja</b> .....      | 41 |
| <b>5.3 Analiza rezultata istraživanja</b> ..... | 42 |
| <b>6. ZAKLJUČAK</b> .....                       | 48 |
| <b>LITERATURA</b> .....                         | 49 |
| <b>POPIS SLIKA</b> .....                        | 51 |
| <b>POPIS TABLICA</b> .....                      | 52 |
| <b>SAŽETAK</b> .....                            | 53 |
| <b>SUMMARY</b> .....                            | 54 |

# 1. UVOD

## 1.1 Problem istraživanja

Tvrtke su danas sve više suočene s konkurentnim poslovnim okruženjem koje je često okarakterizirano naglim promjenama koje su rezultat internacionalizacija, koncentracija, restrukturiranja, tehnoloških inovacijskih procesima i globalnih kriza na financijskom tržištu. Tehnološka inovacija dovodi do promjena u percepcijama kupaca različitih proizvoda u pogledu kvalitete, dostupnosti i funkcionalnosti proizvoda. Inovacija proizvoda je jedan od ključeva za opstanak tvrtke, konkurentnost i uspjeh.<sup>1</sup> Kao glavni čimbenik nadmoćne kompetitivne sposobnosti japanskih poduzeća prepoznata je metoda ciljanih troškova (nastala u Japanu prije otprilike pola stoljeća). Riječ je o procesu koji podržava snižavanje troškova u fazi razvoja i dizajna novog modela.<sup>2</sup>

Uz pomoć metode ciljanih troškova postoji mogućnost reduciranja troškova životnog ciklusa proizvoda, uz istodobno zadovoljavanje potreba i želja kupaca, jer se definira cijena koja je najprihvatljivija kupcima. Upravo cijena koja je najprihvatljivija kupcima je prvo što se definira, zatim se definira marža. Razlika između prodajne cijene i marže predstavlja dozvoljene troškove proizvodnje (ciljani trošak).

Ciljno trošenje temelji se na ideji da kvaliteta proizvoda, funkcionalnost i troškovi proizvoda uglavnom se utvrđuju u fazi projektiranja životnog ciklusa proizvoda, a malo se toga može učiniti kako bi se ti elementi poboljšali jednom kad je dizajn proizvoda postavljen.

Prema tome, problem ovog istraživanja je shvatiti važnost utvrđivanja troškova prije nastanka samog proizvoda, odnosno u fazi projektiranja životnog ciklusa proizvoda, okrenutost kupcima i praćenje konkurencije, na što nam sve ukazuje metoda ciljanih troškova.

## 1.2 Predmet istraživanja

Predmet istraživanja u ovome radu su ciljni troškovi do kojih se dolazi primjenom metode ciljanih troškova. Metoda ciljanih troškova koristi se isključivo u proizvodnim poduzećima, također može se naglasiti kako ju koriste ona poduzeća koja su orijentirana na proizvodnju

---

<sup>1</sup> Perčević H., Hladika M., Mićin M.: Integrated application of the target costing and life cycle costing in contemporary business environment, Vallis Aurea, 1(1), 2015., str 108

<sup>2</sup> Rogošić A., Perica I.: Strateško menadžerko računovodstvo – pregled metoda, Ekonomski pregled, 67(2), 2016., str 157

homogenih proizvoda, diferencijaciju svojih proizvoda, kao i poduzeća koja imaju kraći životni vijek proizvoda. Istražit će se koja to poduzeća u Hrvatskoj koriste metodu ciljnih troškova, koje su prednosti, a koji nedostaci navedene metode.

Mnoga su japanska poduzeća danas uspjela ostvariti konkurentsku prednost i poboljšati svoje poslovne rezultate. Ključ njihova uspjeha leži u primjeni Target Costing metode (*jap. Genka Kikaku*) odnosno metode obračuna ciljnih troškova. Ovu metodu razvilo je japansko poduzeće Toyota. U SAD-u i Europi obračun ciljnih troškova javlja se početkom 80-ih godina. U Japanu obračun ciljanih troškova ne smatraju samo metodom obračuna troškova već filozofijom odlučivanja. Ono predstavlja ključni koncept upravljanja troškovima budući da se izračunavanju troškova pristupa prije njihova nastanka, te da se dozvoljava nastanak samo onih troškova koje je kupac spreman platiti i koji su konkurentni na tržištu.<sup>3</sup>

Najvažniji aspekt ciljnog troška je orijentacija na tržište. Realizacija očekivanja kupaca u pogledu cijene i funkcionalnosti osigurana je sredstvima retrogradnog postupka za utvrđivanje troškovnih ciljeva i zatim podjelu agregata ciljnih troškova proizvoda izričito uzimajući u obzir funkcionalne zahtjeve.<sup>4</sup>

Obračun ciljnih troškova instrument je strateškog menadžmenta. Predstavlja kontinuirani proces, a zajedno s *Kaizen Costing* metodom, odnosno metodom neprekidnog poboljšanja i smanjenja troškova usmjeren je na cjelokupan životni ciklus. *Kaizen Costing* predstavlja poslovno promišljanje koje neprekidno vodi traženju boljih rješenja poput inovacija, velikih racionalizacija, otklanjanja grešaka, i sl.<sup>5</sup>

Obračun ciljnih troškova karakterizira:

- ciljna prodajna cijena određuje cijenu koštanja,
- uvažavanje zahtjeva tržišta,
- timski rad,
- usmjerenost na troškove čitavog životnog ciklusa,
- uvažavanje cjelokupnog lanca vrijednosti.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> Peršić M., Janković S.: Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006., str 439

<sup>4</sup> Feil P., Yook K.H., Kim I.W.: Japanese target costing: a historical perspective, International journal of strategic cost management, vol. 11, 2004., str 15

<sup>5</sup> Peršić M., Janković S. : Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006., str 439

<sup>6</sup> Peršić M., Janković S.: Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006., str 440

Ciljni trošak dobiva se na način da se ciljna profitna marža umanjuje za ciljnu tržišnu cijenu. Uspoređuje se s trenutnim procjenama koje su gotovo uvijek veće. Temeljna pretpostavka filozofije ciljanih troškova je da tržište određuje troškove proizvoda.<sup>7</sup>

Nakon što je za proizvod utvrđen ukupni ciljni trošak, potrebno je utvrditi jaz između ciljnih troškova i procijenjenih troškova za izgradnju proizvoda proizašlih na temelju trenutanih procesa, dobavljača, razine produktivnosti i materijala. Utvrđen jaz je procijenjen višak troškova koji mora biti uklonjen kod novog proizvoda.<sup>8</sup>

Da bi se realno moglo očekivati bilo kakav pozitivan rezultat procesa upravljanja troškovima organizacije potrebno je detaljno poznavati postojeću strukturu ukupnih troškova organizacije. To bi trebao biti prvi korak u svakom promišljanju o upravljanju troškovima u organizaciji. Upravljanje troškovima ne znači "štednju" u njezinom primitivnom obliku već poseban način upravljanja organizacijom i vođenja poslovanja koji najveću važnost u postizanju organizacijskih ciljeva poklanja optimizaciji troškova. Optimizacija troškova proces je uravnoteženja količine utroška resursa u procesu ostvarenja koji osiguravaju postizanje razine kvalitete učinaka koja znači ispunjenje zahtjeva kupca/korisnika, a može se tumačiti kao: maksimalizacija količine kvalitetnih učinaka uz minimalizaciju ukupnih troškova.<sup>9</sup>

Uvođenje obračuna ciljnih troškova u praksu poduzeća rezultira povećanjem uspješnosti poslovanja. Istraživanja pokazuju da se prvenstveno rezultat implementacije očituju u snižavanju troškova, no pored toga, kao rezultat javljaju se još i povećanje zadovoljstva kupaca, veća kvaliteta proizvoda te skraćenje razdoblja plasiranja proizvoda na tržište.<sup>10</sup>

Pokušavajući smanjiti troškove poslovanja na razne načine, viši menadžeri često bi otkrili da čak 70% do 80% troškova proizvoda ostaje nepromjenjivo nakon faze dizajna proizvoda. To ukazuje na činjenicu da se glavni dio troškova proizvoda utvrđuje tijekom faze dizajniranja proizvoda. Ciljni trošak osigurava način upravljanja troškovima od faze dizajniranja proizvoda i tako maksimalizira potencijalno smanjenje troškova.<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> Hoque Z.: Strategic management accounting: Concepts, processes and issues, Pearson education Australia, 2006., str 80

<sup>8</sup> CIMA: Target costing in the NHS, CIMA Discussion paper, London (UK), 2005., str 4

<sup>9</sup> Drljača M.: Metode upravljanja troškovima, Električka, br.4, 2004., str 20

<sup>10</sup> Peršić M., Janković S.: Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006., str 448

<sup>11</sup> Cooper R., Chew W.: Control tomorrow's costs through today's designs, Harvard business review, 74(1), 1996., str 2

Ciljno trošenje započinje u najranijoj fazi razvoja novih proizvoda, a doista je ugrađeno u razvojni proces, tako da se detaljna financijska analiza odvija od samog početka i inženjerske promjene se uvode prije nego se započne proizvodnja. To često znači da su početni nacrti, tj. dizajn proizvoda pojednostavljeni prije proizvodnje, što rezultira manjim troškovima i bržim izlaskom proizvoda na tržište nakon završetka dizajna.<sup>12</sup>

Postoje brojne razlike između praksi upravljanja troškovima u zapadnim tvrtkama i tvrtkama u Japanu. Jedna od glavnih razlika povezana je sa smanjenjem troškova. Toyota koristi planiranje troškova da bi se uglavnom smanjili troškovi u fazi dizajna. Korištenjem ove tehnike Toyota postavlja ciljeve za smanjenje troškova, a zatim pokušava postići te nove ciljeve kroz promjene dizajna kojima će se postići cilj smanjenja troškova. Toyota prolazi kroz snažnu fazu testiranja da bi procijenila troškove novog dizajna u usporedbi sa starim, kako bi se zajamčilo smanjenje troškova nakon primjene metode ciljanih troškova. Pitanje je i dalje, što je ciljni trošak? Ciljni trošak je pokušaj u fazi planiranja i razvoja životnog ciklusa proizvoda da se postigne određeni trošak o kojem odlučuje uprava. Ova se tehnika razlikuje od uklanjanja troškova po tome što nastoji sniziti troškove dizajniranjem kvalitetnog proizvoda koji smanjuje troškove u fazi proizvodnje.<sup>13</sup>

Metoda ciljnih troškova omogućava smanjenje troškova uključivanjem dobavljača i proizvođača u proces dizajniranja, čime se cijeli lanac fokusira na uklanjanje skupog otpada, viška i nejednakosti.<sup>14</sup>

Ciljni trošak posebno naglašava smanjenje troškova tijekom faze planiranja i dizajniranja životnog ciklusa proizvoda, jer je većina troškova proizvoda određena u ovoj fazi. U usporedbi s tradicionalnim metodama troška proizvoda, ciljno trošenje raspoređuje više od ukupnog troška u fazi razvoja, istovremeno smanjujući troškove tijekom faze proizvodnje. U procesu smanjenja troškova koriste se brojne tehnike inženjeringa troškova. Vrijeme, potpuna kontrola kvalitete, planiranje materijalnih zahtjeva i vrijednost inženjeringa su među takvim metodama koje promiču ciljni troškovi.<sup>15</sup>

Ciljni trošak usmjeren je na smanjenje troškova bez utjecaja na kvalitetu ili značajke proizvoda. Trošak se smanjuje oslobađanjem od aktivnosti i operacija koje su uzrokovale

---

<sup>12</sup> CIMA: Target costing in the NHS, CIMA Discussion paper, London (UK), 2005., str 6

<sup>13</sup> Tanaka T.: Target costing at Toyota, Journal of cost management, 7(1), 1993., str 4-11

<sup>14</sup> Helms M., Etkin L. P., Baxter J.T., Gordon M. W.: Managerial implication of target costing, Competitive review, 15(1), 2005., str 49

<sup>15</sup> Sakurai M.: Target costing and how to use it, Journal of cost management, 3(2), 1989., str 39-50



troškove, a ne dodaju vrijednost na proizvod ili zamjenom sirovina jeftinijima i sl. bez utjecaja na kvalitetu proizvoda.<sup>16</sup>

### 1.3 Ciljevi istraživanja

Ciljevi istraživanja su istražiti sljedeće:

- Da li hrvatska poduzeća primjenjuju metodu ciljnih troškova?
- Ukoliko primjenjuju, koji je razlog primjene te metode?
- Što postižu implementacijom metode ciljnih troškova?
- Na koji način primjenjuju metodu?
- S kojim se problemima susreću kod primjene navedene metode?

### 1.4 Istraživačke hipoteze

Uzimajući u obzir prethodno navedena istraživanja, možemo postaviti hipotezu da:

$H_1$  Primjena metode ciljanih troškova ima pozitivan utjecaj na smanjenje troškova poslovanja.

### 1.5 Metode istraživanja

Metode koje se koriste u teorijskom dijelu su sljedeće:

- **Metoda analize:** znanstveno istraživanje raščlanjivanjem složenih pojmova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove i elemente.
- **Induktivna metoda:** tema se razmatra na temelju pojedinačnih ili posebnih činjenica, te se na temelju različitih podataka donose zaključci o cijeloj strukturi.
- **Deskriptivna metoda:** jednostavno opisivanje predmeta, procesa, te njihovih potvrđivanja veza i odnosa.
- **Deduktivna metoda:** razmatranje teme od općeg prema pojedinačnom, služi kod predviđanja budućih događaja, otkrivanja novih činjenica...
- **Metoda sinteze:** istraživanje putem spajanja elemenata u cjelinu.
- **Komparativna metoda:** utvrđivanje sličnosti u ponašanju i intenzitetu, te razlika između istih ili srodnih činjenica, procesa...

---

<sup>16</sup> Matarneh G. F., El-Dalabeeh A. R. K.: The role of target costing in reducing costs and developing products in the Jordanian public shareholding industrial companies, International journal of academic research in accounting, finance and management sciences, 6(4), 2016., str 303

- **Metoda kompilacije:** korištenje zaključaka iz drugih radova, tuđa opažanja, stavovi, spoznaje.

U empirijskom dijelu rada koristit će se sljedeće metode:

- **Statistička metoda:** na temelju obilježja određenog broja elemenata neke skupine, izvodi se opći zaključak o prosječnoj vrijednosti obilježja, devijacija.
- **Komparativna metoda:** usporedit će se prikupljeni podaci.
- **Metoda anketiranja:** na temelju anketnog upitnika prikupljaju se podaci, stavovi, mišljenja o predmetu istraživanja.
- **Metoda uzorka:** ispitivanje na temelju slučajnog izbora jedinica.
- **Metoda dokazivanja:** pretpostavlja se da je teza istinita te se analiziraju okolnosti, istražuju argumenti, te se pomoću njih dokazuje da je teza istinita.

### 1.6 Doprinos istraživanja

Doprinos ovog istraživanja je ukazati na prednosti metode ciljnih troškova, na koji način ona poduzećima koja ju primjenjuju omogućava regulaciju i smanjenje troškova. Svima nam je danas poznato koliko velika konkurencija, česte promjene okruženja, globalizacija, sve više zahtijevaju od poduzeća upravljanje i smanjenje troškova poslovanja. Na temelju provedene ankete istražiti će se koja to poduzeća u Hrvatskoj primjenjuju navedenu metodu, i na koji način ona njima pomaže u regulaciji troškova.

### 1.7 Struktura rada

**Diplomski rad sastojat će se od 6 poglavlja.**

U *prvom* poglavlju navest će se predmet i problem istraživanja, odredit će se ciljevi istraživanja i istraživačke hipoteze. Također biti će navedene metode istraživanja, kao i doprinos istraživanja i struktura rada.

U *drugom* poglavlju definirat će se opći pojam troškova i vrste troškova.

U *trećem* poglavlju biti će opisane tradicionalne, kao i suvremene metode obračuna troškova.

U *četvrtom* poglavlju biti će detaljnije opisana metoda ciljnih troškova, povijesni razvoj metode, faze primjene metode, kao i usporedba metode ciljnih troškova s drugim metodama.

U *petom* poglavlju biti će prikaz istraživanja primjene metode ciljnih troškova u Hrvatskim poduzećima na temelju anketnog upitnika.

Zadnje, *šesto* poglavlje se odnosi na zaključak cjelokupnog rada, iznošenje vlastitog mišljenja o radu.

Također, biti će prikazan popis korištene literature, popis tablica, slika, priloga i sažetak.

## 2. POJAM I PODJELA TROŠKOVA

Troškovi privlače poseban interes ekonomike poduzeća. Ne samo zbog toga što se po odnosu rezultata poslovanja poduzeća prema izvršenim ulaganjima prosuđuje o uspješnosti njegova rada, nego i zato što se na osnovi dobrog poznavanja prirode i tendencija kretanja troškova pružaju odgovarajuće mogućnosti iznalaženja optimuma bilo s obzirom na izbor faktora radnog procesa, bilo pak s obzirom na stupanj zaposlenosti i poslovnu politiku poduzeća, osobito u pogledu utvrđivanja prodajnih cijena i maksimiziranja čistog financijskog rezultata.<sup>17</sup>

### 2.1 Definicija troškova

Definicija troškova može se postaviti prema najužoj koncepciji tog pojma: troškovi su u novcu izražena količina živog i opredmećenog rada potrebna za proizvodnju učinaka. Po toj definiciji troškovi se sastoje od troškova radne snage, troškova materijala i od troškova sredstava za rad izraženih u obliku amortizacije.<sup>18</sup>

Troškovi se mogu definirati kao resursi koje treba žrtvovati ili kojih se treba odreći radi postizanja specifičnog cilja. U računovodstvu troškovi se izražavaju i mjere u monetarnim jedinicama koje su bile ili trebaju biti plaćene za dobra ili usluge.<sup>19</sup>

Postoje različite koncepcije o pojmu troškova. Prema Schmalenbachu troškovi su potrošnja dobara radi izrade novih proizvoda. Ovako shvaćeni troškovi imaju karakter prenijete vrijednosti što odgovara njihovoj pojmu u užem smislu. U najužem smislu troškovi predstavljaju svjesno uništavanje korisnih stvari u procesu proizvodnje i to s namjerom da se u zamjenu za to dobiju još korisniji proizvodi ili drugi učinci. U širem pak smislu u troškove ulaze i neki elementi novostvorene vrijednosti kao npr. dnevnice, kamate na kredite, premije osiguranja itd..<sup>20</sup>

Troškovi su vrijednosni (novčani) izraz ulaganja osnovnih elemenata proizvodnje, koji nastaju radi stvaranja novih učinaka i stjecanja (ostvarivanja) dobitaka. Trošak se matematički može utvrditi kao umnožak količine potrošenog resursa i njegove nabavne cijene

---

<sup>17</sup> Ravlić P., Ruža F., Vušković J.: *Ekonomika poduzeća*, Više ekonomske škole Pula, Split, Varaždin, Varaždin, 1974., str 307

<sup>18</sup> Majcen Ž.: *Troškovi u teoriji i praksi*, Informator, Zagreb, 1988., str 29

<sup>19</sup> Belak V.: *Menadžersko računovodstvo*, RRI plus, Zagreb, 1995., str 130

<sup>20</sup> Ravlić P., Ruža F., Vušković J.: *Ekonomika poduzeća*, Više ekonomske škole Pula, Split, Varaždin, Varaždin, 1974., str 307

(koja je izražena u određenom novčanom iznosu za jedinicu količine resursa). Trošenje elemenata proizvodnje je tehnički proces čiji se opseg može izraziti fizičkim jedinicama mjere, ali i ekonomski proces čiji se opseg izražava u novcu.<sup>21</sup>

Promatrano u računovodstvenim terminima, treba razlikovati troškovima bliske kategorije kao što su: utrošci, izdaci i rashodi.

- Utrošci se mogu definirati kao fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranje učinaka.
- Izdaci se mogu definirati kao smanjenje novčanih sredstava u blagajni i a računima u bankama.
- Rashodi su negativna stavka sračuna dobitka/gubitka i mogu se definirati kao žrtvovani resursi u stvaranju prihoda kojem pripadaju i koji se odnosi na određeno vremensko razdoblje.<sup>22</sup>

## **2.2 Podjela troškova**

Podjele troškova značajne za upravljanje troškovima su sljedeće:

- Podjela prema prirodnim svojstvima:
  - troškovi materijala,
  - troškovi usluga,
  - troškovi osoblja,
  - amortizacija,
  - nematerijalni i trošak financiranja.
- Prema ulozi u bilanci stanja:
  - uskladištivi i
  - neusklađeni.
- Prema mjestima i nositeljima:
  - proizvodni,
  - neproizvodni,
  - izravni,
  - neizravni.

---

<sup>21</sup> Karić M.: Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, listopad, 2010., str 29

<sup>22</sup> Belak V.: Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, 1995., str 130

- Za potrebe usporedbe i predviđanja:
  - stvarni (povijesni, tekući),
  - planski,
  - standardni.
- Prema mogućnosti kontrole:
  - kontrolabilni,
  - nekontrolabilni.
- Prema kalkulativnom obuhvatu:
  - apsorbirani,
  - preapsorbirani,
  - neapsorbirani.
- Prema svrsi donošenja specifičnih menadžerskih odluka:
  - opravdani, neopravdani,
  - izbježiv, neizbježiv,
  - oportunitetni,
  - transakcijski,
  - troškovi konkurentnosti.<sup>23</sup>

U odnosu na promjene razine aktivnosti, tj. u odnosu na promjene opsega (količine proizvodnje), značajna je podjela troškova na:

- fiksne (ne mijenjaju se prilikom promjena razine proizvodnih aktivnosti),
- varijabilne (mijenjaju se ovisno o promjenama razine aktivnosti),
- miješani troškovi (sastoje se od fiksnih i varijabilnih komponenata),
- diskrecijski troškovi.

Troškovi se dijele i prema njihovoj vezanosti za proizvode i to na pojedinačne i zajedničke troškove. Pod pojedinačnim troškovima podrazumijevaju se ona trošenja koja su nastala kao neposredna posljedica izrade određene jedinice proizvoda. Oni su posljedica utroška elemenata proizvodnje, uglavnom materijala i radne snage. Suvremeno organizirana, a naročito industrijska proizvodnja, odlikuje se izradom većeg broja vrsti i jedinica proizvoda na osnovu jedinstvene pripreme i jedinstvenog tehnološkog postupka, pomoću istih sredstava za rad i djelovanja istih radnika. Stoga se veći dio troškova, nastalih u svezi s tom

---

<sup>23</sup> Belak V.: Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, 1995., str 145

proizvodnjom, ne može precizno razlučiti po vrstama i jedinicama, već se javljaju kao zajednički.<sup>24</sup>

Imati različite kategorizacije troškova važno je prvenstveno radi lakšeg upravljanja troškovima. Kategorizacijom troškova lakše dolazimo do saznanja koji je trošak na koji način, gdje i kada nastao, kako utječe na ostale troškove i sl.. Na primjer kategorizacijom troškova na proizvodne i neproizvodne, materijalne i nematerijalne, dolazimo do odgovora koji su troškovi nastali u proizvodnom procesu, te ukoliko želimo smanjiti troškove u proizvodnji znamo na koje ćemo troškove utjecati i kojim troškovima upravljati. Što su troškovi više raščlanjeni, to ćemo preciznije i lakše utjecati na njih.

### **2.3 Upravljanje troškovima**

Upravljanje troškovima može se definirati kao postizanje menadžerskih ciljeva na temelju optimalnog angažiranja troškova. Osnovni cilj upravljanja troškovima jest postići što veću dugoročnu korist od učinjenog troška ili postići određeni menadžerski cilj uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentnu poziciju.<sup>25</sup>

Osnovnim ciljem upravljanja troškovima poslovanja nameće se ostvarenje dugoročne koristi od nastalog troška ili ostvarenje određenog cilja poslovanja uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentsku poziciju. Da bi ostvarilo svoje ciljeve poslovanja, poduzeće treba nadjačati konkurenciju, a pomoću upravljanja troškovima ono to može učiniti efikasnijim korištenjem internih resursa poduzeća i strogom kontrolom troškova ili premošćivanjem proizvodnih aktivnosti koje rezultiraju visokim troškovima.<sup>26</sup>

Upravljanje troškovima obuhvaća predviđanje, planiranje, budžetiranje i kontrolu troškova te analize koje pokazuju ponašanja troškova ovisno o promjeni okolnosti i uzroke odstupanja od predviđenih troškova, s ciljem njihova zadržavanja u prihvatljivim granicama.<sup>27</sup>

Upravljanje troškovima usmjereno je povećanju profitabilnosti poduzeća. Naime na visinu dobitka poduzeća može se djelovati povećanjem prihoda ili smanjenjem troškova. Sniženje

---

<sup>24</sup> Berberović Š., Stavrić B.: Teorija i metodologija troškova, Informator, Zagreb, 1985., str 41

<sup>25</sup> Belak V.: Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, 1995., str 130

<sup>26</sup> Mikić M.: Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 7(1), 2009., str 162

<sup>27</sup> Belak V.: Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, 1995., str 131

troškova je dugoročna strategija poboljšanja konkurentskog položaja poduzeća, na koju konkurenti teško mogu odgovoriti ili mogu odgovoriti tek u dugom roku.<sup>28</sup>

Razvoj upravljanja troškovima može se povezati s razvojem dviju računovodstvenih disciplina, i to s troškovnim i menadžerskim računovodstvom. Sa stajališta upravljanja troškovima, financijsko računovodstvo osigurava povijesne podatke o troškovima i informacije o ulozi troškova u računu dobiti/gubitka i bilanci. Troškovno računovodstvo je usmjereno na detaljno određenje strukture troškova i njihove klasifikacije prilagođene potrebama menadžera, na planiranje i kontrolu troškova te donošenje specifičnih menadžerskih odluka u području upravljanja troškovima.<sup>29</sup>

Modeli upravljanja troškovima mogu se uvjetno razvrstati u pet glavnih skupina:

- Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima.
- Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na procesu.
- Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na aktivnostima.
- Modeli utemeljeni na integraciji upravljanja troškovima proces/aktivnosti i modeli upravljanja ukupnim troškovima.
- Modeli koji pored kvantitativnih uključuju i kvalitativne elemente kontrole troškova.<sup>30</sup>

Model upravljanja troškovima u poduzeću definira se prema svojstvima industrije u kojoj poduzeće posluje, vrsti proizvoda i usluga, snazi i slabosti poduzeća, prilikama i prijetnjama koje utječu na poslovanje, na temelju čega menadžeri donose odluku koji će model upravljanja troškovima koristiti. Kako upravljanje troškovima podrazumijeva detaljne metode koje se mogu upotrebljavati i na individualnoj razini, ali i na razini cijelog poduzeća, razlikuje se tradicionalna metoda od strateškog upravljanja troškovima.<sup>31</sup>

Zahvaljujući intenzivnom razvoju informatičke tehnologije i metoda za pripremu informacija namijenjenih menadžerskom odlučivanju, područje primjene postupaka upravljanja troškovima, koje je pretežito bilo usmjereno na proizvodnju, sve više se širi na područje marketinga i logistike. Također, metode upravljanja troškovima, početno usmjerene na

---

<sup>28</sup> Karić M.: Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, listopad, 2010., str 33

<sup>29</sup> Belak V.: Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, 1995., str 132

<sup>30</sup> Belak V.: Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, 1995., str 133

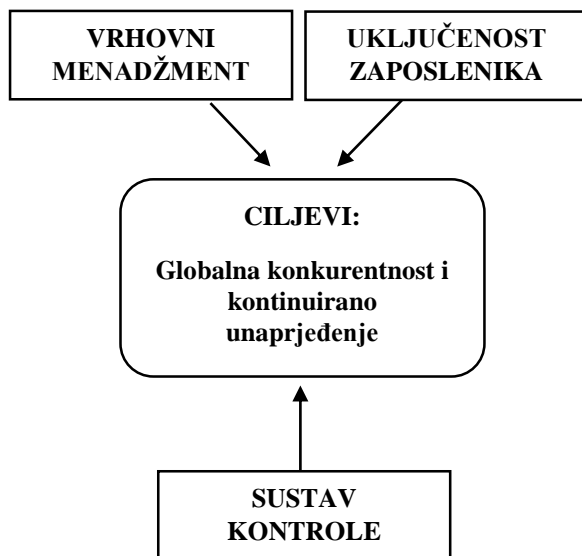
<sup>31</sup> Mikić M.: Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 7(1), 2009., str 166



poduzeće u cjelini, šire se i u dubinu, na taj način što omogućuju praćenje troškova i analizu profitabilnosti sve užih segmenata poslovanja.<sup>32</sup>

Upravljanje troškovima poslovanje temelji se na proaktivnom stavu, jer pretpostavlja da su svi troškovi proizvoda i usluga rezultat odluka donesenih od menadžmenta. Upravo zato menadžeri koji upravljaju troškovima, ne bilježe samo troškove već su aktivni partneri u donošenju odluka o razvijanju i unapređenju proizvoda i usluga te reduciranju troškova. Njihove se odluke najčešće temelje na informacijama o dinamici troškova i odnose se na ocjenjivanje uklapanja pojedinih aktivnosti u prihvatljive troškovne okvire.

Kao i kod provođenja drugih strategija poslovanja, uvođenje sustava upravljanja troškovima zahtjeva potpunu posvećenost poduzeća od vrhovnog menadžmenta do uključenosti zaposlenika na svim hijerarhijskim razinama i uvođenje sustava kontrole učinkovitosti koji će pomoći unaprijediti aktivnosti koje rezultiraju dodanom vrijednosti, a smanjiti one koje tome ne doprinose.<sup>33</sup>



**Slika 1: Sustav upravljanja troškovima**

Izvor: Mikić M.: Upravljanje troškovima u malim i srednjim poduzećima, Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 7(1), 2009., str 163

<sup>32</sup> Karić M.: Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, listopad, 2010., str 53

<sup>33</sup> Mikić M.: Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 7(1), 2009., str 163

Uvođenje sustava upravljanja troškovima zahtjeva potpunu posvećenost poduzeća od vrhovnog menadžmenta do zaposlenika na svim razinama kao i uvođenje sustava kontrole učinkovitosti koji pomažu unaprijediti aktivnosti koje rezultiraju dodanom vrijednosti.

### **3. TRADICIONALNE I SUVREMENE METODE OBRAČUNA TROŠKOVA**

#### **3.1 Tradicionalne metode obračuna troškova**

Tradicionalan model upravljanja troškovima predstavlja najstariji model obračunavanja i upravljanja troškovima poslovanja, a u praksi se koristi preko 100 godina. Ovaj sustav temelji se na podjeli proizvodnih troškova u sljedeće osnovne skupine:

1. troškovi izravnog materijala,
2. troškovi direktnog rada,
3. troškovi amortizacije,
4. troškovi proizvodne režije,
5. troškovi upravne i prometne režije.<sup>34</sup>

Prema tradicionalnom konceptu računovodstvo je primarno okrenuto prema kategorijalnom sustavu i računovodstvenim procedurama, u smislu što je računovodstvo. Ciljna orijentacija računovodstva je sekundarnog karaktera.

Kod tradicionalnih metoda opći troškovi proizvodnje se s glavnih mjesta troškova raspoređuju na proizvode preko stope dodatka ili, u slučaju procesne metode, preko ekvivalentnih jedinica. Tradicionalne metode imaju viši stupanj arbitrarnosti u alokaciji općih troškova proizvodnje na pojedine proizvode u odnosu na suvremene metode temeljene na aktivnostima. Stoga tradicionalne metode pružaju manju objektivnost pri alokaciji općih troškova proizvodnje na proizvode čime je i ocjena profitabilnosti proizvoda manje pouzdana nego uz primjenu suvremene metode.<sup>35</sup>

Tradicionalni sustavi obračuna troškova koriste se u proizvodnji gdje prevladavaju direktni troškovi, točnije troškovi direktnog materijala i direktnog rada, te su usmjereni na njihovo praćenje. Cilj ove metode je smanjenje zaliha na najmanju moguću razinu i učinkovito poslovanje. Ova je metoda dobra u samom početku, ali s obzirom da se pri izračunu

---

<sup>34</sup> Mikić M.: Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 7(1), 2009., str 166

<sup>35</sup> Nikić L.: Suvremene metode obračuna troškova, Završni rad, 2019., str 16

neizravnih troškova upotrebljavaju ključevi, postoji mogućnost pogrešne alokacije povezano s procjenom udjela troškova neizravnih troškova u određenom proizvodu.<sup>36</sup>

### 3.1.1 Obračun po radnom nalogu

Sustav obračuna troškova po radnim nalogima je najprimjereniji kad se proizvodi razlikuju po tipovima. To jest, svaki je proizvod izrađen prema specifikacijama potrošača, a njegova cijena usko je povezana procijenjenim troškom.<sup>37</sup>

Kod obračuna troškova po radnom nalogu troškovi se pripisuju svakom pojedinom radnom nalogu i prate se po radnim nalogima. Radni nalog može biti narudžba, određeni ugovor ili jedinica proizvodnje. Dakle, ovaj se sustav obračuna troškova primjenjuje kada postoji narudžba kupca. Na temelju narudžbe kupca operativna priprema proizvodnje ispostavlja radni nalog na kojem se nalazi točno specificirani proizvod ili serija proizvoda koja se mora proizvesti u određenom roku. Na svakom pojedinom radnom nalogu prate se proizvodni troškovi, kako bi se a svaki radni nalog mogli utvrditi kako ukupni proizvodni troškovi tako i jedinični proizvodni troškovi.<sup>38</sup>

Kada se radi o stupnju dovršenosti radnih naloga, onda postoje dvije vrste obračuna, a to su privremeni i konačni obračun. Privremeni obračun odnosi se na naloge koji su ostali otvoreni posljednjeg radnog dana u mjesecu za koji se obavlja račun. Konačan obračun obuhvaća sve radne naloge što su zatvoreni do posljednjeg radnog dana u mjesecu za koji se obavlja račun.<sup>39</sup>

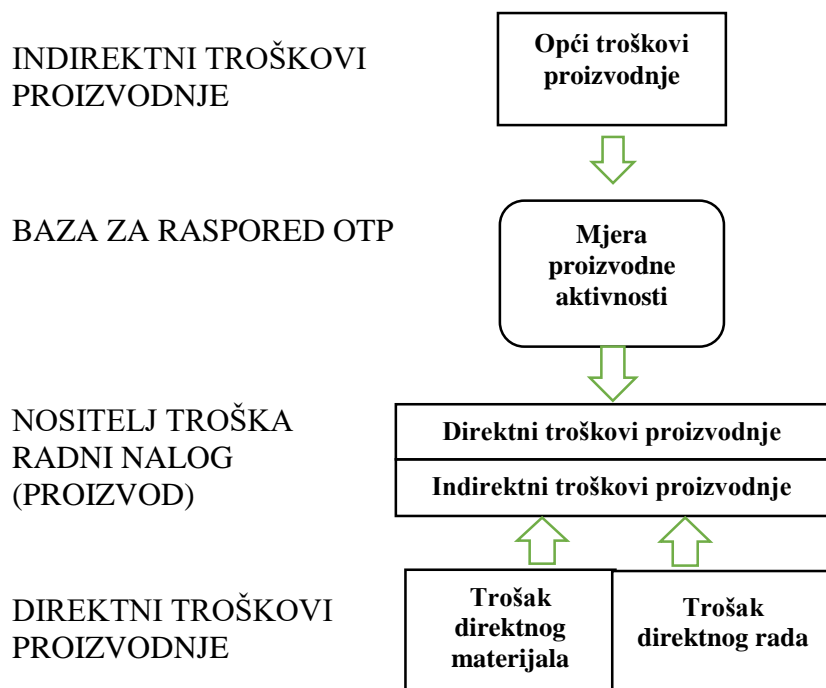
---

<sup>36</sup> Milić M.: Karakteristike i usporedba tradicionalnih sustava obračuna troškova sa suvremenom ABC metodom i metodom ciljanih troškova, Završni rad, 2015., str 8

<sup>37</sup> Polimeni R., Handy S., Cashin J.: Troškovno računovodstvo, Zagreb, 1999., str 70

<sup>38</sup> Nikić L.: Suvremene metode obračuna troškova, Završni rad, 2019., str 18

<sup>39</sup> Nikić L.: Suvremene metode obračuna troškova, Završni rad, 2019., str 18



**Slika 2: Obračun troškova proizvodnje po radnom nalogu**

Izvor: skupina autora (Gulin D.): Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2011., str 174

Faze obračuna troškova po radnom nalogu su:

1. utvrđivanje radnog naloga koji je izabran kao nositelj troškova,
2. utvrđivanje direktnih troškova proizvodnje,
3. utvrđivanje baza za raspoređivanje općih troškova,
4. izračunavanje stope dodatka općih troškova proizvodnje na radne naloge,
5. izračunavanje iznosa općih troškova za svaki radni nalog,
6. izračunavanje ukupnog troška proizvodnje radnog naloga.<sup>40</sup>

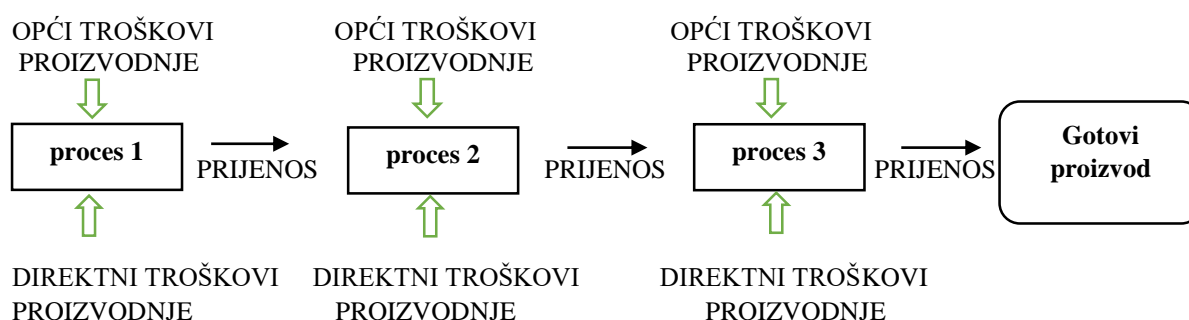
### 3.1.2 Procesni sustav obračuna troškova

Kod sustava obračuna troškova po procesima troškovi u raspoređeni prema svakom odjelu, troškovnom centru ili procesu. Sustav obračuna troškova prema procesima obično se koristi kad se proizvodi proizvode u velikom broju ili kontinuirano. Primjeri djelatnosti koje koriste ovaj sustav su : industrije papira, metala, kemikalija i tekstila..

<sup>40</sup> Perčević H.: Obračun troškova po radnom nalogu uz primjenu MRS-a 2 i HSFI-a 10, Računovodstvo i financije, br. 12, 2010., str 73-79

U sustav obračuna troškova prema procesima moraju se uvesti sljedeći postupci:

- 1) raspored direktnog materijala, direktnog rada i indirektnih troškova proizvodnje po odjelima,
- 2) određivanje jediničnog troška za svaki odjel,
- 3) prenošenje troškova iz jednog odjela u drugi,
- 4) pridruživanje troškova zalihama nedovršene proizvodnje.<sup>41</sup>



### Slika 3: Postupak odvijanja procesne proizvodnje

Izvor: skupina autora (Gulin D.): Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2011., str 186

Sustav obračuna troškova po procesima obično se koristi kad proizvodi zahtijevaju velik broj različitih proizvodnih procesa koji se izvode u 2 ili više odjela ili troškovnih centara. Na primjer, prva operacija se može izvoditi u odjelu A, kao što je strojarska obrada ili miksanje. Nakon završetka tog procesa proizvodi se prenose u odjel B da bi se izveli završni procesi. Kad je to završeno, proizvodi se prenose na zalihe gotovih proizvoda.<sup>42</sup>

Faze procesnog sustava obračuna troškova su:

1. utvrđivanje kretanja fizičkih jedinica proizvoda,
2. izračunavanje ekvivalentnih jedinica za količinu proizvodnje,
3. utvrđivanje troškova proizvodnje za ekvivalentnu jedinicu,
4. utvrđivanje ukupnih troškova proizvodnje za raspoređivanje na dovršenu i nedovršenu proizvodnju,

<sup>41</sup>Polimeni R., Handy S., Cashin J.: Troškovno računovodstvo, Zagreb, 1999., str 82

<sup>42</sup> Polimeni R., Handy S., Cashin J.: Troškovno računovodstvo, Zagreb, 1999., str 84

5. raspoređivanje ukupnih troškova proizvodnje na troškove dovršene i nedovršene proizvodnje.<sup>43</sup>

Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na procesu oblikovani su na način da prate i vrednuju troškove proizvodnje slijedeći tok procesa proizvodnje po fazama. Ti modeli su se razvili u vrijeme povećanja kompleksnosti proizvodnje i prelaska na strategiju diverzifikacije proizvodnje.

U okviru procesnog sustava obračuna troškova 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 uz primjenu određenih „ključeva“ rasporeda utemeljenih na troškovnim indikatorima.<sup>44</sup>

Troškovi procesa se nastoje reducirati primjenom sljedećih metoda:

- pojednostavljenje procesa,
- reduciranje promjene u angažiranju resursa,
- unapređivanje tijekova procesa.
- oblikovanje bolje kompaktnosti tijekova i skraćenje,
- sinkronizacija procesa.<sup>45</sup>

Prednosti koje se ističu za procesni sustav obračuna troškova sastoje se u tome da oni mogu osigurati osnovicu za razumijevanje obrasca ponašanja troškova i analizu vremenskog ciklusa.

### **3.2 Suvremene metode obračuna troškova**

Promjene u poslovnom okruženju dovele su do stvaranja potrebe za definiranjem suvremenog sustava upravljanja troškovima, odnosno strateškog upravljanja troškovima. Za razliku od tradicionalnog upravljanja troškovima koji se usredotočuje samo na mjerenje i kontroliranje troškova proizvodnje proizvoda i usluga, suvremeni sustav pruža potrebne informacije za prilagodbu ekonomskom i tehnološkom razvoju.

---

<sup>43</sup> Milić M.: Karakteristike i usporedba tradicionalnih sustava obračuna troškova sa suvremenom ABC metodom i metodom ciljanih troškova, Završni rad, 2015., str 16

<sup>44</sup> Belak V.: Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, 1995., str 134

<sup>45</sup> Belak V.: Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, 1995., str 134

Svrha suvremenog upravljanja troškovima je proizvodnja kontinuiranog ciklusa informacija o aktivnostima u kratkom i dugom roku, a sve u svrhu povećanja vrijednosti u očima potrošača i smanjenja troškova.<sup>46</sup>

Informacije tradicionalnog menadžerskog računovodstva više nisu dovoljne, jer ne daju dovoljno informacija o nefinancijskim i vanjskim faktorima ključnim za strateško planiranje i kontrolu. Kao prilagodba na zahtjeve trenutnog okruženja razvilo se strateško menadžersko računovodstvo.<sup>47</sup>

Metode strateškog menadžerskog računovodstva su sljedeće:

- Activity based costing ( ABC metoda)
- Quality costing ( računovodstvo troškova kvalitete)
- Target costing ( metoda ciljnog troška)
- Balanced Scorecard (BSC model, bilanca postignuća)
- Life cycle costing (troškovi životnog ciklusa proizvoda)
- Environmental management accounting (menadžersko računovodstvo okoliša)
- Strategic pricing ( strateško odlučivanje o cijenama)
- Competitive position monitoring ( analiza položaja konkurenata)
- Competitor cost assessment ( procjena troškova konkurenata)
- Throughput accounting ( računovodstvo protoka)
- Customer profitability analysis ( analiza profitabilnosti kupaca).

U nastavku će biti detaljnije objašnjene metode koje su najzastupljenije u primjeni.

### 3.2.1 Bilanca postignuća

Zasluga za razvoj danas dominantne metode bilance postignuća pripisuje se Kaplanu i Nortonu. Bilanca postignuća je model pažljivo odabranog skupa pokazatelja i mjera izvedenih iz strategije poduzeća pomoću kojeg se planiraju i usmjeravaju aktivnosti te mjere postignuća iz različitih perspektiva na temelju povezivanja i uravnoteženja najvažnijih čimbenika uspješnosti.<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> Mikić M.: Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, Zbornim Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 7(1), 2009., str 167

<sup>47</sup> Rogošić A., Perica I.: Strateško menadžersko računovodstvo – pregled metoda, Ekonomski pregled, 67(2), 2016., str 153

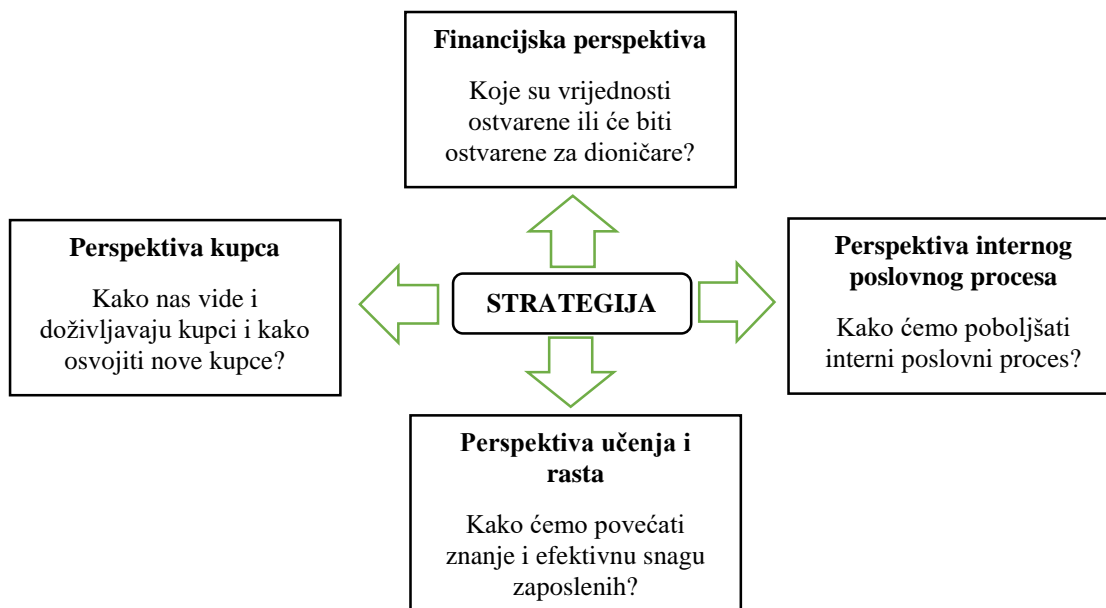
<sup>48</sup> Rogošić A., Perica I.: Strateško menadžersko računovodstvo – pregled metoda, Ekonomski pregled, 67(2), 2016., str 165



Većina poduzeća se odlučuje za mjere koje oslikavaju financijski rezultat svrstane u tri područja: rast poslovanja, profitabilnost poslovanja i stvaranje vrijednosti. Za potrebe bilance postignuća najčešće se mjerenje usmjerava na tri glavne kategorije: kapacitet zaposlenika, informacijski sustav, sukladnost pojedinačnih i organizacijskih ciljeva.

Bilanca postignuća pruža upraviteljima instrumente koji su im potrebni za postizanje budućeg natjecateljskog uspjeha. Ona prevodi misiju i strategiju organizacije u sveobuhvatan skup uspješnosti koji pruža okvir za strateške sustave mjerenja i upravljanja.

Bilanca postignuća usredotočena je na financijske i nefinancijske mjere. Financijske mjere pokazuju jesu li poboljšanja financijskog učinka rezultat ulaganja u nove proizvode ili isporuke na vrijeme. Kaplan i Norton sugeriraju da se financijske mjere ne bi trebale uklanjati zajedno, jer dobro osmišljen sustav financijske kontrole može zapravo poboljšati, a ne kočiti program upravljanja organizacijom.<sup>49</sup>



**Slika 4: Bilanca postignuća**

Izvor: Rogošić A., Perica I.: Strateško menadžersko računovodstvo-pregled metoda, Ekonomski pregled, 67(2), 2016, str 166

<sup>49</sup> Hoque Z.: Strategic management accounting: concepts, processes and issues, Pearson education Australia, 2006., str 168-169

Bilanca postignuća se zasniva na ideji da su svi bitni ciljevi o kojima se donose odluke međusobno povezani u svim unutarnjim i vanjskim procesima koje poduzeće obavlja. Važno je da svi zaposlenici znaju da su svi ciljevi međusobno povezani, kako bi djelovali u cilju zajedničkih ciljeva.<sup>50</sup>

Neke od kritika ovog modela su:

- zahtjeva mnogo vremena i sredstava prilikom uvođenja u praksu,
- ne uključuje sve bitne dionike,
- može prouzročiti teškoće u ocjenjivanju uspješnosti poslovanja poduzeća u cjelini, odnosno pri uspoređivanju poslovanja s drugim poduzećima.<sup>51</sup>

### 3.2.2 ABC metoda

Promjenjivo okruženje za proizvodnju zahtjeva istodobni prijelaz s tradicionalnih metoda obračuna troškova na one koje uzimaju i odražavaju proizvodno okruženje poduzeća. Tradicionalni sustav obračuna troškova pretpostavlja da proizvodi troše sve resurse razmjerno njihovoj količini proizvodnje, ali postoje mnogi organizacijski resursi za aktivnosti koje nisu povezane s fizičkim volumenom proizvedenih jedinica.

Prema tome, tradicionalne prakse raspodjele troškova zasnovane na količini mogu izvijestiti o iskrivljenim troškovima proizvoda. Knjigovodstvena literatura predložila je prelazak na alternativnu osnovu troška – ABC metodu – koja pretpostavlja da aktivnosti uzrokuju troškove, a da proizvodi stvaraju zahtjeve za aktivnostima. Prema ABC sustavu, troškovi se dodjeljuju proizvodima na temelju potrošnje ili potražnje pojedinačnih proizvoda za svaku aktivnost.<sup>52</sup>

Kada se u tradicionalnim sustavima koriste kriteriji koji se temelje na opsegu proizvodnje, raspored troškova redovito je pogrešan za aktivnosti koje nisu povezane s opsegom proizvodnje. Za takve aktivnosti ABC sustav ima prednost zato što prepoznaje razlike u potrošnji resursa od strane pojedinih proizvoda na koje raspoređuje troškove tih aktivnost.

---

<sup>50</sup> Rogošić A., Perica I.: Strateško menadžersko računovodstvo – pregled metoda, Ekonomski pregled, 67(2), 2016., str 168

<sup>51</sup> Rogošić A., Perica I.: Strateško menadžersko računovodstvo – pregled metoda, Ekonomski pregled, 67(2), 2016., str 168

<sup>52</sup> Hoque Z.: Strategic management accounting: concepts, processes and issues, Pearson education Australia, 2006., str 61

Obračun troškova na temelju aktivnosti obuhvaća nekoliko faza:

1. utvrđivanje glavnih aktivnosti i pokretača tih aktivnosti,
2. određivanje troškova svake aktivnosti,
3. utvrđivanje odgovarajućih kriterija za raspored troškova aktivnosti,
4. razvoj modela koji obuhvaća međusobne odnose troškova, tako da se može ispitivati utjecaj promjena u pojedinim aktivnostima na druge aktivnosti i troškove.<sup>53</sup>

Jedan od alata za pročišćavanje sustava troškova je ABC metoda. ABC metoda pročišćava sustav troškova identificirajući pojedinačne aktivnosti kao temeljne troškovne objekte. Aktivnost je događaj, zadatak ili jedinica rada s određenom svrhom – na primjer, dizajniranje proizvoda, postavljanje strojeva, upravljanje strojevima i distribucija proizvoda.

ABC sustav prvo izračunava troškove pojedinačnih aktivnosti, a zatim dodjeljuje troškove troškovnim objektima kao što su proizvodi i usluge na temelju kombinacije aktivnosti potrebnih za proizvodnju svakog proizvoda ili usluge.<sup>54</sup>

Vrijednost je obračuna troškova na temelju aktivnosti u tome što analiza tijekom procesa rada u okviru određene aktivnosti može pomoći utvrđivanju izvora neučinkovitosti. Stoga, menadžment bolje razumije utjecaj snižavanja aktivnosti u jednom području na ukupne troškove poslovanja.<sup>55</sup>

### 3.2.3 Troškovi životnog ciklusa proizvoda

Tradicionalni sustavi obračuna troškova u pravilu evidentiraju i izvješćuju samo troškove proizvodnje nekog proizvoda, tj. troškove pružanja usluga. Svi drugi troškovi prikazuju se zbirno i smatraju rashodom razdoblja. Te rashode potrebno je vezati uz određene proizvode ili usluge, ali i uz njihove faze životnog ciklusa. Životni vijek predstavlja vremenski period tijekom kojeg se proizvod, odnosno usluga razvija, koncipira, proizvodi, distribuira, prodaje, konzumira, izlazi s tržišta.<sup>56</sup>

---

<sup>53</sup> Karić M.: Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, listopad, 2010., str 39

<sup>54</sup> Horngren C., Datar S., Foster G., Rajan M., Ittner C.: Cost Accounting, Pearson Education International, New Jersey, 2009., str 170

<sup>55</sup> Karić M.: Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, listopad, 2010., str 41

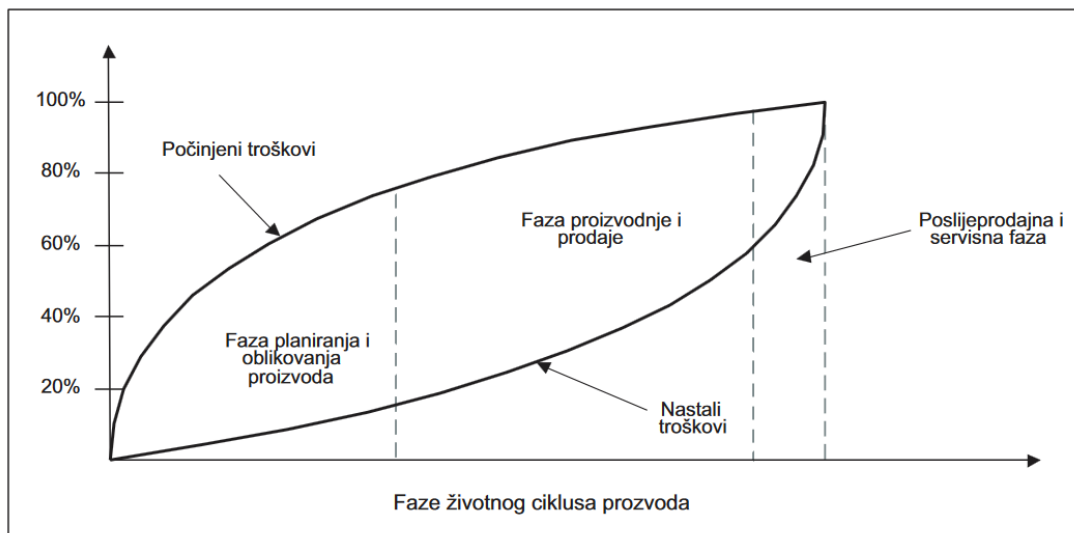
<sup>56</sup> Peršić M., Janković S.: Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2006., str 453

Razvoj ove metode se pripisuje Ministarstvu obrane Sjedinjenih američkih država koje ju je 1960-ih godina započelo koristiti prilikom nabave vojne opreme. U visokorazvijenim državama postoji regularni okvir koji sugerira primjenu koncepta troška životnog ciklusa proizvoda prilikom odabira najpovoljnije ponude za izgradnju infrastrukture u javnom vlasništvu.<sup>57</sup>

Životni vijek se općenito može podijeliti u tri razdoblja:

1. razdoblje nastanka proizvoda,
2. tržišno razdoblje,
3. post-tržišno razdoblje.

Prodajni dio životnog ciklusa proizvoda ima četiri faze: kada se proizvod uvodi na tržište, kada prodaja raste, kada se prodaja stabilizira i kada prodaja opada kako proizvod gubi prihvaćanje na tržištu. U budžetiranju životnog ciklusa, menadžeri procjenjuju prihode i troškove poslovne funkcije lanca vrijednosti koji se mogu pripisati svakom proizvodu od njegove početne faze istraživanja i razvoja do njegove krajnje korisničke usluge i podrške.<sup>58</sup>



**Slika 5: Faze životnog ciklusa proizvoda i njihova povezanost s troškovima**

Izvor: Drury C.: Management and cost accounting, South-Western, London, 2008., str 539

<sup>57</sup> Rogošić A., Perica I.: Strateško menadžersko računovodstvo – pregled metoda, Ekonomski pregled, 67(2), 2016., str 162

<sup>58</sup> Horngren C., Datar S., Foster G., Rajan M., Ittner C.: Cost Accounting, Pearson Education International, New Jersey, 2009., str 469

Obračun troškova životnog vijeka povećava transparentnost ostvarenih rezultata u pojedinim razdobljima što predstavlja dobru osnovu za donošenje odluka o:

- oblikovanju proizvoda i s time povezanim aktivnostima,
- utvrđivanju politike prodaje,
- početku odnosno završetku cjelokupnog životnog ciklusa kao i njegovih pojedinih razdoblja.<sup>59</sup>

Metoda troška životnog ciklusa proizvoda ima neka od svojih ograničenja:

- kod ove metode svatko dobiva različite odgovore, a odgovori nisu ni krivi ni pravi,
- procjenama obračuna troškova nedostaje preciznosti,
- modeli rade s ograničenim troškovnim bazama podataka,
- modeli obračuna zahtijevaju velike količine podataka.<sup>60</sup>

#### 3.2.4 Troškovi kvalitete

Planiranje, praćenje i kontrola troškova kvalitete pretpostavka je uspješnog funkcioniranja sustava total quality managementa (TQM), jer su troškovi kvalitete njegov vrijednosni izraz. Troškovi kvalitete značajan su činitelj upravljanja internim procesima, stoga se poseban naglasak stavlja na osiguranje pretpostavki za njihovo prepoznavanje u poslovnim procesima.

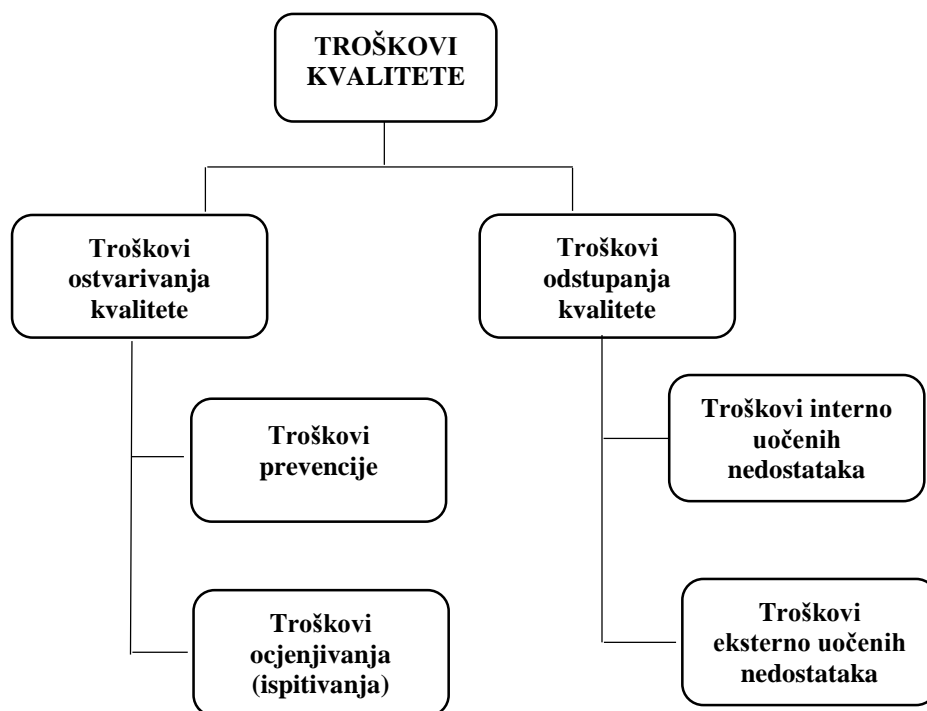
Sastavljanje računovodstvenih izvještaja o troškovima kvalitete zadatak je računovodstva odgovornosti. Ustrojavanje baza podataka o troškovima kvalitete, pretpostavka je menadžmentu za donošenje relevantnih poslovnih odluka značajnih za opstanak poslovnog sustava na tržištu i povećanje njegove ukupne konkurentnosti.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> Peršić M., Janković S.: Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2006., str 455

<sup>60</sup> Rogošić A., Perica I.: Strateško menadžersko računovodstvo – pregled metoda, Ekonomski pregled, 67(2), 2016., str 163

<sup>61</sup> Peršić M., Janković S.: Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2006., str 459



**Slika 6: Podjela troškova kvalitete**

Izvor: Rogošić A., Perica I.: Strateško menadžersko računovodstvo-pregled metoda, Ekonomski pregled, 67(2), 2016, str 166

Troškovi ostvarivanja kvalitete čine iznosi koje je potrebno uložiti u proces poslovanja kako bi se osigurao kvalitetan proizvod ili pružanje usluga. Tu pripadaju troškovi prevencije i ocjenjivanja.

Troškovi prevencije su troškovi koji se nameću zbog održavanja troškova propusta i ocjenjivanja na minimum, neki od primjera su: planiranje kvalitete, kontrola procesa, podučavanje..

Troškovi ocjenjivanja su troškovi koji se javljaju u određivanju stupnja sukladnosti sa zahtjevima kvalitete, npr.: ulazna kontrola i ispitivanje, pregledi kvalitete proizvoda, održavanje točnosti opreme za ispitivanje, kontrola i ispitivanje materijala i usluga..<sup>62</sup>

Troškovi odstupanja kvalitete su svi rashodi koji se javljaju radi ispravljanja nastalih grešaka. Dijelimo ih na troškove unutarnjih gubitaka (manjkavosti) i troškove vanjskih gubitaka (propusta).

<sup>62</sup> Lazibat T., Matić B.: Troškovi kvalitete kao čimbenik povećanja konkurentnosti na domaćem i svjetskom tržištu, Ekonomski pregled, 51 (11-12), 2000., str 1336

Troškovi unutarnjih gubitaka vezani su uz nedostatke koji su pronađeni prije otpreme proizvoda kupcu (škart, dorada, ponovljena kontrola i ispitivanje, analiza propusta..). Troškovi vanjskih gubitaka vezani su uz nedostatke koji su ustanovljeni pošto je proizvod isporučen kupcu. Ovih troškova ne bi bilo da nije bilo proizvoda s nedostacima (troškovi jamstva, nagodbe prema tužbama, odštete..).<sup>63</sup>

Koncepti TQM široki su i povezani su s promjenom paradigme u razmišljanju menadžmenta od uobičajenog do kontinuiranog poboljšanja. TQM u osnovi odražava ogroman napor promjena koji je započeo sredinom 1970.-ih zbog pritiska konkurencije, te sve većih očekivanja kupaca i zaposlenika.

TQM je filozofija i način poslovanja 1990-ih. Organizacije razmišljaju o tome kako i zašto rade ono što rade, te moraju neprekidno poduzimati odgovarajuće akcije kako bi osluškivale svoje kupce i posljedično poboljšale njihov poslovni učinak.<sup>64</sup>

Informacije o troškovima kvalitete nezaobilazan su resurs i pomoć menadžmentu u upravljanju internim radnim procesima, a na putu za ostvarenje ciljeva TQM. Pretpostavka pripreme upravljačkih informacija o troškovima kvalitete su u izgradnji odgovarajućeg sustava internog obračuna, koji će osigurati da se troškovi o poslovnim aktivnostima povezani s programom kvalitete mogu neposredno obuhvaćati i postati integralnim dijelom baze podataka menadžment informacijskog sustava.<sup>65</sup>

### **3.3 Nedostaci tradicionalnih metoda u odnosu na suvremene metode**

Upotreba tradicionalnih metoda troškova dobra je za alokaciju direktnih troškova, dok nije dobra za alokaciju indirektnih. Kod tradicionalnih metoda dolazi do toga da se troškovi ne raspoređuju na nositelje troška, već terete rashode razdoblja zajedno s ostalim troškovima uprave i prodaje, te se tako stvara nerealna slika troškova proizvoda.

---

<sup>63</sup> Lazibat T., Matić B.: Troškovi kvalitete kao čimbenik povećanja konkurentnosti na domaćem i svjetskom tržištu, *Ekonomski pregled*, 51 (11-12), 2000., str 1337

<sup>64</sup> Hoque Z.: *Strategic management accounting: concepts, processes and issues*, Pearson education Australia, 2006., str 97

<sup>65</sup> Peršić M., Janković S.: *Menadžersko računovodstvo hotela*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2006., str 459

Danas se dio općih troškova povećao čak do 90% ukupnih troškova, dok su prije u strukturi ukupnih troškova direktni troškovi sudjelovali i do 90 % pa ih je bilo lako dodijeliti. Stoga dolazi do potrebe povezivanja općih troškova s pojedinim aktivnostima koje su ih uzrokovale.<sup>66</sup>

Kod tradicionalnih metoda osnovni problemi vezani su uz precjenjivanje općih troškova, sposobnost precjenjivanja potrebnog prilikom alokacije i rasporeda na mjesta troška, izbor metode po kojoj se troškovi raspoređuju na mjesta troškova.

Zanemaruje se činjenica da svi proizvodi ne konzumiraju sve aktivnosti, samim time ni troškove. Tako su neke aktivnosti vezane iz proizvodnju serije proizvoda, određenog tipa proizvoda ili uz proizvodni pogon, što tradicionalne metode ignoriraju, te to dovodi do iskrivljene slike o profitabilnosti proizvoda.<sup>67</sup>

Prednosti korištenja strateških modela upravljanja troškovima ogledaju se u smanjenju poslovnog rizika, povećanom stvaranju dodane vrijednosti i smanjenu financijskih izdataka.<sup>68</sup>

---

<sup>66</sup> Nikić L.: Suvremene metode obračuna troškova, Završni rad, 2019., str 22

<sup>67</sup> Kozić M.: Značaj suvremenih metoda obračuna troškova, Završni rad, 2015., str 24

<sup>68</sup> Mikić M.: Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, Zbornim Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 7(1), 2009., str 167



## 4. METODA CILJNIH TROŠKOVA

Zbog velike konkurencije i ogromnog napretka u tehnologiji, kompanijama je bilo potrebno postići konkurentsku prednost, te su se stoga počele koncentrirati na trošak kroz smanjenje troškova, a kao rezultat toga, alati kao ciljni trošak postaju tako važni. Japan je bio jedan od prvih korisnika ciljnog troška koji je bio jedan od faktora njegovog razvoja, posebno automobilske industrije Toyota Motor Corporation.<sup>69</sup>

### 4.1 Definicija i obilježja metode ciljnih troškova

Ciljni trošak računovodstvena je metoda upravljanja perspektivnim profitima tvrtke kroz ciljne troškove u procesu razvoja proizvoda. Sustav ciljnih troškova razlikuje se od ostalih sustava troškova, jer njegova aktivnost nije ograničena na upravljanje troškovima, već također obraća pažnju na proces organizacije menadžmenta i odjela projekata, budući da se bavi proizvodnom operacijom počevši od faza planiranja do dolaska proizvoda do kupca.<sup>70</sup>

Iako je osnovni koncept ciljnog troška već postojao u Japanu više od 40 godina, njegova primjena razvijala se prilično sporo. Kako je konkurencija postajala sve žešća i profit oslabio, korištenje ciljnog troška u mnogim poduzećima pojačalo se i tvrtke su razvile bolje metodologije.<sup>71</sup>

Smatra se da je ciljni trošak izumila Toyota, tvrtka koja se 1965. godine počela fokusirati na zadovoljavanje rastućih i raznolikih potreba kupaca, što je dovelo do proizvodnje malih serija različitih proizvoda.<sup>72</sup>

---

<sup>69</sup> Matarneh G.F., El-Dalabeeh A.R.: The role of target costing in reducing costs and developing products in the Jordanian public shareholding industrial companies, International journal of academic research in accounting, finance and management sciences, 6(4), 2016., str 301

<sup>70</sup> Matarneh G.F., El-Dalabeeh A.R.: The role of target costing in reducing costs and developing products in the Jordanian public shareholding industrial companies, International journal of academic research in accounting, finance and management sciences, 6(4), 2016., str 303

<sup>71</sup> Feil P., Yook K.H., Kim I.W.: Japanese target costing: a historical perspective, International journal of strategic cost management, vol. 11, 2004., str 12

<sup>72</sup> Mijoč J., Pekanov D., Mijoč I.: Investigation of the relationship between contemporary cost management methods and improvement in financial performance, Economic research-Ekonomska istraživanja, 27(1), 2014., str 395

Ciljni trošak najbolje se može opisati kao sustavni proces upravljanja troškovima i planiranja profita. 6 ključnih načela ciljanog troška su:

- troškovna orijentiranost,
- fokus na kupce,
- usredotočenost na dizajn,
- uzajamno funkcioniranje,
- uključenost u lanac vrijednosti,
- orijentacija na životni ciklus.<sup>73</sup>

Ciljni trošak usmjeren je na smanjenje troškova bez utjecaja na kvalitetu ili značajke proizvoda. Trošak se smanjuje oslobađanjem od aktivnosti i radnje koje su uzrokovale troškove i ne dodaju vrijednost proizvodu, a trošak se može smanjiti zamjenom stroja umjesto zaposlenika ili zamjenom postojećih sirovina s drugim jeftinim materijalima bez utjecaja na kvalitetu proizvoda.<sup>74</sup>

Temelji se na 3 pretpostavke:

- tržišno usmjeravanje cijene,
- tretiranje troškova proizvoda neovisnom varijablom tijekom definiranja zahtjeva proizvoda,
- proaktivno djelovanje na postizanju ciljnih troškova tijekom razvoja proizvoda i procesa.

Metoda ciljnih troškova složeni je koncept određivanja troškova kod kojeg proizvod mora imati kvalitetu koja se zahtijeva, kako bi poduzeće ostvarilo željenu razinu profita njegovom prodajom po predviđenoj prodajnoj cijeni. Tržišna usmjerenost je vrlo važno obilježje ove metode koja uključuje prethodno utvrđivanje troškova vodeći se očekivanom budućom cijenom proizvoda na tržištu. Stoga se pri strukturiranju troškova posebna pozornost pridaje zahtjevima kupaca, kao što se i troškovi određenog proizvoda oblikuju s obzirom na cijenu koju su kupci spremni platiti.

---

<sup>73</sup> Perčević H., Hladika M., Mićin M.: Integrated application of the target costing and life cycle costing in contemporary business environment, *Vallis Aurea*, 1(1), 2015., str 110

<sup>74</sup> Matarneh G.F., El-Dalabeeh A.R.: The role of target costing in reducing costs and developing products in the Jordanian public shareholding industrial companies, *International journal of academic research in accounting, finance and management sciences*, 6(4), 2016., str 303

Gledajući na navedeno, ova metoda uključuje dva bitna čimbenika poslovanja:

- stalna informiranost o uvjetima s tržišta koja će bitno utjecati na odlučivanje unutar društva,
- interni proces planiranja troškova koji se temelji na informacijama s tržišta.<sup>75</sup>

Rezimirajući, ciljni troškovi utvrđuju ono što tržište kaže da će platiti, a iz tog proizlazi ciljni trošak koji organizacija mora dostići.<sup>76</sup>

Ako se ne može postići ciljni trošak proizvod ne treba lansirati. Projektnim timovima ne smije se postići ciljni trošak na način da se uklanjanju poželjne funkcije proizvoda. Stoga je cilj dizajnirati proizvod s očekivanim troškovima, koji ne premašuju ciljni trošak i koji također zadovoljavaju ciljnu razinu funkcionalnosti.<sup>77</sup>

Ciljni trošak sveobuhvatna je aktivnost utvrđivanja cijene i troškova, te upravljanja troškovima tijekom razvoja novog proizvoda, a koja uključuje:

- oblikovanje proizvoda koji za kupca ima privlačnu kvalitetu,
- određivanje ciljnog troška novog proizvoda, čijom bi se prodajom ostvarila predviđena dobit,
- pronalaženje načina kako dizajnom proizvoda zadovoljiti ciljni trošak, ali ujedno i očekivanja kupaca po pitanju cijene, kvalitete i dostupnosti.<sup>78</sup>

Bitna razlika između metode ciljnih troškova i ostalih metoda upravljanja troškovima je činjenica da se smanjenje troškova događa u pretproizvodnoj fazi životnog ciklusa proizvoda, tj. u fazi planiranja i razvoja proizvoda. Smatra se da organizacija koja može smanjiti troškove u strukturi troškova svojih novih proizvoda, istovremeno održavajući kvalitetu i funkcionalnost proizvoda, moći će uspješno preživjeti i natjecati se.<sup>79</sup>

---

<sup>75</sup> Ćurković T.: Metoda upravljanja troškovima te njihova primjena kod određivanja prodajnih cijena proizvoda, Diplomski rad, 2016., str 30

<sup>76</sup> Hoque Z.: Strategic management accounting: Concepts, processes and issues, Pearson education Australia, 2006., str 80

<sup>77</sup> Drury C.: Management and cost accounting, South-Western, London (UK), 2008., str 540

<sup>78</sup> Dunković D.: Strateško menadžersko računovodstvo, Skripta s vježbama, RRiF visoka škola za financijski menadžment, 2011., str 45

<sup>79</sup> Mijoč J., Pekanov D., Mijoč I.: Investigation of the relationship between contemporary cost management methods and improvement in financial performance, Economic research- Ekonomska istraživanja, 27(1), 2014., str 395



**Slika 7: Tradicionalno i ciljno upravljanje troškovima**

Izvor: Belak V.: Menadžersko računovodstvo hotela, RRIplus, 1995., str 440

Metoda ciljnih troškova aktivira kontrolu troškova prije i tijekom razvoja proizvoda, dok iz tradicionalne perspektive, poduzeće čeka do kasnih faza životnog ciklusa proizvoda, gdje su troškovi postali većinom trajni i poduzeće više nema velike mogućnosti promjene ili kontrole troškova. Ciljni troškovi igraju značajnu ulogu u razvoju proizvoda, jer je cilj primjene ciljnih troškova smanjiti troškove proizvoda na najmanji mogući stupanj i imati najviši stupanj kvalitete kako bi se tvrtka mogla suočiti s velikom konkurencijom u svijetlu otvorene ekonomije.<sup>80</sup>

Metoda ciljnog troška tehnika je usmjerena na kupce, koju široko koriste japanske tvrtke, a kasnije su ju usvojile i kompanije u Europi i SAD-u. Prva faza zahtjeva istraživanje tržišta kako bi se utvrdila vrijednost proizvoda koju percipiraju kupci, na temelju njegovih funkcija i atributa, odnosno njegove funkcionalnosti, vrijednosti diferencijacije u odnosu na konkurentne proizvode i cijene konkurentskih proizvoda. Ciljni trošak uspoređuje se s predviđenim stvarnim troškom. Glavno obilježje ciljnog troška je prihvaćanje timskog rada. Članovi tima uključuju dizajnere, inženjere, nabavu, proizvodnju, marketinško i upravljačko računovodstveno osoblje. Njihov je cilj postići propisani trošak proizvoda na propisanoj razini funkcionalnosti i kvalitete. Disciplina osigurava da nijedna skupina ne može nametnuti svoje funkcionalne sklonosti.<sup>81</sup>

<sup>80</sup> Matarneh G.F., El-Dalabeeh A.R.: The role of target costing in reducing costs and developing products in the Jordanian public shareholding industrial companies, International journal of academic research in accounting, finance and management sciences, 6(4), 2016., str 305

<sup>81</sup> Drury C.: Management and cost accounting, South-Western, London (UK), 2008., str 539

Razvoj cjenovnih i ciljnih troškova sastoji se od nekoliko koraka:

1. razviti proizvod koji zadovoljava potrebe potencijalnih kupaca,
2. odabrati ciljnu cijenu (ciljana cijena je snova za izračun ciljnog troška),
3. izvesti ciljni trošak po jedinici oduzimajući ciljni operativni prihod po jedinici od ciljane cijene (ciljani prihod po jedinici je prihod koji tvrtka želi ostvariti po prodajnoj jedinici proizvoda ili usluge),
4. izvršiti analizu troškova,
5. izvršiti inženjering vrijednosti za postizanje ciljanih troškova (njegov je cilj smanjiti troškove i postići razinu kvalitete koja zadovoljava kupce).

Ciljni trošak po jedinici je procijenjeni dugoročni trošak po jedinici jednog proizvoda ili usluge, koji omogućuje poduzeću da ostvari ciljni operativni prihod po jedinici, pri prodaji po ciljnoj cijeni. Ciljni trošak po jedinici često je niži od postojećeg punog troška po jedinici proizvoda. Ciljni trošak po jedinici je zapravo samo to – cilj – nešto što tvrtka mora postići.<sup>82</sup>

Konkurentska strategija koju poduzeće odluči slijediti identificira način na koji se uprava namjerava uspješno natjecati na svojim proizvodnim tržištima i pružiti vrhunsku vrijednost kupcima. Konkurentsko okruženje tvrtke utječe na njegovu sposobnost da uspješno provodi odabranu strategiju. Veza između kompatibilne strategije i upotrebe ciljnih troškova postoji prije svega zato što ciljni trošak pruža sredstva za postizanje ciljeva tvrtke kod zadovoljavanja zahtjeva tržišta na prilagodljivoj razini profitabilnosti.

Neke od prednosti metode ciljnih troškova koje se ističu su:

- dodjeljivanje optimalne cijene proizvoda kupcu,
- odabir odgovarajućih proizvoda i tehnoloških procesa,
- smanjenje poteškoća sa dizajnom u fazi inovacije,
- eliminiranje porasta troškova proizvoda,
- poboljšanje odnosa unutar i izvan poduzeća.

---

<sup>82</sup> Horngren C., Datar S., Foster G., Rajan M., Ittner C.: Cost accounting, Pearson international edition, New Jersey, 2009., str 461-462

Uz prednosti postoje i neki nedostaci ove metode, a to su:

- mogućnost zlouporabe metode
- veliki pritisak prilikom dizajniranja proizvoda,
- vrijeme razvoja proizvoda može se produžiti ukoliko se proizvod više puta dizajnira kako bi bio ispod ciljne tržišne cijene.<sup>83</sup>

Metoda ciljnih troškova pruža način za upravljanje budućim profitima poduzeća integrirajući strateške varijable tako da istovremeno planiraju kako zadovoljiti kupce, uhvatiti tržišni udio, generirati dobit, te planirati i kontrolirati troškove.<sup>84</sup>

Da bi se ciljni troškovi uopće mogli razmatrati nužno je dobro poznavati i razumjeti postojeću strukturu troškova, jer je primarni interes organizacije uspostaviti ravnotežu između kvalitete i funkcionalnosti u kombinaciji prihvatljive razine cijene koja će zadovoljiti obje strane u procesu tržišne razmjene, kupca i proizvođača.<sup>85</sup>

#### 4.2 Metode utvrđivanja ciljnih troškova

Teorija i praksa poznaju tri metode utvrđivanja ciljnih troškova:

- metoda zbrajanja
- metoda oduzimanja
- integrirana metoda

**Metoda zbrajanja** temelji se na postojećoj tehnologiji i ostvarenim rezultatima u poslovnom subjektu. Ne uzima se u obzir u potpunosti tržišna cijena kao osnova za određivanje ciljanih troškova.

Ova metoda određuje ciljne troškove na temelju prijedloga snižavanja standardnih troškova, koji su prethodno utvrđeni na osnovi dragocjenih iskustava iz prošlosti i proizvodnim mogućnostima poduzeća.<sup>86</sup>

---

<sup>83</sup> Milić M.: Karakteristike i usporedba tradicionalnih sustava obračuna troškova sa suvremenom ABC metodom i metodom ciljanih troškova, Završni rad, 2015., str 33

<sup>84</sup> Hibbets, Aleecia R., Albright T., Wilfried F.: The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field, *Journal of managerial issues*, 15(1), 2003.

<sup>85</sup> Milić M.: Karakteristike i usporedba tradicionalnih sustava obračuna troškova sa suvremenom ABC metodom i metodom ciljanih troškova, Završni rad, 2015., str 29

<sup>86</sup> Belak V.: Menadžersko računovodstvo hotela, RRiFplus, 1995., str 446

$$\text{Ciljni trošak} = a + bx$$

a= uobičajeni stvarni trošak jednak svim proizvodima

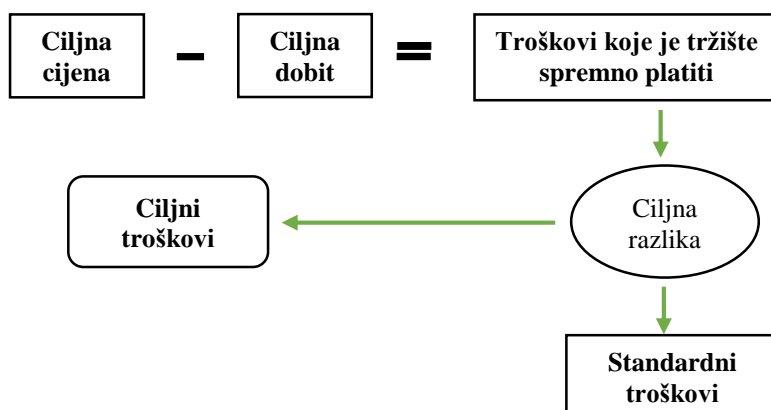
b= uobičajeni stvarni trošak kojeg određuje x svojstvo oblikovanog proizvoda

$$\text{tržišna cijena} - \text{ciljni trošak} = \text{dobit}$$

**Metoda oduzimanja** osnovna je metoda za određivanje ciljnih troškova i na njoj počiva njena cjelokupna filozofija i koncepcija. Od tržišne se cijene oduzima ciljana dobit i dobivaju tržišno dopušteni troškovi.

Ova metoda temelji se na izračunu ciljne cijene (cijene koju su potrošači spremni platiti) i ciljnog dobitka. Oduzimanjem vrijednosti ciljne cijene od ciljnog dobitka dobiva se visina dopuštenih troškova, tj. troškova koje je tržište spremno prihvatiti. Na temelju postojeće proizvodne i procesne tehnologije stručni odjel utvrđuje standardne troškove. Standardni troškovi su troškovi koji su planirani da će nastati realizacijom određenog učinka pod uvjetima koji se uobičajeno pojavljuju.<sup>87</sup>

Iz razlike između dopuštenih i standardnih troškova izvode se ciljni troškovi poduzeća. Važnu ulogu kod metode oduzimanja ima upravljanje ciljevima. Upravljanje se temelji na određivanju ciljeva zajedno s djelatnicima koji su na taj način motivirani za postizanje tih ciljeva.<sup>88</sup>



**Slika 8: Utvrđivanje ciljnih troškova-metoda oduzimanja**

Izvor: Belak V.: Menadžersko računovodstvo hotela, RRiFplus, 1995., str 446

<sup>87</sup> Ćurković T.: Metoda upravljanja troškovima te njihova primjena kod određivanja prodajnih cijena proizvoda, Diplomski rad, 2016., str 32

<sup>88</sup> Belak V.: Menadžersko računovodstvo hotela, RRiFplus, 1995., str 446

**Integrirana metoda** predstavlja kombinaciju metoda. Kod ove metode karakteristično je sučeljavanje zahtjeva tržišta i sposobnosti poslovnog subjekta, kako bi se odredili ciljni troškovi. Ova metoda najviše se upotrebljava u japanskoj praksi.<sup>89</sup>

### 4.3 Uvođenje i primjena metode ciljnih troškova

Za uvođenje obračuna ciljnih troškova ne postoji jedinstven recept, s obzirom da svako poduzeće ima svoje specifičnosti. Proces uvođenja ovisi o vrsti i svojstvima proizvoda i usluga.<sup>90</sup>

Najčešće se navode 3 faze utvrđivanja ciljanog troška proizvoda:

1. faza tržišne orijentacije ( Utvrđivanje ciljne prodajne cijene i ciljne marže, ovdje je važno usredotočiti se na zahtjeve kupaca, ali i na analizu proizvoda konkurenata. Završni korak prve faze je utvrđivanje dozvoljenog troška proizvodnje.),
2. utvrđivanje ciljnih troškova na razini proizvoda (Uključuje funkcionalnu analizu troškova u koju su uključeni računovođe, djelatnici marketinga, proizvodnje, projektnog i prodajnog odjela.),
3. utvrđivanje ciljnih troškova na razini komponenti (Utvrđuju se kod složenijih proizvoda.).<sup>91</sup>

Obračun ciljnih troškova može se višestruko primjenjivati u poduzeću. Primjena obračuna ciljnih troškova u ranoj fazi planiranja i razvoja novog proizvoda doprinosi optimalizaciji razvoja proizvoda i procesa. Ciljni troškovi se mogu koristiti kao instrument racionalizacije već postojećih proizvoda na način da se usredotočimo na one komponente koje su bitne za zadovoljstvo kupaca.

Ciljne troškove moguće je postići samo pravom organizacijom proizvodnje, ali i drugih odjela te poduzeća kao cjeline.<sup>92</sup>

---

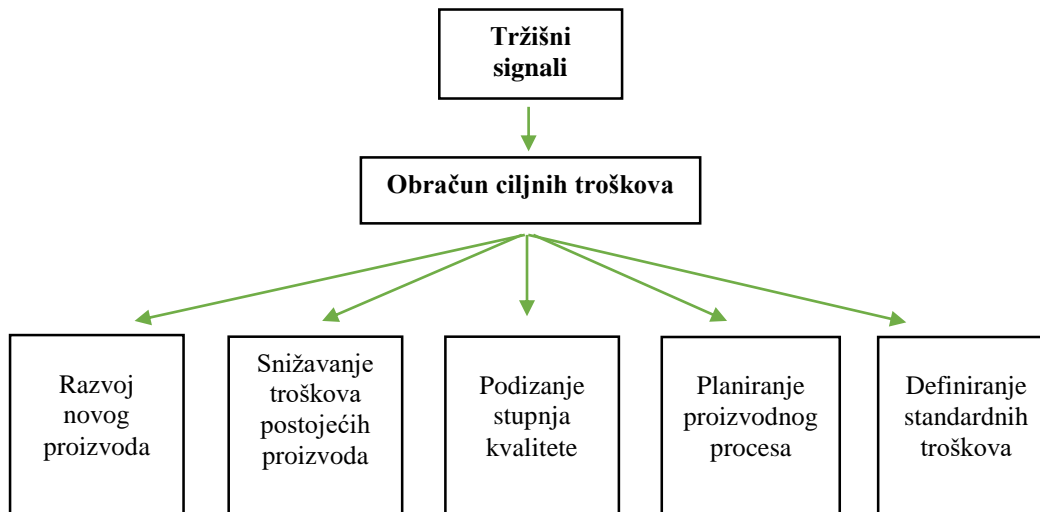
<sup>89</sup> Belak V.: Menadžersko računovodstvo hotela, RRiFplus, 1995., str 447

<sup>90</sup> Milić M.: Karakteristike i usporedba tradicionalnih sustava obračuna troškova sa suvremenom ABC metodom i metodom ciljanih troškova, Završni rad, 2015., str 31

<sup>91</sup> Rogošić A., Perica I.: Strateško menadžersko računovodstvo – pregled metoda, Ekonomski pregled, 67(2), 2016., str 159

<sup>92</sup> Belak V.: Menadžersko računovodstvo hotela, RRiFplus, 1995., str 447





**Slika 9: Područje primjene ciljnih troškova**

Izvor: Belak V.: Menadžersko računovodstvo hotela, RRiFplus, 1995., str 447

Postoji nekoliko faza u procesu ciljnog troška:

1. uspostavljanje prodajne cijene novog proizvoda i procjena obujama prodaje iz analize tržišta i ciljne dobiti,
2. određivanje ciljnog troška oduzimanjem dobiti od prodajne cijene,
3. izvršavanje funkcionalne analize troškova za pojedine komponente i procese,
4. odredit procijenjeni trošak proizvoda,
5. uspoređivanje procjene s ciljem,
6. ako procijenjeni trošak prelazi ciljni trošak, ponavlja se analiza kako bi se smanjio procijenjeni trošak,
7. donošenje konačne odluke hoće li se uvesti proizvod ili ne,
8. upravljanje troškovima tijekom proizvodnje proizvoda.<sup>93</sup>

Za uvođenje obračuna ciljnih troškova ne postoji jedinstven recept, budući da svako poduzeće ima svoje specifičnosti, a proces uvođenja ovisi o vrsti i svojstvima proizvoda i usluga.

Općenito se proces uvođenja može podijeliti u dvije faze:

1. faza određivanja ciljnih troškova
2. faza dodjeljivanja ciljnih troškova proizvodima i njegovim komponentama

<sup>93</sup> CIMA: Target costing in the NHS, CIMA Discussion paper, London (UK), 2005., str 4

Prva faza okrenuta je aktivnostima izvan poduzeća, stavlja se naglasak na istraživanje tržišta, analizu konkurencije, definiranje tržišnog segmenta, utvrđivanje zahtjeva i želja kupaca, definiranje potrebnih svojstva proizvoda, tržišne cijene i željene dobiti.

Druga faza fokusirana je na aktivnosti unutar poduzeća. Obuhvaća utvrđivanje standardnih troškova poslovanja, razliku između standardnih i ciljnih troškova te sam proces proizvodnje i kontinuiranog poboljšanja.<sup>94</sup>



**Slika 10: Ciljni troškovi i ciklus razvoja proizvoda**

Izvor: Belak V.: Menadžersko računovodstvo hotela, RRiFplus, 1995., str 442

Uvođenje obračuna ciljnih troškova može se podijeliti u nekoliko koraka:

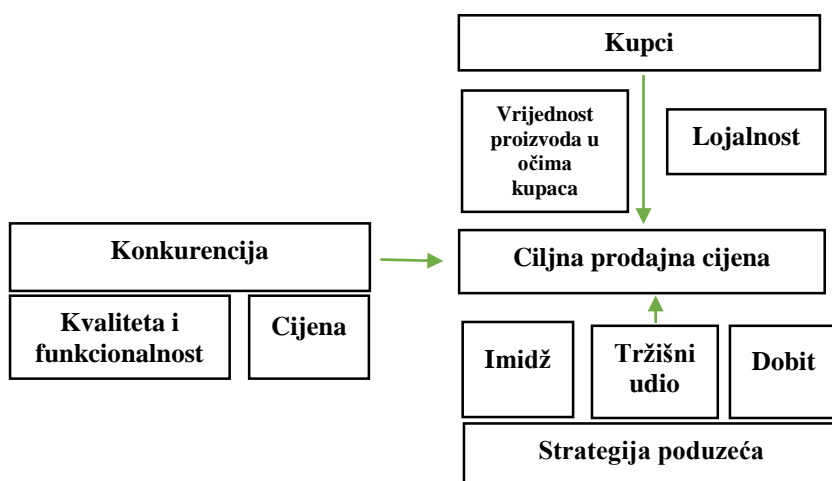
1. određivanje cijene i sadržaja projekta ( Priprema projektne dokumentacije koja opisuje ciljni proizvod i njegove funkcije. Osnova za donošenje odluke o ciljnim troškovima proizvoda i njegovih sastavnih dijelova su koristi koje kupac očekuje od proizvoda.)
2. definiranje podataka o prodaji proizvoda ( Odabiru se ciljna tržišta i određuje strategija za odabrana tržišta.)
3. određivanje ciljne dobiti i ciljnih troškova ( Ciljna dobit predstavlja željenu dobit određenog proizvoda, a definirana je ukupnom dobiti poslovnog subjekta, proizvodnim miksom subjekta, profitabilnošću pojedinih proizvoda, životnim vijekom proizvoda i sl..)

<sup>94</sup> Belak V.: Menadžersko računovodstvo hotela, RRiFplus, 1995., str 442

4. utvrđivanje ciljnih troškova po sastavnim dijelovima ( Ciljni troškovi su najviše dopušteni troškovi u cijelom životnom vijeku proizvoda i određuju se posebno za svaku životnu fazu. Ako su dozvoljeni troškovi niži od standardnih, dolazi do snižavanja troškova.)<sup>95</sup>

Ciljni troškovi utvrđuju se u području direktnih i indirektnih troškova. Nakon definiranja ukupnih direktnih i indirektnih ciljnih troškova, ciljne je troškove potrebno utvrditi po funkcijama, zatim po sastavnim dijelovima ili komponentama.

Proizvod se može definirati kao kombinacija različitih funkcija koje omogućavaju njegove komponente. Funkcije proizvoda su dugoročno stabilnije od njegovih sastavnih dijelova. Funkcije su povezane s koristima koje kupac ima od proizvoda. U području onih funkcija koje ne utječu na korist kupaca i prodaju proizvoda postoje najznačajnije mogućnosti za smanjivanje troškova proizvoda. Nakon definiranja funkcija troškovi se raščlanjuju na pojedine komponente, koji su nositelji funkcija.<sup>96</sup>



**Slika 11: Određivanje ciljne prodajne cijene**

Izvor: Belak V.: Menadžersko računovodstvo hotela, RRiFplus, 1995., str 444

<sup>95</sup> Paškov-Galić E.: Model ciljnih troškova kod odabranih poslovnih subjekata, Završni rad, 2018., str 8-10

<sup>96</sup> Belak V.: Menadžersko računovodstvo hotela, RRiFplus, 1995., str 444

## **5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE PRIMJENE METODE CILJNIH TROŠKOVA U HRVATSKIM PODUZEĆIMA**

### **5.1 Definiranje uzorka**

Ovo istraživanje provedeno je na velikim poduzećima u Hrvatskoj tijekom lipnja i srpnja 2020. godine.

Prema Zakonu o računovodstvu veliki poduzetnici su oni koji prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri uvjeta:

- ukupna aktiva 150.000.000,00
- prihod 300.000.000,00
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250 radnika.

Velika poduzeća u Hrvatskoj pretraživana su prema podacima na stranici FINE, na temelju predanih godišnjih financijskih izvještaja iz 2019. godine. Broj poduzeća iznosio je 371, dok je istraživanje provedeno na njih 288.

Od 288 ispitanika, odgovor je dalo njih 71, što predstavlja odaziv od 24,65%.

### **5.2 Metodologija istraživanja**

Istraživanje se provodilo putem anketnog upitnika koji se slao direktorima računovodstvenih odjela pojedinih poduzeća. Istraživanjem je obuhvaćeno 288 velikih poduzeća odabranih slučajnim izborom. S obzirom na prvotno slab odaziv na poslanu anketu, daljnje istraživanje se provodilo kontakt telefonom putem kojeg su se kontaktirali direktori računovodstvenih odjela.

Anketni upitnik sastojao se od 8 kratkih pitanja, za čije popunjavanje je bilo potrebno svega par minuta.

Pitanja koja su postavljena u anketnom upitniku bila su sljedećih vrsta:

- Likertova ljestvica sa skalama od 1-5,
- pitanja otvorenog tipa,
- mogućnost višestrukog odabira odgovora,
- pitanja s ponuđenim odgovorima DA/NE.

### 5.3 Analiza rezultata istraživanja

Provedenim istraživanjem testira se postavljena hipoteza, analizom anketnog upitnika pitanjem 7 i 8.

*H<sub>1</sub> Primjena metode ciljnih troškova ima pozitivan utjecaj na smanjenje troškova poslovanja.*

Za početak nastojalo se dobiti odgovor na pitanje primjenjuju li poduzeća strateško menadžersko računovodstvo, ili su okrenuti tradicionalnom menadžerskom računovodstvu.

Od 71 poduzeća koje se odazvalo na ovo istraživanje 41 poduzeće se izjasnilo da primjenjuje tradicionalno menadžersko računovodstvo, što predstavlja 57,75%, dok preostalih 30 poduzeća primjenjuju strateško menadžersko računovodstvo, u postotku je to 42,25%.

U nastavku su prikazani rezultati istraživanja anketnim upitnikom na koji je dalo odgovor 30 ispitanika koji su se izjasnili da primjenjuju strateško menadžersko računovodstvo.

*Anketno pitanje br. 1. Označite računovodstvene metode koje primjenjujete*

**Tablica 1. Računovodstvene metode koje se primjenjuju**

| Ponudeni odgovor   | Broj ispitanika | Struktura (%) |
|--|-----------------|---------------|
| ABC metoda   | 15              | 50%           |
| Quality costing (računovodstvo troškova kvalitete)               | 7               | 23,33%        |
| Target costing (ciljni troškovi)                                 | 11              | 36,67%        |
| Balanced scorecard (bilanca postignuća)                          | 7               | 23,33%        |
| Life cycle costing (troškovi životnog ciklusa proizvoda)         | 6               | 20%           |
| Environmental management (menadžersko računovodstvo okoliša)     | 0               | 0%            |
| Strategic pricing (strateško odlučivanje o cijenama)             | 3               | 10%           |
| Competitive position monitoring (analiza položaja konkurenata)   | 2               | 6,66%         |
| Competitor cost assessment (procjena troškova konkurenata)       | 0               | 0%            |
| Throughput accounting (računovodstvo protoka)                    | 0               | 0%            |
| Customer profitability analysis (analiza profitabilnosti kupaca) | 5               | 16,67%        |

Izvor: izrada autora

Na prvo anketno pitanje koje računovodstvene metode primjenjuju ispitanici su imali mogućnost višestrukog odabira. Što znači da su neki od poduzeća odgovorili kako primjenjuju više od jedne metode strateškog menadžerskog računovodstva. Iz priloženih odgovora možemo vidjeti kako se najviše primjenjuje ABC metoda i to 50% poduzeća primjenjuje ovu

metodu. Sljedeća metoda je koja se primjenjuje u većini poduzeća je target costing odnosno metoda ciljnih troškova i to u 36,67% poduzeća, odnosno u 11 od 30 poduzeća. Quality costing metoda i bilanca postignuća primjenjuju se u jednakom postotku 23,33%, tj. 7 od 30 poduzeća primjenjuje ovu metodu. Metodu životnog ciklusa primjenjuje 6 od 30 poduzeća (20%), analizu položaja konkurenata 2, a analizu profitabilnosti kupaca 5 od 30 poduzeća. Preostale metode ne primjenjuje niti jedno poduzeće. Možemo iz priloženoga zaključiti kako se u većini primjenjuju ABC metoda, ciljnih troška, te računovodstvo troškova kvalitete i bilanca postignuća.

**Anketno pitanje br.2.** Što biste istakli kao najveću korist primjene strateškog menadžerskog računovodstva?

**Tablica 2. Koristi od primjene strateškog menadžerskog računovodstva**

| Odgovori ispitanika   |
|---|
| Egzaktnost podataka.  |
| Učinkovitije i bolje upravljanje troškovima.  |
| Omogućava kvalitetnije planiranje i kontrolu postojećih aktivnosti. Definiranje budućih strategija. |
| Bolje upravljanje troškovima.   |
| Bolje upravljanje troškovima.   |
| Bolje i kvalitetnije donošenje poslovnih odluka.  |
| Dobro upravljanje troškovima.   |
| Bolje upravljanje troškovima i cijenama.  |
| Transparentnost podataka.   |
| Kontrola trenutnog stanja i buduća planiranja.  |
| Održavanje vodećeg položaja na tržištu i usmjerenost ka jedinstvenom cilju.                         |
| Lakša identifikacija internih i eksternih čimbenika poslovanja.                                     |

Izvor: izrada autora

Ispitanici su imali mogućnost slobodnog upisivanja odgovora na pitanje koje su koristi od primjene prethodno navedenih metoda. Samo 12 ispitanika je navelo svoje odgovore. Možemo zaključiti kako su u većini odgovori kako su koristi od primjena metoda bolje i kvalitetnije upravljanje troškovima.

**Anketno pitanje br.3.** Što biste istakli kao najznačajnije ograničenje metoda strateškog menadžerskog računovodstva?

**Tablica 3. Ograničenja primjene metoda strateškog menadžerskog računovodstva**

| Odgovori ispitanika   |
|---|
| Egzaktnost podataka.  |
| Povećani troškovi informatičke potpore.   |
| Zahtjevnost, potrebna je dobra informatička podrška i razumijevanje materije.       |
| Ne bi trebalo biti ograničenja.   |
| Neizvjesna okolina.   |
| Nemogućnost predviđanja tržišnog kretanja kada su nepredvidive okolnosti u pitanju. |
| Vremenski pomak.  |

Izvor: izrada autora

Kao na prethodno tako su i na ovo pitanje ispitanici imali mogućnost slobodnog odgovora, međutim na ovo pitanje broj odgovora je još manji. 7 ispitanika je dalo odgovor na ovo pitanje, što može dovesti do zaključka kako ispitanici više preferiraju pitanja s ponuđenim odgovorima.

*Anketno pitanje br.4. Nakon uvođenja (prethodno odabrane metode) uočeno je:*

**Tablica 4. Rangiranje uočenih promjena nakon uvođenja odabranih metoda**

|   | 1-u potpunosti se ne slažem | 2-djelomično se ne slažem | 3-niti se slažem, niti se ne slažem | 4-djelomično se slažem | 5-potpuno se slažem | Ukupno |
|---|-----------------------------|---------------------------|-------------------------------------|------------------------|---------------------|--------|
| <b>Smanjenje troškova poslovanja</b>          | 0                           | 0                         | 12                                  | 13                     | 5                   | 30     |
| <b>Bolje upravljanje troškovima</b>           | 0                           | 0                         | 4                                   | 16                     | 10                  | 30     |
| <b>Poboljšanje kvalitete proizvoda/usluge</b> | 1                           | 5                         | 8                                   | 12                     | 4                   | 30     |
| <b>Veće zadovoljstvo kupaca</b>               | 0                           | 8                         | 8                                   | 12                     | 2                   | 30     |
| <b>Povećanje broja zaposlenika</b>            | 6                           | 14                        | 6                                   | 3                      | 0                   | 29     |
| <b>Povećanje tržišnog udjela</b>              | 4                           | 5                         | 17                                  | 2                      | 2                   | 30     |
| <b>Povećanje dobiti</b>                       | 0                           | 3                         | 12                                  | 11                     | 4                   | 30     |
| <b>Poboljšanje ukupnih performansi</b>        | 0                           | 5                         | 7                                   | 15                     | 3                   | 30     |

Izvor: izrada autora

Četvrto pitanje odnosilo se na rangiranje uočenih promjena nakon uvođenja prethodno odabranih metoda. Iz odgovora se može zaključiti kako uvođenje odabranih metoda strateškog menadžerskog računovodstva doprinose poduzećima bolje upravljanje troškovima, s čime se djelomično slaže 16 od 30 ispitanika, a potpuno se slaže 10 od 30 ispitanika. Također primjena metoda doprinosi smanjenju troškova poduzeća čime se djelomično slaže 13, a u potpunosti 5 ispitanika. Može se uočiti kako se u potpunosti ili djelomično većina ispitanika ne slaže oko toga da uvođenje metoda doprinosi povećanju broja zaposlenika, dok se većina zaposlenika niti slaže, niti se ne slaže oko toga da uvođenje metoda doprinosi povećanju tržišnog udjela i povećanju dobiti. Jedan ispitanik nije rangirao promjenu broja zaposlenika.

*Anketno pitanje br.5. Provodite li sustavno upravljanje kvalitetom?*

**Tablica 5. Provođenje sustavnog upravljanja kvalitetom među ispitanicima**

| Ponudeni odgovori | Broj ispitanika | Struktura (%) |
|-------------------|-----------------|---------------|
| DA                | 17              | 56,66%        |
| NE                | 12              | 40%           |
| Nije dalo odgovor | 1               | 3,33%         |
| <b>Ukupno</b>     | <b>30</b>       | <b>100%</b>   |

Izvor: izrada autora

Kod ovoga pitanja ispitanici su imali mogućnost odgovora sa da i ne. Iz odgovora možemo zaključiti kako većina (56,66%) ispitanika provodi sustavno upravljanje kvalitetom u poslovanju. Preostalih 40% odnosno 12 ispitanika ne provodi, 1 ispitanik nije dao odgovor na ovo pitanje.

*Anketno pitanje b.6. Imate li certifikat ISO 9001?*

**Tablica 6. Posjedovanje certifikata ISO 9001 među ispitanicima**

| Ponudeni odgovori | Broj ispitanika | Struktura (%) |
|-------------------|-----------------|---------------|
| DA                | 17              | 56,66%        |
| NE                | 11              | 36,66%        |
| Nije dalo odgovor | 2               | 6,66%         |
| <b>Ukupno</b>     | <b>30</b>       | <b>100%</b>   |

Izvor: izrada autora

Na pitanje posjeduju li certifikat ISO 9001 56,66% ispitanika je odgovorilo da posjeduje, 11 ispitanika, tj. 36,66% odgovorilo je da ne posjeduje, dok dva ispitanika nisu dali odgovor na ovo pitanje.

Sljedeća dva pitanja odnosila su se samo na ispitanike koji su odgovorili kako primjenjuju metodu ciljnih troškova u svom poslovanju. 11 ispitanika se izjasnilo kako primjenjuje metodu ciljnih troškova.

*Anketno pitanje br.7. Koji je glavni razlog uvođenja metode ciljnih troškova?*

**Tablica 7. Razlozi uvođenja metode ciljnih troškova**

| Ponudeni odgovori             | Broj ispitanika | Struktura (%) |
|-------------------------------|-----------------|---------------|
| Povećanje konkurentnosti      | 1               | 9,09%         |
| Povećanje zadovoljstva kupaca | 0               | 0%            |
| Smanjenje troškova poslovanja | 8               | 72,72%        |
| Povećanje dobiti              | 2               | 18,18%        |
| <b>Ukupno</b>                 | <b>11</b>       | <b>100%</b>   |

izvor: izrada autora

Kako je prethodno navedeno posljednja dva pitanja odnose se na ispitanike koji su se na prvom pitanju izjasnili kako primjenjuju metodu ciljnih troškova. Kod anketnog pitanja broj 7 bilo je potrebno označiti koji su to glavni razlozi uvođenja metode ciljnih troškova.



Smanjenje troškova je stavka koju je najviše ispitanika odabralo, i to 8 od 11, odnosno 72,72% ispitanika je odabralo kako je smanjenje troškova poslovanja razlog uvođenja metode ciljnih troškova. 1 ispitanik je kao razlog odgovorio povećanje konkurentnosti, dok su 2 ispitanika odabrala povećanje dobiti.

*Anketno pitanje br.8. Primjena metode ciljnih troškova omogućila je:*

**Tablica 8. Rangiranje uočenih promjena koje je omogućila metoda ciljnih troškova**

|   | 1-u potpunosti se ne slažem | 2-djelomično se ne slažem | 3-niti se slažem, niti se ne slažem | 4-djelomično se slažem | 5-potpuno se slažem | Ukupno |
|---|-----------------------------|---------------------------|-------------------------------------|------------------------|---------------------|--------|
| <b>Smanjenje troškova poslovanja</b>              | 0                           | 0                         | 1                                   | 5                      | 4                   | 10     |
| <b>Bolji odabir komponenti (materijala i dr.)</b> | 0                           | 3                         | 5                                   | 1                      | 1                   | 10     |
| <b>Prilagodavanje zahtjevima kupaca</b>           | 1                           | 1                         | 3                                   | 5                      | 0                   | 10     |
| <b>Realnija prodajna cijena</b>                   | 0                           | 0                         | 5                                   | 5                      | 0                   | 10     |
| <b>Veća dobit</b>                                 | 0                           | 0                         | 4                                   | 4                      | 2                   | 10     |
| <b>Konkurentna prednost</b>                       | 1                           | 4                         | 1                                   | 3                      | 1                   | 10     |

Izvor: izrada autora

Zadnje pitanje zahtijevalo je od ispitanika da rangiraju uočene promjene koje je omogućila metoda ciljnih troškova. Iz priloženih odgovora možemo zaključiti kako se većina ispitanika djelomično ili u potpunosti slaže kako je primjena metode ciljnih troškova omogućila smanjenje troškova poslovanja. Također djelomično se polovina ispitanika slaže kako je primjena metode ciljnih troškova omogućila prilagođavanje zahtjevima kupaca i realniju prodajnu cijenu. Bolji odabir komponenti je promjena s kojom se većina ispitanika niti ne slaže, niti se slaže, dok se 3 ispitanika djelomično ne slažu s tim. Potrebno je naglasiti kako od 11 ispitanika koji primjenjuju ovu metodu, 1 ispitanik nije rangirao niti jednu stavku.

Kako bi se odgovorilo na postavljenu hipotezu analizirani su odgovori 11 ispitanika koji su se prethodno izjasnili kako primjenjuju metodu ciljnih troškova. U analizu su uzeti u obzir odgovori na tvrdnju „*Primjena metode ciljnih troškova omogućila je smanjenje troškova poslovanja*“ gdje su ispitanici ocjenjivali stupanj slaganja s navedenom metodom skalom od 1 (u potpunosti se ne slažem) do 5 (u potpunosti se slažem). Jedan ispitanik na navedenu tvrdnju nije odgovorio.

Iz tablice 9 vidimo rezultate jednostranog t-testa. Srednja vrijednost odgovora svih ispitanika (10) iznosi 4,30 što nam pokazuje pozitivni utjecaj metode ciljnih troškova na smanjenje troškova, tj. da se ispitanici uglavnom slažu da je metoda pozitivno utjecala na smanjenje troškova. Standardna devijacija nije velika iznosi 0,675 iz čega možemo zaključiti kako se odgovori od ispitanika do ispitanika ne razlikuju puno.

**Tablica 9. Statistika uzorka**

| One-Sample Statistics   |    |             |                |                 |
|---|----|-------------|----------------|-----------------|
|   | N  | Mean        | Std. Deviation | Std. Error Mean |
| Ocijenite stupanj slaganja sa sljedećim tvrdnjama na skali od 1 do 5 pri čemu je 1 = u potpunosti se ne slažem, a 5 = u potpunosti se slažem. Primjena metode ciljnih troškova je omogućila.... [smanjenje troškova poslovanja] | 10 | <b>4.30</b> | .675           | .213            |

Izvor: izrada autora

Prema rezultatima t-testa i na razini značajnosti od 1% ( $p < 0,01$ ) može se reći da statistički značajno primjena metode ciljnih troškova ima pozitivan utjecaj na smanjenje troškova poslovanja. Prema tome, hipoteza  $H_1$  se može prihvatiti.

**Tablica 10. Rezultati t-testa**

| One-Sample Test   |                |    |                 |
|---|----------------|----|-----------------|
|   | Test Value = 3 |    |                 |
|   | t              | df | Sig. (1-tailed) |
| Ocijenite stupanj slaganja sa sljedećim tvrdnjama na skali od 1 do 5 pri čemu je 1 = u potpunosti se ne slažem, a 5 = u potpunosti se slažem. Primjena metode ciljnih troškova je omogućila.... [smanjenje troškova poslovanja] | 6.091          | 9  | <b>.000</b>     |

Izvor: izrada autora

Iz navedenog istraživanja, provedene ankete i statističke analize došli smo do zaključka kako u Hrvatskoj među velikim poduzećima ima onih koji primjenjuju strateško menadžersko računovodstvo, ali neki od njih i metodu ciljnih troškova. Poduzeća koja primjenjuju tradicionalno menadžersko računovodstvo i dalje su u većini, ali s obzirom na okolinu, poslovno okruženje, u skoroj budućnosti možda se i to promijeni.

## 6. ZAKLJUČAK

Poduzeća su danas sve više suočena s konkurentnim poslovnim okruženjem, te je vrlo bitno stvoriti dobru poslovnu strategiju za opstanak na tržištu i zadržavanje konkurentne pozicije. Tehnološke inovacije dovode do promjena u percepcijama kupaca različitih proizvoda u pogledu kvalitete, funkcionalnosti proizvoda. S obzirom na navedene okolnosti poduzeća se danas sve više okreću strateškom menadžerskom računovodstvu umjesto tradicionalnog.

Metoda ciljnih troškova jedna je od metoda strateškog menadžerskog računovodstva koja omogućava poduzećima uvažavanje zahtjeva tržišta uz istodobno smanjenje troškova poslovanja tijekom faza planiranja i dizajniranja životnog ciklusa proizvoda. Ciljni trošak usmjeren je na smanjenje troškova poslovanja bez utjecaja na kvalitetu proizvoda.

Prema rezultatima analize provedene ankete možemo zaključiti kako su u Hrvatskoj velika poduzeća i dalje više okrenuta tradicionalnom menadžerskom računovodstvu. Metoda ciljnih troškova je iza ABC metode najzastupljenija među poduzećima koja primjenjuju strateško menadžersko računovodstvo, rezultati istraživanja ukazuju i zašto, primjena metode ciljnih troškova pozitivno utječe na smanjenje troškova poslovanja. Razlika među postotcima primjene tradicionalnog i strateškog menadžerskog računovodstva nije drastično velika. Konkurentno poslovno okruženje, tehnološke inovacije mogle bi u budućnosti potaknuti barem neka od ostalih poduzeća na primjenu strateškog menadžerskog računovodstva.

## LITERATURA:

1. Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiFplus, Zagreb.
2. Berberović, Š., Stavrić, B. (1985): Teorija i metodologija troškova, Informator, Zagreb.
3. CIMA (2005): Target costing in the NHS, CIMA Discussion paper, London (UK), str. 4-6.
4. Cooper, R., Chew, W. (1996): Control tomorrow's costs through today's designs, Harward business review, 74 (1), str. 2.
5. Ćurković, T. (2016): Metoda upravljanja troškovima te njihova primjena kod određivanja prodajnih cijena proizvoda, Diplomski rad, str. 30.-32.
6. Drljača, M. (2004): Metode upravljanja troškovima, Električka, br.4, str. 20.
7. Drury, C. (2008): Management and cost accounting, South-Western, London (UK).
8. Dunković, D. (2011): Strateško menadžersko računovodstvo, Skripta s vježbama, RRiF visoka škola za financijski menadžment, str. 45.
9. Feil, P., Yook, K.H., Kim, I.W. (2004): Japanese target costing: a historical perspective, International journal of strategic cost management, vol. 11 , str. 12.-15.
10. Gulin, D., Janković, S., Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
11. Helms, M., Ettkin, L. P., Baxter, J. T., Gordon, M. W. (2005): Managerial implication of target costing, Competitive review, 15 (1), str. 49.
12. Hibbets, Allecia, R., Albright, T., Wilfried, F. (2003): The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field, Journal od managerial issues, 15 (1).
13. Hoque, Z. (2006): Strategic management accounting: concepts, processes and issues, Pearson education Australia.
14. Horngren, C., Datar, S., Foster, G., Rajan, M., Ittner, C. (2009): Cost accounting, Pearson international edition, New Jersey.
15. Karić, M. (2010): Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, listopad, str. 29.-53.
16. Kozić, M. (2015): Značaj suvremenih metoda obračuna troškova, Završni rad, str. 24.

17. Lazibat, T., Matić, B. (2000): Troškovi kvalitete kao čimbenik povećanja konkurentnosti na domaćem i svjetskom tržištu, *Ekonomski pregled*, 51 (11-12), str. 1336.-1337.
18. Majcen, Ž. (1988): *Troškovi u teoriji i praksi*, Informator, Zagreb.
19. Matarneh, G. F., El-Dalabeeh, A. R. K. (2016): The role of target costing in reducing costs and developing products in the Jordanian public shareholding industrial companies, *International journal of academic research in accounting, finance and management sciences*, 6 (4), str. 301.-305.
20. Mijoč, J., Pekanov, D., Mijoč, I. (2014): Investigation of the relationship between contemporary cost management methods and improvement in financial performance, *Economic research- Ekonomska istraživanja*, 27 (1), str. 395.
21. Mikić, M. (2009): Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, 7(1), str. 162.-167.
22. Milić, M. (2015): Karakteristike i usporedba tradicionalnih sustava obračuna troškova s suvremenom ABC metodom i metodom ciljanih troškova, *Završni rad*, str. 8.-33.
23. Nikić, L. (2019): *Suvremene metode obračuna troškova*, Završni rad, str. 16.-18.
24. Paškov-Galić, E. (2018): *Model ciljanih troškova kod odabranih poslovnih subjekata*, Završni rad, str. 8.-10.
25. Perčević, H. (2010): *Obračun troškova po radnom nalogu uz primjenu MRS-a 2 i HSFI-a 10*, *Računovodstvo i financije*, br. 12, str. 73.-79.
26. Perčević, H., Hladika, M., Mićin, M. (2015): Integrated application of the target costing and life cycle costing in conemporary business environment, *Vallis Aurea*, 1 (1), str. 108-110.
27. Peršić, M., Janković, S. (2006): *Menadžersko računovodstvo hotela*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
28. Polimeni, R., Handy, S., Cashin, J. (1999): *Troškovno računovodstvo*, Zagreb
29. Ravlić, P., Ruža, F., Vušković, J. (1974): *Ekonomika poduzeća*, Više ekonomske škole Pula, Split, Varaždin, Varaždin.
30. Rogošić, A., Perica, I. (2016): *Strateško menadžersko računovodstvo – pregled metoda*, *Ekonomski pregled*, 67 (2), str. 153.-168.
31. Sakurai, M. (1989): Target costing and how to use it, *Journal of cost management*, 3 (2), str. 39.-50.
32. Tanaka, T. (1993): Target costing at Toyota, *Journal of cost management*, 7 (1), str. 4.-11.

## **POPIS SLIKA**

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Slika 1: Sustav upravljanja troškovima.....</b>                                     | <b>14</b> |
| <b>Slika 2: Obračun troškova proizvodnje po radnom nalogu.....</b>                     | <b>18</b> |
| <b>Slika 3: Postupak odvijanja procesne proizvodnje.....</b>                           | <b>19</b> |
| <b>Slika 4: Bilanca postignuća.....</b>  | <b>22</b> |
| <b>Slika 5: Faze životnog ciklusa proizvoda i njihova povezanost s troškovima.....</b> | <b>25</b> |
| <b>Slika 6: Podjela troškova kvalitete.....</b>  | <b>27</b> |
| <b>Slika 7: Tradicionalno i ciljno upravljanje troškovima.....</b>                     | <b>33</b> |
| <b>Slika 8: Utvrđivanje ciljnih troškova-metoda oduzimanja.....</b>                    | <b>36</b> |
| <b>Slika 9: Područje primjene ciljnih troškova.....</b>                                | <b>38</b> |
| <b>Slika 10: Ciljni troškovi i ciklus razvoja proizvoda.....</b>                       | <b>39</b> |
| <b>Slika 11: Određivanje ciljne prodajne cijene.....</b>                               | <b>40</b> |

## POPIS TABLICA

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Tablica 1. Računovodstvene metode koje se primjenjuju.....</b>                           | <b>42</b> |
| <b>Tablica 2. Koristi od primjene strateškog menadžerskog računovodstva.....</b>            | <b>43</b> |
| <b>Tablica 3. Ograničenja primjene metoda strateškog menadžerskog računovodstva.....</b>    | <b>43</b> |
| <b>Tablica 4. Rangiranje uočenih promjena nakon uvođenje odabranih metoda.....</b>          | <b>44</b> |
| <b>Tablica 5. Provođenje sustavnog upravljanja kvalitetom među ispitanicima.....</b>        | <b>45</b> |
| <b>Tablica 6. Posjedovanje certifikata ISO 9001 među ispitanicima.....</b>                  | <b>45</b> |
| <b>Tablica 7. Razlozi uvođenja metode ciljnih troškova.....</b>                             | <b>45</b> |
| <b>Tablica 8. Rangiranje uočenih promjena koje je omogućila metoda ciljnih troškova....</b> | <b>46</b> |
| <b>Tablica 9. Statistika uzorka.....</b>  | <b>47</b> |
| <b>Tablica 10. Rezultati t-testa.....</b>   | <b>47</b> |

## SAŽETAK

Troškovi su vrijednosni izraz ulaganja osnovnih elemenata proizvodnje, koji nastaju radi stvaranja novih učinaka i stjecanja dobiti. Upravljanje troškovima ima svoj cilj, a to je postići što veću dugoročnu korist od učinjenog troška uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica.

Metoda ciljnih troškova primjenjuje se u najranijoj fazi razvoja proizvoda, tj. naglašava smanjenje troškova tijekom faze planiranja i dizajniranja životnog ciklusa proizvoda. Primjena metode ciljnih troškova omogućava smanjenje troškova bez utjecaja na kvalitetu.

Rezultati istraživanja pokazali su kako metoda ciljnih troškova poduzećima omogućava smanjenje troškova poslovanja. U Hrvatskoj velika poduzeća u većem postotku primjenjuju tradicionalno menadžersko poslovanje, nego strateško menadžersko poslovanje.

Ključne riječi: troškovi, ciljni trošak, upravljanje troškovima



## **SUMMARY**

Costs are a value expression of the investment of the basic elements of production, which arise in order to create new effects and make a profit. Cost management has its goal, which is to achieve the greatest possible long-term benefit from the cost incurred with the lowest possible costs without long term negative consequences.

The target cost method is applied at the earliest stage of product development, ie. it emphasizes cost reduction during the product life planning and design phase. Applying the target cost method allows you to reduce costs without affecting quality.

The results of the research showed that the target cost method enables companies to reduce operating costs. In Croatia, a large percentage of companies use traditional management business than strategic management business.

Keywords: costs, target cost, cost management