METODE UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA TE NJIHOVA PRIMJENA KOD ODREĐIVANJA PRODAJNIH CIJENA PROIZVODA

Ćurković, Tonka

Master's thesis / Diplomski rad

2016

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://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:244734

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

METODE UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA TE NJIHOVA PRIMJENA KOD ODREĐIVANJA PRODAJNIH CIJENA PROIZVODA

Mentorica:
doc. dr. sc. Ivana Dropulić

Studentica:
Tonka Ćurković
Broj indeksa: 2141493

Split, rujan, 2016.

SADRŽAJ:

1. UVOD 4

1.1. Problem istraživanja 4

1.2. Predmet istraživanja 5

1.3. Istraživačka pitanja 6

1.4. Cilj istraživanja 6

1.5. Metode istraživanja 7

1.6. Doprinos istraživanju 7

1.7. Struktura diplomskog rada 8

2. POJAM I PODJELA TROŠKOVA 9

2.1. Pojam troška 9

2.2. Podjela troškova 11

2.2.1. Prirodne vrste troškova 12

2.2.2. Troškovi prema mjestima i nosiocima 14

2.2.3. Troškovi prema dinamici poslovanja 16

2.2.4. Troškovi s gledišta njihove usporedbe i predviđanja 18

2.2.5. Troškovi s gledišta menadžerskih odluka 19

2.2.6. Troškovi s obzirom na kalkulativni obuhvat 21

3. ODLUKE O CIJENAMA I METODE UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA 23

3.1. Važnost donošenja odluke o cijenama i postupak određivanja cijena 23

3.2. Metode upravljanja troškovima 29

3.2.1. Metoda ciljnog troška 30

3.2.1.1. Metoda oduzimanja 31

3.2.1.2. Metoda zbrajanja 33

3.2.1.3. Integrirana metoda 33

3.2.2. Kaizen troškovi 34

3.2.3. Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima 34

3.2.4. Model upravljanja troškovima temeljeni na procesima 36

3.2.5. Modeli upravljanja troškovima utemeljenim na aktivnostima 37

3.2.6. Budžetiranje temeljeno na aktivnostima 39

3.2.7. Bilanca postignuća 40

4. PRIMJENA METODA UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA KOD ODREĐIVANJA PRODAJNIH CIJENA 41

4.1. Opći podaci o poduzeću 41

4.2. Metode upravljanja troškova te njihova primjena kod određivanja cijena proizvoda 42

4.3. Rezultati istraživanja 60

5. ZAKLJUČAK 69

LITERATURA 71

SAŽETAK 73

SUMMARY 74

POPIS TABLICA, SLIKA I GRAFIKONA 75

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Jedna od najvažnijih strategija poduzeća je donošenje odluke o cijeni proizvoda. Odluka o visini cijena podrazumijeva odluku menadžmenta o tome koliko će naplatiti proizvod ili uslugu koju će nuditi na tržištu. Cijena je jedan od najosjetljivijih elemenata poslovne politike. Ona je i ujedno i instrument koji najčešće u kombinaciji s drugim instrumentima služi izravno ciljevima poslovne strategije.

Odluka o cijeni direktno utječe na obujam prodanih proizvoda, a broj prodanih proizvoda utječe na visinu prihoda poduzeća odnosno prodajna cijena utječe na prihode poduzeća. Zbog donošenja što ispravnije odluke o cijenama poduzeće treba koristiti razne metode upravljanja troškovima kako bi osigurao željenu dobit. Poduzeće će u cilju da maksimalizira svoju dobit proizvodit dodatnu jedinicu proizvoda sve dok prihodi od dodatne jedinice nadmašuju trošak proizvodnje te jedinice.

Odluka o cijenama u poduzeću je pod utjecajem brojnih čimbenika. Utjecaj čimbenika može biti jačeg ili slabijeg izražaja prilikom definiranja pitanja vezanih uz proces donošenja odluke. Najznačajniji faktori koji utječu na odluku o cijenama su kupci, konkurencija i troškovi. Svaki od njih na poseban način utječe na odluku o cijenama.

Dosta poduzeća može samostalno donositi odluku o cijena, no ipak, postoje poduzeća koja nemaju tu mogućnost. Poduzeća koja ne mogu samostalno odlučivati o cijeni svojih proizvoda moraju prihvatiti cijene koje su date na tržištu zbog toga što ne mogu utjecati na te cijene, odnosno njihov utjecaj je premalen. Poduzeće koje samostalno donosi odluku o cijenama mora prikupljati sve informacije o čimbenicima koji utječu na cijenu, a ponajviše o troškovima koji nastaju pri proizvodnji njihovog proizvoda.

Metode upravljanja troškovima su od velikog značaja poduzeća jer je to početak njegove odluke o cijenama. Poduzeće najprije utvrđuje koji se sve troškovi stvaraju pri proizvodnji proizvoda te na račun njih određuje onu cijenu koja mu donosi željenu dobit.

Uz pomoć podataka o proizvodima iz poduzeća koji se bavi proizvodnjom prozora će se ustanoviti kako poduzeće donosi odluku o cijenama te će se uz pomoć tih istih podataka donijeti odluka o cijenama pri različitim metodama upravljanja troškovima i zaključiti koja je metoda najbolja za poduzeće odnosno koja metoda mu osigurava ciljni dobitak.

1.2. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja ovog rada je proces donošenja odluka o cijenama u poduzeću. Promatrano poduzeće se bavi proizvodnjom prozora, vrata i kliznih stijenki različitih dimenzija i od različitog materijala. Također poduzeće može proizvoditi po narudžbama svojih kupaca odnosno prema njihovim zahtjevima. Svaki proizvod ima osnovnu verziju koja se prilagođava zahtjevima i potrebama kupaca, naravno ukoliko je to s tehničke strane izvedivo. U ovom radu istraživat će se kako poduzeće donosi odluku o cijenama osnovne verzije svojih proizvoda.

Proizvodi se ugrađuju na obiteljske kuće i stanove, crkvene i sportske objekte, obrazovne i zdravstvene ustanove, stambene zgrade, poslovne prostore, male brodove što također povećava samu vrijednost proizvoda.

Ovim radom se želi prikazati koji sve troškovi su potrebni za proizvodnju proizvoda i kako oni utječu na odluku o cijeni proizvoda. Također će se prikazati koliko se cijena proizvoda mora povećati s obzirom na postotak prihoda koji poduzeće želi ostvariti proizvodnjom jedne jedinice proizvoda te kako se cijene mijenjaju s obzirom na materijal i veličinu proizvoda. To će se postići uz pomoć relevantnih računovodstvenih podataka o proizvodima prikupljenih od poduzeća.

Također će se prikazati izračun odluka o cijenama prema različitim metodama upravljanja troškovima kako bi se ustanovilo koja metoda upravljanja troškovima je najpovoljnija za poduzeće odnosno koja metoda mu osigurava ciljni dobitak tj. maksimalizira dobit.

1.3. Istraživačka pitanja

Empirijski dijelom rada odgovorit će se na sljedeća istraživačka pitanja:

- Na koji način poduzeće upravlja troškovima te kako troškovi utječu na određivanje prodajnih cijena proizvoda?
- Kako poduzeće donosi odluku o svom ciljnom dobitku i prodajnoj cijeni?
- Kolika je važnost donošenja odluke o cijenama proizvoda u poduzeću?
- Kakve su cijene proizvoda promatrnog poduzeća u odnosu na tržišne cijene tih istih proizvoda?
- Kako bi uzimanje tržišne cijene kao prodajne za proizvode utjecalo na troškove promatranog poduzeća?

1.4. Cilj istraživanja

Istraživanje će započeti prikupljanjem relevantne literatura s ciljem da se objasni što se smatra pod odlukom o cijenama. Zatim će se pojasniti što sve utječe na odluke o cijenama te koje se sve metode mogu koristiti pri donošenju odluke o cijenama.

Sami cilj istraživanja je objasniti kojim sve metodama poduzeće može donijeti odluku o cijenama, kako troškovi i primjena različitih metoda upravljanja tim istim troškovima utječe na odluku o cijenama. Istražit će se što se sve mora uključiti pri donošenju odluke te kolika cijena njegovih proizvoda mora biti kako bi ostvarili željenu dobit.

Odluka o cijenama je ključna strategija poduzeća jer ta odluka prikazuje koliko će menadžeri naplaćivati svoje proizvode kako bi ostvarili maksimalnu dobit. Cilj rada je prikazati koje se sve metode koriste za odluku te koja od njih je najpovoljnija za poduzeće. Različite metode utječu različito na troškove koje poduzeće stvara pri proizvodnji proizvoda pa odlukama o cijenama može donijeti zaključak kako najbolje upravljati svojim troškovima.

1.5. Metode istraživanja

U diplomsku radu koristit će se razne metode kako bi se došlo do novih zaključaka. Koristi će se one metode koje će najobjektivnije dovesti do što točnijih zaključaka.

Metode koje će se koristiti u diplomskom radu su induktivna metoda pomoću koje se od općeg suda dolazi do pojedinih činjenica i spoznaja i deduktivna metoda koja od pojedinih činjenica i spoznaja dovodi do općeg suda. Također će se koristiti metoda analize koja raščlanjuje složene misaone tvorevine na jednostavnije dijelove, metoda sinteze koja spaja jednostavne misaone tvorevine u složene, metoda klasifikacije pomoću koje će se izvršiti sistematska i potpuna podjela općeg pojma na posebne, koje taj pojam obuhvaća, metoda deskripcije je postupak jednostavnog opisivanja ili ocrtavanja činjenica te se koristi u početnoj fazi istraživanja. Uz sve ove metode koristit će se i metode istraživanja stručne literature poput članaka, knjiga,časopisa i materijali sličnog sadržaja.

1.6. Doprinos istraživanju

Ovim radom se želi pokazati kojim sve načinom poduzeća mogu donositi odluku o cijenama proizvoda koristeći različite metode upravljanja troškovima odnosno na koju razinu postaviti cijenu proizvoda kako bi prodajom tih istih proizvoda ostvarivali željenu dobit.

Uz pomoć znanstvenih radova i stručne literature ponajprije će se objasniti što je to odluka o cijenama te će se uz pomoć podataka prikupljenih od poduzeća te primjenom metoda istraživanja donijeti odgovor na postavljena istraživačka pitanja. Na primjeru poduzeća koji se bavi proizvodnjom prozora, vrata i kliznih stijenki i na temelju prikupljenih računovodstvenih podataka će se prikazati izračun odluke o cijenama pri različitim metodama upravljanja troškovima.

1.7. Struktura diplomskog rada

Diplomski rad će se sastojati od pet dijelova.

Prvi dio će obuhvaćati problem istraživanja. Definirat će se koja su istraživačka pitanja te koji je cilj ovog rada. Također će se definirati doprinos ovog rada te koje su se metode istraživanja koristile pri pisanju rada.

U drugom dijelu će se definirati opći pojmovi vezani za troškove. Također će se definirati i opisati sve vrste troškove koji se mogu pojaviti pri proizvodnji proizvoda u različitim poduzećima.

U trećem dijelu će biti opisana važnost donošenja odluke o cijenama, glavni faktori koji utječu na odluku o cijenama i ostali pojmovi koji se direktno vežu uz postupak određivanja cijena. Također će se objasniti metode upravljanja troškovima koji se koriste pri postupku određivanja cijena.

Četvrti dio obuhvaća empirijski dio rada. U prvom dijelu će se opisati promatrano poduzeće odnosno čime se poduzeće bavi. U drugom dijelu će se prikazati izračun donošenja odluke o cijenama uz korištenje različitih metoda upravljanja troškova. Treći dio će prikazati rezultate istraživanja i odredit će se koja metoda je najpovoljnija za promatrano poduzeće odnosno koja metoda mu donosi najveću dobit.

Peti dio je zaključak u kojem će se definirati kolika je važnost donošenja odluke o cijenama svakog pojedinog proizvoda u poduzeću.

2. POJAM I PODJELA TROŠKOVA

U računovodstvenoj praksi postoji pretpostavka da troškove ne uzrokuju proizvodi ili usluge kojima društvo nastupa na tržištu, nego zapravo sastavni elementi djelatnosti (aktivnosti) u društvu. Sastavni elementi (aktivnosti) troše primarne čimbenike poslovnog procesa u društvu i zato nastaju troškovi. Proizvodi ili usluge su samo korisnici tih sastavnih elemenata djelatnosti (aktivnosti). Temeljne pretpostavke, iz kojih proizlazi računovodstvo aktivnosti, koji je i nastalo temeljem tih pretpostavki su:[1]

- troškove uzrokuju aktivnosti, a ne proizvodi
- proizvodi uzrokuju aktivnosti.

2.1. Pojam troška

Troškovi predstavljaju temeljnu računovodstvenu kategoriju, pored imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda.[2]

Troškove možemo definirati kao izdatke za dobra i usluge neophodne da bi se izveo poslovni proces u određenom poslovnom sustavu ili kao iznos novca ili novčanih ekvivalenata, koji su isplaćeni po fer vrijednosti, ali i druge naknade u zamjenu za nabavu imovine u vrijeme njena stjecanja ili izgradnje.[3]

Trošak je središnja ekonomska kategorija i za to nije nužno veliko znanje i napor jer svatko zna utrošiti i napraviti trošak. Trošak se pojavljuje u svakom poslovnom i neposlovnom procesu. Ako govorimo o poslovnim procesima tada su potrebe, koje prouzrokuju utroške i troškove, odraz općih namjera, ciljeva i odnosa u djelovanju poduzeća. U svakom djelovanju pojavljuju se troškovi, samo je pitanje jesu li pod nadzorom. Ako nisu, uzroke bi se moglo tražiti u pogrešnom smjeru, dakle, u nedostatku prihoda kakvi bi ih opravdali. Stoga u promišljenu djelovanju poduzeća valja najprije znati temeljne uvjete u kojima se troškovi pojavljuju i u kolikim razmjerima njima možemo upravljati.[4]

[1] Hočevar, M. (2009): Metode optimalizacije troškova s obzirom na opseg aktivnosti, RRiF, Vol. 9., Zagreb, str. 41.
[2] Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika M., Mićin, M. (2015): Upravljačko računovodstvo-studija slučajeva, Zagreb, str. 98
[3] Perišić, M., Janković, S. (2006.): Menadžersko računovodstvo hotela, HZRFD, Zagreb, str. 76.
[4] Kolar, I., Koletnik, F. (2005): Dugoročno upravljanje troškovima poduzeća, RRiF, Vol. 9, Zagreb, str. 46.

Troškovima se treba upravljati kako bi se postigla veća dugoročna korist od učinjenog troška ili postići menadžerski cilj uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentsku poziciju.[5]

Upravljanje troškovima se može definirati kao postizanje menadžerskih ciljeva na temelju optimalnog angažiranja troškova.[6] Odnosno upravljanje troškovima obuhvaća predviđanje, planiranje, budžetiranje i kontrolu troškova te analize koje pokazuju ponašanje troškova ovisno o promjeni okolnosti i uzroke odstupanja predviđenih troškova s ciljem njihova zadržavanja u prihvatljivim granicama te osiguranja informacija menadžerima za izbor između alternativa koje omogućuju promjene smjerova aktivnosti radi postizanja oprimalnih ekonomskih rezultata.

S aspekta upravljanja troškovima potrebno je razlikovati troškovima bliske kategorije, kao što su utrošci, izdaci, rashodi.[7]

- Utrošci su fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranje učinaka, odnosno to je naturalni izraz utrošenih elemenata radnog procesa.
- Izdaci su smanjenje novčanih sredstava u blagajni i na računima u bankama nastala na tzv. normalni način.
- Rashodi su žrtvovani resursi u stvaranju prihoda kojem pripadaju i koji se odnose na određeno vremensko razdoblje. Iz ovoga proizlazi da se sve troškove ne može istodobno smatrati i rashodima. Utvrđivanje prihoda nosi sa sobom i odgovarajuće utvrđivanje rashoda. Tako troškovi proizvodnje postaju rashodi tek onda kada se proizvodi prodaju i kada se na temelju te prodaje prizna prihod.

Troškovima se može upravljati samo ako ih se može mjeriti, odnosno ako se točne informacije u traženom obliku pravovremeno dostave odgovarajućoj osobi.[8]

Troškovi su uvijek imali centralnu ulogu i značaj u poslovanju poduzeća. U situacijama kada poslovni pothvati nisu bili u velikoj mjeri obuhvaćeni troškovima, odnosno u kojima troškovi ne predstavljaju faktor koji odlučuje bilo je teško zamisliti, na dugoročno vrijeme, da troškovi

[5] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 130
[6] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 130
[7] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 130
[8] Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika M., Mićin, M. (2015): Upravljačko računovodstvo-studija slučajeva, Zagreb, str. 98

imaju sporednu ulogu. Ponekad se pojam troškova ne smatra bitnim, ali ga se nikad ne gleda kao na fenomen sporedne važnosti. [9]

Troškovi su postali sve značajniji s povećanjem veličine poduzeća. Veliki značaj koji su troškovi stekli u praksi posebno se odrazilo na njihovu teoretsku obradu. Pojavom prvih industrijskih poduzeća pojavila se i potreba za praćenjem troškova, za evidenciju troškova po proizvodima za koje su napravljeni i po mjestima njihova nastajanja. Zbog toga je pojava industrijskih poduzeća uvjetovala pojavu odnosno razvoj računovodstva troškova.[10]

Troškovi su konstanta svakog djelovanja. U promišljenu poslovanju troškovi su u uzročnoj vezi s poslovnim ciljevima i koristima te opstankom i razvojem poduzeća. Riječ je o ciljnim troškovima, pri čemu valja spoznati opću svrhu odnosno cilj upravljanja troškovima, pretpostavke za upravljanje troškovima i biti sposoban odrediti dopuštene troškove i po tom ih stalno pratiti i prosuđivati.[11]

2.2. Podjela troškova

Kako bi se što bolje realizirao proces upravljanja troškovima potrebno je prethodno prikupiti i obraditi podatke o troškovima. Prije same obrade podataka potrebno je te iste podatke o troškovima razvrstati i klasificirati s obzirom na različite aspekte promatranja. Razvrstavanjem podataka nastaju brojne podjele troškova koje su motivirane svrhom kojoj služe.

Nužnost razvrstavanja podataka se javlja zbog toga što proces upravljanja troškovima ima višestruke ciljeve kao što su planiranje i budžetiranje troškova, procjena budućih rezultata, zadržavanje troškova u prihvatljivim granicama, racioniranje troškova, izbor optimalnih poslovnih alternativa i potrebnih korektivnih postupaka, distribucija odgovornosti za troškove i tome slično te se radi ovih različitih ciljeva pojavljuje različiti pristupi u promatranju troškova.[12]

[9] Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb, str. 8.
[10] Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb, str. 8.
[11] Kolar, I., Koletnik, F. (2005): Dugoročno upravljanje trooškovima poduzeća, RriF, Vol. 9, Zagreb, str. 45.
[12] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 144.

Poznavanje različitih podjela troškova omogućuje lakše promatranje njihovih reakcija u različitim uvjetima, odnosno njihovo nejednako kretanje u nejednakim uvjetima, zatim njihovo rangiranje prema važnosti u različitim okolnostima.[13]

2.2.1. Prirodne vrste troškova

Ova podjela se smatra temeljnom podjelom troškova. Temelji se na porijeklu nastanka troškova te omogućuje utvrđivanje svrhe zbog koje su određeni troškovi nastali. [14]
Prirodne ili osnovne vrste troškova su:[15]

- troškovi sredstava za rad
- troškovi predmeta rada
- troškovi radne snage
- troškovi usluga
- porezi i doprinosi neovisni o poslovnom rezultatu

Razvrstavanje troškova po navedenim vrstama s obzirom na mjesto nastanka nije najprikladnije jer se zanemaruju dvije stvari:[16]

1) neki se troškovi mogu uvrstati u više prirodnih vrsta
2) zbog internih obračuna u okviru poduzeća neki se troškovi pojavljuju nekoliko puta pod različitim nazivom.

Kako bi se izbjegle prethodno navede mogućnosti pogrešnog razgraničavanja i polazeći od pretpostavke da klasifikacija troškova po prirodnim vrstama treba omogućavati lako razgraničavanje u okviru određenih grupa, prirodne vrste troškova bi bile ove:[17]

- troškovi sirovina i materijala
- troškovi dugotrajne imovine
- troškovi rada
- nematerijalni troškovi
- troškovi usluga

[13] Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb, str. 16.
[14] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 144.
[15] Jelavić, A., Ravlić, P., Starčević, A., Šamanović, J. (1993): Ekonomika poduzeća,Zagreb, str. 188.
[16] Jelavić, A., Ravlić, P., Starčević, A., Šamanović, J. (1993): Ekonomika poduzeća,Zagreb, str. 188.
[17] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 146.

Troškovi materijala obuhvaćaju vrijednost utrošenog materijala, nabavljene energije, utrošenog goriva i maziva, sitnog inventara, kao i vrijednost drugih vrsta materijala. U mnogim poduzećima je udio ovih troškova puno veći u usporedbi s ostalim vrstama troškova. Danas ne postoji poduzeće u kojem su troškovi sirovina i materijala beznačajni.[18]

Troškovi dugotrajne imovine podrazumijevaju amortizaciju, odnosno otpisivanje vrijednosti imovine tijekom njezina upotrebnog vijeka.[19] U amortizaciju se uvrštavaju amortizacija osnovnih sredstava i revalorizacija amortizacije.[20] Amortizacija se utvrđuje na bazi amortizacijskih stopa koje se primjenjuju prema grupama klasifikacije dugotrajne imovine. Osim amortizacije u troškove dugotrajne imovine se ubrajaju troškovi investicijskog održavanja i kamate na kredite za osnovna sredstva.[21]

Pod troškovima rada podrazumijevaju se plaće i naknade zaposlenicima, otpremnine te sve beneficije i ostala davanja koja poslodavac daje odnosno pruža svojim zaposlenicima. S aspekta računovodstvenog obuhvaćanja i praćenja troškova rada nužno je troškove rada klasificirati u dvije osnovne skupine:[22]

1) troškove proizvodnog rada

- odnose se na plaće i naknade te ostala davanja i beneficije radnicima koji rade u proizvodnim odjelima odnosno koji su vezani uz proizvodnu funkciju u poslovnom subjektu. U svrhu računovodstvenog obuhvaćanja i praćenja troškova troškove proizvodnog rada dijelimo na:
    - troškove direktnog rada – direktni varijabilni troškovi proizvodnje koji se mogu direktno pridružiti nositeljima troškova. Pod direktnim radom podrazumijeva se samo rad radnika na samoj proizvodnoj liniji, odnosno samo onaj rad koji je izravno usmjeren na proizvodnju proizvoda.
    - troškove indirektnog rada – indirektni troškovi proizvodnje koji mogu poprimiti karakteristike fiksnih i varijabilnih troškova. Oni se ne mogu direktno povezati s nositeljima troškova, već se putem računovodstvenih metoda raspoređuju na nositelje troškova. Pod indirektnim troškovima

[18] Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb, str. 18.
[19] Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb, str. 18.
[20] Jelavić, A., Ravlić, P., Starčević, A., Šamanović, J. (1993): Ekonomika poduzeća,Zagreb, str. 189.
[21] Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb, str. 18.
[22] Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 85.-86.

podrazumijeva se rad radnika koji radi u proizvodnim odjelima subjekta, ali ne direktno na samoj proizvodnoj liniji.

2) troškove neproizvodnog rada.

- Odnose se na plaće i naknade te ostala davanja i beneficije koje poslodavac isplaćuje, daje ili pruža zaposlenicima koji ne rade u proizvodnim odjelima poslovnog subjekta. Oni se tretiraju kao troškovi razdoblja te se uključuju u rashode u razdoblju njihovog nastanka.

Nematerijalni troškovi obuhvaćaju doprinose na bruto plaće, doprinose komorama, udruženjima i drugi doprinosi, te porez na promet koji ne plaća kupac.[23]

U troškove usluga uvrštavaju se troškovi transportnih usluga, troškovi usluga na izradi proizvoda i održavanju sredstava, troškovi sajmova, zakupnine, naknade troškova radnicima i stanovništvu, premije osiguranja, ukalkulirana rezerviranja usluga i dr. troškovi usluga.[24]

2.2.2. Troškovi prema mjestima i nosiocima

Podjela troškova prema mjestima njihova nastanka usmjerena je na utvrđivanje stvarnih ili budućih performansi centara odgovornosti. Troškovi su prouzrokovani obavljanjem poslovnog procesa, pa je potrebno znati gdje troškovi nastaju i zbog čega.[25]

Mjesta troškova su prostorno i funkcionalno zaokruženi dijelovi poduzeća u kojem ili u svezi kojim nastaju troškovi. To su odjeli, radionice, skladišta, prodavaonice, sektori i drugi organizacijski dijelovi poduzeća. Određuju se ustrojstvom poduzeća, a njihov broj ovisi o veličini poduzeća.[26]

Razvrstavanje troškova po sektorima, pogonima, odjeljenjima, ekonomskim jedinicama i sl. naziva se podjela troškova po mjestima njihova nastajanja.[27] Smisao alociranja troškova na mjesta njihova nastanka je osigurati temelje za djelotvornije planiranje i kontrolu troškova,

[23] Jelavić, A., Ravlić, P., Starčević, A., Šamanović, J. (1993): Ekonomika poduzeća,Zagreb, str. 189.
[24] Jelavić, A., Ravlić, P., Starčević, A., Šamanović, J. (1993): Ekonomika poduzeća,Zagreb, str. 189.
[25] Jelavić, A., Ravlić, P., Starčević, A., Šamanović, J. (1993): Ekonomika poduzeća,Zagreb, str. 193.
[26] Jelavić, A., Ravlić, P., Starčević, A., Šamanović, J. (1993): Ekonomika poduzeća,Zagreb, str. 193.
[27] Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb, str. 22.

realnu procjenu performanse centara odgovornosti i utvrđivanje odgovornosti menadžera, odnosno vrednovanje menadžerske performanse.[28]

S gledišta podjele troškova prema mjestima njihova nastanka u menadžerskom računovodstvu uobičajena je podjela troškova na one koji nastaju u proizvodnim centrima odgovornosti i na one koji nastaju u neproizvodnim centrima odgovornosti. Prema tome troškove dijelimo na:[29]

1) troškove proizvodnje

Proizvodni troškovi obuhvaćaju:[30]

- direktne troškove materijala – oni obuhvaćaju troškove nabavke sirovine koji se koriste u proizvodnji i koji su iskorišten na što ekonomičniji način
- direktne troškove rada – svi troškovi rada koji se mogu povezati s proizvodnjom proizvoda
- indirektne proizvodne troškove – svi troškovi proizvodnje koji se ne mogu direktno povezati s proizvodom

2) neproizvodne troškove

Neproizvodni troškovi obuhvaćaju troškove administracije, uprave i prodaje (AUP). Kao i što sami nazivi pokazuju oni su nastali na mjestima AUP-a te nisu vezani za proizvodnju.[31]

Nosioci troškova su učinci zbog kojih nastaju troškovi. Svako mjesto troška ima svog nosioca ili više nosilaca troška, svoj učinak koji može biti proizvod ili usluga.[32] Nositelj troškova samo je tehnički naziv za svrhu za koju se troškovi utvrđuju. Nositelj troškova treba biti precizno određen i vrlo razumljiv. U poduzeću valja donijeti odluku o tome što odrediti kao nositelja troškova.[33]

Osim proizvoda i usluga nositelj troška može biti i vremensko razdoblje za koje se utvrđuje visina ukupno nastalih troškova. Ukupni troškovi pojedinog mjesta troška, koji su nastali u određenom obračunskom razdoblju predstavljaju troškove proizvodnje tog mjesta troška.[34]

[28] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 148.
[29] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 148.
[30] Horngren, C.T., Foster G. (1990): Cost accounting-a managerial emphasis, USA, str. 35
[31] Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb, str. 22.
[32] Jelavić, A., Ravlić, P., Starčević, A., Šamanović, J. (1993): Ekonomika poduzeća,Zagreb, str. 193.
[33] Hočevar, M. (2006): Kalkulacije troškova u uslužnom poduzeću, RriF, Vol.11, Zagreb, str. 13.
[34]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 121.

Bez lociranja troškova po nositeljima nije moguće planirati niti pratiti profitabilnost svake pojedine vrste proizvoda i usluga. Za raspored proizvoda na nositelje ključna je njihova podjela na:[35]

1) izravne (direktne) troškove proizvoda ili usluge – troškovi za koje su u trenutku njihova nastajanja, tj. prilikom izdavanja isprava zna njihov nositelj. Za te troškove utvrđenih su tehnički normativi po jedinici učinka.
2) neizravne (indirektne) troškove koji se raspoređuju na proizvod ili uslugu – obuhvaćaju troškove koji nastaju u neposrednoj proizvodnji, ali se ne mogu izravno povezati s određenim proizvodom ili uslugom nego se moraju dodati izravnim troškovima po određenom ključu rasporeda

Poduzeće može utvrditi više ili manje mjesta i internih nosilaca troškova. Pri tome utvrđivanju ne smije se ići u takvu širinu da troškovi evidentiranja troškova po mjestima i nosiocima budu veći nego što će od toga biti koristi.[36]

2.2.3. Troškovi prema dinamici poslovanja

U odnosu na promjene razine aktivnosti, tj. u odnosu na promjene opsega (količine) proizvodnje, značajna je podjela troškova na:[37]

1) fiksne troškove
2) varijabilne troškove
3) miješane troškove (koji se sastoje od fiksnih i varijabilnih komponenata), i
4) diskrecijske troškove.

Fiksni troškovi se nazivaju i troškovi razdoblja jer nastaju i tada kada nema aktivnosti u poslovnom sustavu. To su troškovi koji nisu neposredno uzrokovani procesom proizvodnje već osiguravaju uvjete za njegovo odvijanje. Oni ne reagiraju na povećanje ili smanjenje stupnja iskorištenja kapaciteta i relativno se smanjuju s porastom stupnja iskorištenosti kapaciteta.[38] Fiksni troškovi se dijele na apsolutno fiksne troškove i relativno fiksne troškove. Apsolutno fiksni troškovi se ne mijenjaju promjenom opsega proizvodnje, a relativno fiksni troškovi se mijenjaju i to skokovito u slučaju promjene potrebnog stupnja pripravnosti za

[35] Trcović, E. (2012): Primjena dodatne kalkulacije u proizvodnji, RRiF, Vol. 7, Zagreb, str. 60.
[36] Jelavić, A., Ravlić, P., Starčević, A., Šamanović, J. (1993): Ekonomika poduzeća,Zagreb, str. 193.
[37] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 154.
[38] Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 127.

povećani opseg proizvodnje, nakon čega se u određenoj zoni ponovno ponašaju kao fiksni troškovi neovisno o povećanju opsega proizvodnje.[39]

Varijabilni troškovi su svi troškovi koji u ukupnom iznosu rastu i padaju u odnosu na promjenu stupnja iskorištenosti kapaciteta. Moguće ih je utvrditi po jedinici učinka i kao takve sagledavati u fazi planiranja, obračuna i kontrole. Karakter varijabilnih troškova imaju svi direktni troškovi te se kao takvi mogu direktno vezati uz jedinicu učinka. Ovisno o intezitetu promjena u odnosu na stupanj iskorištenja kapaciteta mogu se pojaviti kao proporcionalni, progresivni ili degresivni. Proporcionalni varijabilni troškovi rastu i padaju paralelno s promjenom kapaciteta. Progresivni varijabilni troškovi se mijenjaju brže od promjene iskorištenja kapaciteta, a degresivni varijabilni troškovi se mijenjaju sporije od promjene iskorištenja kapaciteta.[40]

Miješani troškovi nisu strogo varijabilni niti fiksni troškovi nego posjeduju obje komponente. Često se definiraju kao fiksno-varijabilni ili varijabilno-fiksni troškovi. Za razliku od relativno fiksnih troškova koji se nakon njihova porasta pri prelasku u viši stupanj pripravnosti ponovno ponašaju kao fiksni troškovi, miješani troškovi se do određenog stupnja ponašaju kao fiksni, a nakon toga kao varijabilni troškovi ili obrnuto.[41] Bez primjene odgovarajuće metode, ne može se jasno razdvojiti fiksna u odnosu na varijabilnu komponentu. Zbog toga je potrebno poznavati metode raščlane i karakteristike troškova, kako bi se dobile relevantne kategorije za uključivanje u interni obračun po djelomičnim troškovima.[42]

Diskrecijski troškovi nemaju komponente ni fiksnih ni varijabilnih troškova nego nastaju kao posljedica menadžerskih odluka. Oni se mogu svrstati i u skupinu troškova koja se oblikuje s obzirom na donošenje specifičnih menadžerskih odluka. Razlika između diskrecijskih, varijabilnih i fiksnih troškova je u tome što se diskrecijski troškovi najčešće gledaju kao fiksni, no ipak između njih i čistih fiksnih troškova postoje razlike. Razlika je u tome što na povećanje ili smanjenje diskrecijskih troškova menadžeri lakše utječu nego na čiste fiksne troškove. Menadžeri trebaju biti vrlo oprezni pri donošenju odluka o njihovoj potpunoj

[39] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 155.
[40] Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 126.
[41] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 158.
[42] Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 128.

eliminaciji, smanjenju i povećanju zbog toga što oni često imaju veliki neizravni utjecaj na dobitak.[43]

2.2.4. Troškovi s gledišta njihove usporedbe i predviđanja

Zbog velikog utjecaja troškova na financijski rezultat potrebno je predviđanje i planiranje troškova. Samo predviđanje troškova omogućuje menadžerima izbor između alternativa radi izrade budžeta i planova kako bi ih mogli što bolje držati pod kontrolom.[44]

Kako bi menadžeri mogli držati troškove pod kontrolom dijelimo ih na:[45]

1. stvarne troškove
2. planske troškove
3. standardne troškove
4. marginalne troškove i
5. prosječne troškove

Stvarni troškovi su odraz istinitih, stvarno nastalih troškova u određenom periodu. Stvarni troškovi se nazivaju povijesnim troškovima kada se radi o troškovima koji su nastali u nekom prethodnom razdoblju. Ako su pak nastali u tekućem razdoblju, tada se stvarni troškovi nazivaju tekućim troškovima. Nedostatak stvarnih troškova je u tome što se utvrđuju na kraju obračunskog razdoblja što znači da ih menadžeri prekasno dobivaju za donošenje tekućih odluka. Značenje stvarnih troškova pri donošenju menadžerskih odluka o troškovima je izuzetno veliko jer ukazuje na stvarno ponašanje troškova s obzirom na postojeće uvijete.[46]

Planski troškovi se temelje na podacima iz prošlosti, no treba ih prilagođavati očekivanim uvjetima poslovanja u planskom razdoblju. Zbog toga interni obračun uključuje budžetiranje i kontrole. Planski troškovi se utvrđuju za točno određeno buduće razdoblje, a temelje se na iskustvima iz prethodnog razdoblja. Definiraju se u odnosu na očekivanu razinu potrošnje , uz uvažavanje odnosa općih troškova i osnovica temeljem kojih se raspoređuju. Karakteristika planskih troškova je da se najprije predviđaju kao prirodne vrste troškova, zatim se dodjeljuju pojedinim mjestima nastanka i zaračunavaju nositeljima troškova, a vodeći računa o

[43] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 158.
[44] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 159.
[45] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 159.
[46] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 160.

dostignutom ili očekivanom stupnju iskorištenja kapaciteta. Ovisno o tome za koliko razdbolja se troškovi planiraju razlikujemo čvrste planske ili fleksibilne planske troškove.[47]

Standarni troškovi su ona visina troškova obračunskog razdbolja koja je utemeljena i opravdana u normalnim uvjetima poslovanja poduzeća. Obično se utvrđuje za duže vremensko razdoblje na osnovi sustavnog promatranja, mjerenja i analiziranja. Oni omogućuju da poduzeće posjeduje pravilno mjerilo za prosuđivanje poslovnih događaja, da ima pravovremene informacije o svim razlikama koje utječu na poslovni uspjeh, da bez većih poteškoća stalno analizira razloge zbog kojih je došlo do razlika i da smjesta utvrdi utjecaj razlika na cijenu svojih učinaka.[48]

Marginalni ili granični trošak je dodatni trošak nastao proizvodnjom jedne dodatne jedinice outputa. On kazuje koliko će se povećati ukupni trošak, odnosno ukupni varijabilni trošak ako se proizvedena količina poveća za jednu jedinicu.[49]

Prosječni troškovi dobijemo podjelom ukupnih troškova s ukupnim brojem proizvedenih jedinica. Prosječne ukupne troškove dijelom na prosječne fiksne troškove i prosječne varijabilne troškove. Prosječni fiksni trošak je fiksni trošak po jedinici output na pojedinoj razini ukupnog outputa. Prosječni varijabilni trošak je varijabilni trošak po jedinici outputa na pojedinoj razini ukupnog outputa.[50]

2.2.5. Troškovi s gledišta menadžerskih odluka

Ova podjela troškova temelji se na različitim pogledima menadžera na troškove. Pristupi variraju ovisno o svrsi za koju se određeni pristupi koriste i ovisno o situacijama u kojima menadžeri donose odluke. Postoji neograničen broj troškova s aspekta donošenja specifičnih menadžerskih odluka no najčešće se u praksi pojavljuju:[51]

1. opravdani i neopravdani troškovi,
2. izbježivi i neizbježivi troškovi,
3. oportunitetni troškovi,

[47]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 141.-142.
[48] Jelavić, A., Ravlić, P., Starčević, A., Šamanović, J. (1993): Ekonomika poduzeća,Zagreb, str. 192.
[49] Pavić, I., Benić, Đ., Hashi, I. (2009): Mikroekonmija, EFST, Split, str. 309.
[50] Pavić, I., Benić, Đ., Hashi, I. (2009): Mikroekonmija, EFST, Split, str. 306.-307.
[51] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 164.

4. transakcijski troškovi,
5. interne cijene u ulozi troškova,
6. troškovi konkurentnosti.

Opravdani i neopravdani troškovi definiraju odgovornost menadžera za prekoračenje troškova u odnosu na standardne ili budžetirane troškove. Opravdani troškovi su svi oni troškovi koji su predviđeni proračunom, ali i troškovi iznad te svote koji su nastali kao posljedica povećanja proizvodnje iznad planirane ili kao posljedica objektivnih oklonosti na koje menadžer nije mogao utjecati. Oni također mogu nastati pod utjecajem namjernih aktivnosti koje se poduzimaju kako bi se poboljšao poslovni rezultat. Neopravdani troškovi nastaju kao posljedica pogrešnih odluka.[52]

Troškove dijelimo na izbježive i neizbježive jer postoji mogućnost da menadžeri poduzimaju aktivnosti s ciljem redukcije troškova. Odnosno to znači da se troškovi mogu kasnije platiti, ali to ne znači da ih se može u potpunosti izbjeći.[53] Izbježivi troškovi su svi oni koji nadmašuju minimalne troškove potrebne za održavanje procesa proizvodnje. Neizbježivi troškovi su minimalni troškovi potrebni za održavanje određenog procesa proizvodnje. Ova podjela najviše dolazi do izražaja kada se pojave teškoće u poslovnim rezultatima.[54]

Oportunitetni trošak s gledišta financijskog računovodstva nije stvarni trošak. Oni predstavljaju usporednu mjeru pokrića fiksnih troškova i ostvarenja eventualnog dobitka (nakon pokrića varijabilnih troškova) u slučaju alternativne mogućnosti zarade. Ako nema mogućnosti za angažiranje kapaciteta na nekoj alternativnoj aktivnosti, nego se oni mogu upotrijebiti samo za jednu jedinu funkciju ili proizvod oportunitetni trošak je nula.[55]

Transakcijski troškovi su troškovi tržišne razmjene koji obuhvaćaju:[56]

- informacijske troškove nalaženja potencijalnih partnera,
- troškove pregovaranja i izrade ugovora,
- troškove koji nastaju eventualnim raskidom ugovora.

[52] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 164.
[53] Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb, str. 32.
[54] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 164.
[55] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 164.
[56] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 165.

Transakcijski troškovi ovise o tržišnom okruženju i subjektima koji sudjeluju u procesu razmjene.

Interne cijene u ulozi troškova predstavljaju specifične troškove određenog centra odgovornosti kojim ga se tereti za interno nabavljene inpute. Njihova specifičnost sastoji se u tome da su interne cijene ujedno i prihodi i troškovi pojedine tvrtke, ali različitih pojedinaca tvrtke. Interne cijene se stavljaju u ulogu troškova kako bi određeni centar odgovornosti snizio internu cijenu čime se istovremeno snižava i ukupni trošak cijelog društva.[57]

Troškovi konkurentnosti su troškovi koje poduzeće stvara kako bi održao prednost pred drugim tvrtkama, odnosno kako bi održao svoj konkurentski položaj. Uspješni troškovni vođe obično izvlače svoju troškovnu prednost iz višestrukih izvora unutar lanca vrijednosti.[58] Osnovni troškovi konkurentnosti su: troškovi proizvodnje na temelju kojih se određuje prodajna cijena proizvoda kupcima, troškovi nužni za održavanje kvalitete i dizajna proizvoda na konkurentskoj razini, troškovi koji mogu utjecati na visinu prodaje kao što su troškovi reklame i propagande, troškovi povećanja uporabne vrijednosti proizvoda ili usluge i dr.[59] Troškovno vodstvo zahtijeva istraživanje prilika za smanjenje troškova u svakoj aktivnosti neke tvrtke, kao i njihovo dosljedno provođenje.[60] Kretanje troškova ovisi o nizu strukturnih čimbenika koji utječu na troškove i koje nazivamo pokretači troškova. Kombinacija nekoliko pokretača troškova određuje trošak pojedine aktivnosti.[61]

2.2.6. Troškovi s obzirom na kalkulativni obuhvat

Kao što je već rečeno cijena proizvoda se sastoji od niza ukupnih troškova, odnosno od direktnih i indirektnih troškova. Praktično se cijena proizvoda utvrđuje na način da se na iznos direktnih troškova za određeni prozvoda dodaje određeni dio općih, indirektnih, troškova.[62]

[57] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 165.
[58] Porter M.E. (2008): Konkurentska prednost: postizanje i održavanje vrhunskog poslovanja, Masmedija, Zagreb, str. 107.
[59] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 165.
[60] Porter M.E. (2008): Konkurentska prednost: postizanje i održavanje vrhunskog poslovanja, Masmedija, Zagreb, str. 107.
[61] Porter M.E. (2008): Konkurentska prednost: postizanje i održavanje vrhunskog poslovanja, Masmedija, Zagreb, str. 81.
[62] Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb, str. 27.

Zbog toga troškove s obzirom na kalkulativni obuhvat dijelimo u tri vrste troškova, a to su:[63]

1. Apsorbirani
2. Preapsorbirani
3. neapsorbirani ili podapsorbirani troškovi

Ova podjela troškova se javlja zbog razlike koja nastaje između planskih ili standardnih neizravnih troškova obuhvaćenih planskom kalkulacijom i stvarnih neizravnih troškova koji se utvrđuju i raspoređuju na kraju obračunskog razdoblja.[64]

Utvrđivanje stvarne stope općih troškova u praksi je spor, nepraktičan i malo koristan postupak raspodjele općih troškova na nosioce. Također se raspodjela troškova ne može prihvatiti s potpunom sigurnošću zbog neadvekantnosti kriterija pri raspodjeli.[65]

Preapsorbirani i podapsorbirani troškovi se pojavljaju u praksi zbog odstupanja od planirane količine proizvodnje ili zbog odstupanja u cijenama neizravnih troškova.[66]

Preapsorbirani troškovi se javljaju kada je svota neizravnih troškova manja od kalkulativne svote odnosno kao više naplaćeni trošak, a neapsorbirani troškovi se javljaju kada je svota svarnih neizravnih troškova veća od kalkulativne svote odnosno kao nenaplaćeni neizravni troškovi.[67]

[63] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 162.
[64] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 162.
[65] Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb, str. 28.
[66] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 162.
[67] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 162.

3. ODLUKE O CIJENAMA I METODE UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA

Jedan od najvažniji dijelova ukupne strategije poduzeća je donošenje odluke o cijeni proizvoda odnosno usluge. S povećanjem globalnog i nacionalog natjecanja male troškovne razlike mogu utjecati na to hoće li poduzeće uspjeti na tržištu. S obzirom na to menadžeri usvajaju strategije i dizajn proizvoda koji poboljšavaju proces proizvodnje i uspjeh na tržištu.[68] Kako bi ostvarilo dobit poduzeće prodaje svoje proizvode, a prodajna cijena proizvoda utječe na visinu dobiti odnosno prihoda. On cijenu postavlja na razinu koja će mu omogućiti pokrivanje troškova proizvodnje, ali i ostvarenje željene dobiti.[69]

Sva poduzeća nisu u mogućnosti sama donositi odluke o cijenama svojih proizvoda ili usluga. Zbog toga postoje poduzeća koja prihvaćaju cijene koje su date na tržištu jer ne mogu utjecati na njih ili je utjecaj premalen i poduzeća koja imaju više slobode i mogućnosti u određivanju cijene na tržištu. U većini metoda određivanja cijena poduzeće samo određuje cijenu svog proizvoda ili usluga na tržištu pri čemu su važne informacije o troškovima, ali kod nekih metoda poduzeće uzima tržišne cijene i prema njima formira svoje troškove.[70]

3.1. Važnost donošenja odluke o cijenama i postupak određivanja cijena

Cijena je jedan od najosjetljivijih elemenata poslovne politike. Ona je ujedno i instrument, koji najčešće u kombinaciji s drugim instrumentima kao što su: obilježja proizvoda, putovi distribucije i promotivne aktivnosti, služi izravno ciljevima poslovne strategije i taktike nastupa radne organizacije udruženog rada na tržištu.[71]

U kontekstu mogućih kvantitativno-kvalitativnih raspona poslovne strategije i taktike, cijena je promjenjiva veličina. Ona se mijenja pod utjecajem različitih faktora, ali u isto vrijeme

[68]Gayle Rayburn, L. (1993): Cost accounting – Using a cost management approach, USA, str. 144.
[69]Dropulić, I. (2015): Nastavni materijali – Odluke o cijenama i upravljanje troškovima, Split, str. 1.
[70] Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika M., Mićin, M. (2015): Upravljačko računovodstvo-studija slučajeva, Zagreb,
[71] Obraz, R. (1975): Politika proizvoda, Zagreb, str. 28.

promjene cijena utječu na bitna obilježja obujma prodaje, a prema tome i na dohodak organizacije udruženog rada.[72]

Cijena u praksi novih proizvoda dobiva dva osnova aspekta:[73]

- prvi aspekt se odnosi na proizvode koji se tek lansiraju na tržište – u ovom aspektu organima upravljanja i rukovođenja treba pružiti objektivnu podlogu za određivanje razine prodajnih cijena za proizvode koji se po prvi put lansiraju na tržište
- drugi aspekt obuhvaća vrlo osjetljivo područje efikasne politike cijena na tržištu – u ovom aspektu glavni zadatak je uspostaviti racionalne odnose između prodajnih cijena pojedinih reprezenata proizvodnog programa i asortimana proizvoda konkretne privredne organizacije, na način koji odgovara određenim obilježjima tržišta i koncepcijama poslovne politike konkretne privredne organizacije

Odlučivanje o cijenama u privrednoj organizaciji je pod utjecajem veoma različitih faktora koji u pojedinim slučajevima dolaze do jačeg ili slabijeg izražaja prilikom profiliranja praktičnih pitanja vezanih uz proces određivanja cijena. Najvažniji od tih faktora su:[74]

- utjecaj vrijednosti ili korisnosti određenog proizvoda koji dobiva svoj praktični izraz u novcu – putem cijene
- utjecaj troškova
- utjecaj konkurencije na tržištu
- metode marketinga kojima služimo u procesu lansiranja proizvoda na tržište
- određene pretpostavke institucionalnih mjera koje proizvođač mora uzimati u obzir prilikom formiranja cijena ili u politici cijena
- ostali faktori

Politika prodajnih cijena u suvremeno organiziranom proizvodnom poduzeću polazi od pretpostavke da razina prodajnih cijena poduzeća mora, u okolnostima koje postoje na tržištu, osiguravati optimalni nivo realizacije za organizaciju.[75]

[72] Obraz, R. (1975): Politika proizvoda, Zagreb, str. 28.
[73] Obraz, R. (1975): Politika proizvoda, Zagreb, str. 29.
[74] Obraz, R. (1975): Politika proizvoda, Zagreb, str. 29.
[75] Obraz, R. (1975): Politika proizvoda, Zagreb, str. 30.

U uvjetima ravnotežnih odnosa na tržištu proizvodna organizacija mora pri formiranju prodajnih cijena misliti na faktore što djeluju na tržištu i koji izravnim utjecajem na intezitet tražnje za određenim proizvodom ograničavaju visinu i raspone prodajnih cijnea u skladu s odgovarajućim svojstvima takvih proizvoda.[76]

Pri izračunavanju cijena koristimo se kalkulacijama kao pomoćnim sredstvom. No zakoni i standardi propisuju strukturu cijene i način njezina utvrđivanja, ali nije propisana obveza sastavljanja kalkulacije odnosno cijena se može utvrditi na dokumentu kojim je roba zadužena. Kalkulacije su se unatoč tome što nisu propisane zakonom i dalje zadržale kao pomoćno sredstvo za utvrđivanje cijene jer je iz kalkulacije vidljiva nabavna vrijednost kao i svi ostali bitni elementi.[77]

Pri određivanju prodajne cijene proizvoda važno je uzeti u obzir, pored troška proizvodnje, sve one troškove vezane za proizvod koji prethode proizvodnji i one troškove koji nastaju nakon dovršetka proizvodnje.[78]

Postoje različiti načini utvrđivanja cijena kod trgovine na veliko i kod trgovine na malo.
Trgovina na veliko je sukladno čl. 7. Zakona o trgovini kupnja robe radi daljnje prodaje profesionalnim korisnicima, odnosno drugim pravnim ili fizičkim osobama koje obavljaju neku registriranu ili zakonom određenu djelatnost. Kupnja i prodaja robe na veliko obavlja se u posebnim prostorijama, u veleprodajnim skladištima ili na drugim mjestima koja ispunjavaju uvjete propisane Zakonom o trgovini. Zalihe trgovačke robe se sukladno t. 10. 14. HSFI 10 – Zalihe odnosno t. 9. MRS-a 2 – Zalihe početno vrednuju po trošku nabave, a naknadno po trošku nabave, ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže. Pojam trošak nabave odnosi se na sve troškove koji su nastali u vezi s nabavom robe koji se uključuju u vrijednost zaliha, a zbog toga se nazivaju i uskladištivi troškovi. Roba u trgovini na veliko se na zalihe može voditi po trošku nabave ili prodajnoj cijeni, ali uz primjenu korektivnih konta koja će prodajnu cijenu svesti na nabavnu jer se zalihe trgovačke robe u bilanci vrednuju po trošku nabave ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže. Poduzetnik koji je u sustavu PDV-a u kalkulaciju troška nabave unosi svote vezane za nabavu

[76] Obraz, R. (1975): Politika proizvoda, Zagreb, str. 36.
[77] Vuk, J. (2009): Utvrđivanje cijena u trgovini na veliko i malo, RRiF, Vol. 12. Zagreb, str. 19.
[78] Ramljak, B., Rogošić, A. (2009): Koncept troška životnog vijeka proizvoda, RiF, Vol. 5, Zagreb, str. 42.

robe bez PDV-a, a poduzetnik koji nije u sutavu PDV-a uključuje ukupne svote bez odbitka pretporeza.[79]

Tablica 1: Kalkulacija cijena u trgovini na veliko

Tek. Br.	Element cijena
1.	Neto fakturna cijena robe- Kupovna cijena
2.	Ovisni troškovi nabave: -prijevoz -pretovar -osiguranje robe na putu -špediter
3.	Carina i druge pristojbe
4.	posebni porezi (trošarine)
I.	NABAVNA CIJENA (Trošak nabave)
5.	Razlika u cijeni (% ili apsolutna svota)
II.	PRODAJNA CIJENA
6.	13% ili 25% PDV-a
III.	PRODAJNA CIJENA S PDV-om

Izvor: Vuk, J. (2009): Utvrđivanje cijena u trgovini na veliko i malo, RriF, Vol. 12., Zagreb

Razlika u cijeni (RUC) je razlika između troška nabave i prodajne cijene (bez PDV-a), a ta je razlika namijenjena za pokriće troškova razdoblja (troškovi uprave, prodaje i administracije) i za zaradu poduzetnika. Koriste se sljedeće metode obračuna RUC-a:[80]

- % RUC-a koji se obračunava na trošak nabave
- Primjena preračuna stope RUC-a na prodajnu cijenu (koristi se kad je poznata prodajna cijena)
- RUC kao razlika između prodajne i nabavne cijene kada tržište određuje prodajnu cijenu (apsolutna svota RUC-a)
- RUC u visini odobrenog rabata od strane dobavljača

[79] Vuk, J. (2009): Utvrđivanje cijena u trgovini na veliko i malo, RRiF, Vol. 12. Zagreb, str. 21.
[80] Vuk, J. (2009): Utvrđivanje cijena u trgovini na veliko i malo, RRiF, Vol. 12. Zagreb, str. 22.

Postupak utvrđivanja cijena u trgovini na malo jednak je kao i u trgovini na veliko, s razlikom da maloprodajne cijene zbog psihološkog utjecaja na percepciju kupca o cijeni proizvoda najčešće završavaju znamenkom 9 (npr. 59,99 kn). Trgovac u postupku kalkuliranja često kreće od unaprijed određene maloprodajne cijene od koje, primjenom „kalkulacije unazad“ , dolazi do svote marže. Svotu marže trgovac može odrediti za svaku skupinu proizvoda posebno ili može za cijelu prodavaonicu koristiti jednu stopu marže. Potencijalna se zarad kod trgovine na malo naziva marža. Trgovac ima pravo na naknadu troškova prikupljanja ambalaže u svoti od 0,15 kn/boca ako svoju maržu ne obračuna na svotu naknade (naknada za zbrinjavanje, povratna naknada i poticajna naknada). To znači da pri izradi kalkulacije mora iz nabavne cijene isključiti ove naknade, ali ih kasnije pribraja i na njih obračunava PDV, osim povratne naknade koja nije oporeziva PDV-om jer je prolazna stavka. Proizvođač dobara ili uvoznici koji svoje proizvode odnosno robu plasiraju putem drugih poduzetnika često su zainteresirani da se njihovi proizvodi odnosno roba u cijeloj trgovačkoj mreži prodaje po istim cijenama. Između proizvođača i prodavatelja u maloprodaji sklapa se ugovor u kojem se određuje prodajna cijena, koja se u maloprodaji ne smije mijenjati, i rabat koji u određenom postotku od prodajne cijene odobrava dobavljač kako bi prodavatelj mogao iz te svote podmiriti svoje troškove i ostvariti zaradu.Ugovoreni rabat tada poprima obilježja trgovačke marže.[81]

Tablica 2: Kalkulacija cijena u trgovini na malo s povratnom naknadom

Tek. Br.	Element cijene
I.	Nabavna cijena robe
	Marža prodavaonice
II.	Prodajna cijena bez PDV-a
	PDV
III.	Prodajna cijena s PDV-om
	Povratna naknada za ambalažu
IV.	Maloprodajna cijena s naknadom

Izvor: Vuk, J. (2009): Utvrđivanje cijena u trgovini na veliko i malo, RriF, Vol. 12., Zagreb

[81]Vuk, J. (2009): Utvrđivanje cijena u trgovini na veliko i malo, RRiF, Vol. 12. Zagreb, str. 22.-24.

Tablica 3: Kalkulacija kada je ugovoren rabat dobavljača

Tek. Br.	Element cijene
1.	Maloprodajna vrijednost
2.	-Rabat
3.	=Za platiti
4.	PDV
5.	Osnovica za PDV

Izvor: Vuk, J. (2009): Utvrđivanje cijena u trgovini na veliko i malo, RRiF, Vol. 12., Zagreb

Trgovac pri određivanju cijena mora pratiti promjene na tržištu i dobro procijeniti koja je cijena za kupca prihvatljiva, ali isto tako mora dobro poznavati svoje troškove koje mora nadoknaditi iz prihoda ostvarenog pri prodaji. Za trgovca je bitno da poznaje pravila kalkuliranja cijena i potupak određivanja cijena. Pri kalkuliranju dobro je znati koje se mogućnosti pružaju odnosno što se sve može uključiti u nabavnu odnosno prodajnu cijenu.[82]

Pojedina društva nemaju puno manevarskog prostora u oblikovanju i određivanju vlastitih prodajnih cijena. Jedan od razloga može biti prodaja na vrlo konkurentnim tržištima na kojima je teško plasirati vlastite proizvode zbog kakvoće ili funkcionalnosti. U takvom slučaju kupci brzo nađu put do jeftinijeg dobavljača. Unatoč navikama kupaca društva moraju pratiti politiku prodajnih cijena vodećih društava u djelatnosti. U tom slučaju i unatoč točno obavljenoj analizi troškova, društva teško mijenjaju svoju politiku određivanja prodajnih cijena. Za postizanje odgovarajuće profitabilnosti proizvoda, društva se trebaju usredotočiti na preoblikovanje proizvoda, poboljšanje djelatnosti, zamjenu ili ukidanje pojedinih proizvoda.[83]

[82] Vuk, J. (2009): Utvrđivanje cijena u trgovini na veliko i malo, RRiF, Vol. 12. Zagreb, str. 25.
[83] Hočevar, M. (2001): Suvremena rješenja u upravljanju troškovima, RRiF, Vol. 10., Zagreb, str 19.

3.2. Metode upravljanja troškovima

Računovodstvo danas raspolaže s više metoda obračuna troškova koje dijelimo na klasične ili tradicionalne, te one temeljene na aktivnostima. S gledišta kalkulacije cijene proizvoda razlikujemo: uključivanje potpunih troškova i nepotpunih troškova u cijenu proizvoda. Ima i mnogo kombinacija i varijanata vezanih uz pojedine metode. Sve to rezultira iz traženja što objektivnijih mjerila za raspored općih troškova na jedinicu proizvoda. Iz toga proizlazi i različito razvrstavanje troškova.[84]

Na uspješnost poslovnog subjekta utječu mnogi čimbenici koji se primarno mogu podijeliti na:[85]

- vanjske na koje je prilično teško utjecati, ali utječući na njih poduzeće ili cijela grana može postići značajne rezultate
- unutarnje koje poduzeće samo stvara.

Promjena i u jednim i u drugim čimbenicima često dovodi do promjene u troškovima, što može povećati ili smanjiti prednost tvrtke u odnosu na konkurenciju.[86]

Upravljanje troškovima je upravljanje poslovnim subjektom gdje se najveća pažnja posvećuje optimalizaciji troškova. Troškovi se ne eliminiraju nego se optimiziraju. Najbolja kombinacija troškova omogućit će najvišu i najkvalitetniju proizvodnju uz najmanje moguće troškove.[87]

Težnja za niskim troškovima zamijenjena je tezom o troškovnoj efikasnosti.U pristupu troškovne efikasnosti troškovi se promatraju s ciljem ostvarenja profita, ali to sve mijenja stajališta menadžera o upravljanju troškovima te oni uče o organizaciji, promatraju financijske aspekte, perspektivu zadovoljstva kupaca.[88]

---

[84] Habek, M. (2003): Računovodstvene informacije o profitabilnosti proizvoda temeljene na kontribuciji, Vol. 10, RRiF, Zagreb, str. 57.
[85] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 96.
[86] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 96.
[87] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 97.-98.
[88] Belak, V. (2004.): Računovodstvene informacije za menadžment utemeljene na aktivnostima, RRiF, br. 9., Zagreb, str. 11.

3.2.1. Metoda ciljnog troška

Model ciljnih troškova je složeni koncept određivanja troškova pri kojem proizvod mora imti zahtjevanu kvalitetu, kako bi društvo njegovom prodajom po predviđenoj prodajnoj cijeni ostvarilo željenu razinu profitabilnosti. Važno obilježje ciljnih troškova je tržišna usmjerenost koja uključuje prethodno utvrđivanje troškova proizvoda vodeći se očekivanom budućom cijenom proizvoda na tržištu. Stoga se pri strukturiranju troškova ovim modelom posebna pozornost pridaje zahtjevima kupaca te se i troškovi određenog proizvoda oblikuju s obziorm na cijenu koju su kupci spremni platiti. S tim u vezi, ova metoda uključuje dva ključna čimbenika poslovanja:[89]

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

Proces primjene modela ciljnih trškova zahtijeva materijalna ulaganja, ali i tim stručnjaka na području marketinga, proizvodnje, financija, računovodstva i dr. koji će na ispravan način primijeniti sva njegova načela i tehnike. Naime, društvo neće imati koristi od tog modela ako ima selektivan pristup prilikom njegove primjene jer na taj način neće postići optimalne rezultate čime se gubi smisao korištenja ovog modela.[90]

Ciljni troškovi predstavljaju projicirane dugoročne troškove koji će omogućiti ulazak i opstanak proizvoda na tržištu te ostvarivanje konkurentskih prednosti za poduzeće. Kao što smo već rekli metodom ciljnih troškova se određuju ciljni troškovi na temelju prethodnog istraživanja cijene po kojoj je moguće prodati proizvod na tržištu. Od tako definirane cijene oduzima se svota zahtijevanog dobitka kako bi se dobila svota ciljnih troškova. Osim toga, ciljni troškovi predstavljaju sustav planiranja profita i upravljanja troškovima koji određuju visinu dopustivih troškova proizvoda u njegovu životnu ciklusu pri kojima će generirati željeni dobitak poduzeća uz ciljnu prodajnu cijenu.[91]

[89] Potnik Galić, K., Galić, Z. (2008): Određivanje ciljnih troškova u procesu razvoja novog proizvoda, RRiF, Vol. 10., Zagreb, str. 17.
[90] Potnik Galić, K., Galić, Z. (2008): Određivanje ciljnih troškova u procesu razvoja novog proizvoda, RRiF, Vol. 10., Zagreb, str. 17.
[91] Potnik Galić, K. (2015): Primjena modela ciljnih troškova u analizi upravljanja troškovima, RRiF, Vol. 7., Zagreb, str. 30.

Koraci u određivanju ciljnih troškova obuhvaćaju sljedeće:[92]

1. određivanje ciljne cijene
2. određivanje ciljnog dobitka
3. određivanje standardnih troškova
4. izračun ciljnih troškova

Kod ove metode poduzeće se orjentira na tri elementa, a to su:[93]

1. kvaliteta
2. funkcionalnost
3. dizajn

Putem ove metode poduzetnik određuje koji su najniži troškovi potrebni za proizvodnju proizvoda kojim će udovoljiti kupcu te se planiraju i budući troškovi, tj. troškovi koji će u budućnosti biti potrebni za proizvodnju trenutačnog, dorađenog ili novog proizvoda.[94]

Ova je metoda posebno bitna danas na tržištima koja su već zasićena proizvodima, te je potrebno neprestano plasirati dorađene proizvode koji će donijeti dodanu vrijednost, bilo cjenovno, kvalitativno, funkcionalno ili samim dizajnom.[95]

Postoje tri metode utvrđivanja ciljnih troškova koje teorija i praksa poznaju, a to su metoda oudzimanja, metoda zbrajanja i integrirana metoda.

3.2.1.1. Metoda oduzimanja

Metoda oduzimanja je osnovna metoda određivanja ciljnih troškova i na njoj počiva njena cjelokupna filozofija i koncepcija. U literaturi se još naziva i „market into company“.[96]

[92] Potnik Galić, K. (2015): Primjena modela ciljnih troškova u analizi upravljanja troškovima, RRiF, Vol. 7., Zagreb, str. 30.
[93] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 100.
[94] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 100.
[95] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 100.
[96] Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 517.

Metoda oduzimanja temelji se na izračunu ciljne cijene, odnosno cijene koju su potrošači spremni platiti te ciljnog dobitka. Oduzimanjem vrijednosti ciljne cijene od ciljnog dobitka izračunava se visina dopuštenih troškova odnosno onih troškova koje je tržište spremno prihvatiti. Na temelju postojeće proizvodne i procesne tehnologije stručni odjel utvrđuje standardne troškove.[97]

Standardni troškovi predstavljaju troškove koji su planirani da će nastati za realizaciju određenog učinka pod tzv. „normalnim" uvjetima, tj. pod uvjetima koji se uobičajeno pojavljuju. Standardni se troškovi utvrđuju po jedinici određenog učinka uz primjenu znanstvenih metoda procjene i na temelju iskustvenih podataka. Oni pokazuju koliki bi trebali biti stvarni troškovi izravnog materijala, izravnog rada i režijski troškovi u običajenim uvjetima poslovanja. Izravni se standardni troškovi po jedinici učinka utvrđuju na temelju tehničkih normativa i standardnih cijena. Opći se standardni troškovi po jedinici učinka utvrđuju tijekom proces računovodstvenog planiranja, a revidiraju se povremeno u slučaju značajnih promjena tehnologije rada ili cijena materijala, rada ili ostalih troškova. Standardni se troškovi novog proizvoda određuju na razini koja odražava stvarno očekivano izvršenje u budućem razdoblju. Stvarni se troškovi uspoređuju sa standardnim troškovim te se mjere odstupanja.[98]



Slika 1: Određivanje ciljnih troškova metodom oduzimanja
Izvor: Potnik Galić, K., Galić, Z. (2008): Određivanje ciljnih troškova u procesu razvoja novog proizvoda, RRiF, Vol. 10.

[97] Potnik Galić, K., Galić, Z. (2008): Određivanje ciljnih troškova u procesu razvoja novog proizvoda, RRiF, Vol. 10., Zagreb, str. 18.
[98] Potnik Galić, K. (2015): Primjena modela ciljnih troškova u analizi upravljanja troškovima, RRiF, Vol. 7., Zagreb, str. 32.

3.2.1.2. Metoda zbrajanja

Metoda zbrajanja se temelji na postojećoj tehnologiji i ostvarenim rezultatima u poduzeću. Ova metoda ne uzima u obzir u potpunosti tržišnu cijenu kao osnovu određivanja ciljnih troškova. U literaturi se još naziva i „out of company.[99]

Metoda zbrajanja se također temelji i na podacima o već nastalim troškovima sličnog proizvoda koje društvo proizvodi. Ciljni trošak postiže se poboljšanjem načina proizvodnje, odnosno redizajnom prijašnje varijante proizvoda.[100]

Ciljni trošak temelji se na regresivnoj jednadžbi:[101]

Ciljni trošak = a + bx
a = uobičajeni stvarni trošak jednak svim proizvodima
b = uobičajeni stvarni trošak kojeg određuje x svojstvo oblikovanog proizvoda



Slika 2: Utvrđivanje ciljnih troškova metodom zbrajanja
Izvor: Potnik Galić, K., Galić, Z. (2008): Određivanje ciljnih troškova u procesu razvoja novog proizvoda, RRiF, Vol. 10.

3.2.1.3.Integrirana metoda

Integrirana metoda predstavlja kombinaciju prethodnih dviju metoda, metoda oduzimanja i metoda zbrajanja, te se često naziva i „into and out of company“. Karakterizira je sučeljavanje tržišta i sposobnosti poduzeća kako bi se odredili ciljni troškovi.[102]

[99] Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 518.
[100] Potnik Galić, K., Galić, Z. (2008): Određivanje ciljnih troškova u procesu razvoja novog proizvoda, RRiF, Vol. 10., Zagreb, str. 18.
[101] Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 518.

3.2.2. Kaizen troškovi

Ova metoda, oblikovana u japanskim poduzećima, temelji se na postavci smanjenja troškova u tijeku proizvodnje, i to na sljedeći način: dobro je, ali uvijek može i bolje. Ovaj način smanjenja troškova nadovezuje se na načela upravljanja kvalitetom gdje je jedno od načela neprestano usavršavanje, jer u protivnom poduzeće zaostaje za konkurencijom.[103]

Ova metoda neprestano istražuje nove mogućnosti djelotvornije proizvodnje, u što su uključeni svi zaposlenici poslovnog subjekta. Često se zaposlenici dodatno motiviraju različitim nagradama za svaku novu ideju koja omogućuje djelotvorniju proizvodnju. Na ovaj način se razvija korporativni duh te se upotrebljavaju znanje i iskustvo osoba kojima je u samom procesu proizvodnje cilj pronalaženje najdjelotvornijeg načina proizvodnje koji će poslovnom subjektu omogućiti ostvarenje (zadržavanje) konkurentskih prednosti.[104]

Ova metoda koristi se iskustvima djelatnika kako bi se njihovim savjetima proizvodnja unaprijedila do najviše razine. Jednako tako upitnicima, koje su djelatnici prihvatili, istražuju mišljenja o mogućim poboljšanjima u poslovnom procesu koji mogu uvelike poboljšati poslovanje. Na taj se način i djelatnici čije su ideje prihvaćene osjećaju vrijednima te ujedno raste motivacija i povezanost s poslovnim subjektom.[105]

3.2.3. Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima

Metoda tradicionalnih proizvodnih troškova je u upotrebi već više od jednog stoljeća. Po njoj se troškove može podijeliti u nekoliko osnovnih kategorija, i to na:[106]

- Troškove izravnog materijala tj. troškove nabave materijala potrebnog za proizvodnju
- Troškove izravnog rada tj. troškove osobnih dohodaka radnika u proizvodnji
- Troškove proizvodne režije tj. trošak struje, vode i ostalih proizvoda i usluga potrebnih za izvršenje same proizvodnje

---

[102] Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 518.
[103] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 101.
[104] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 101.-102.
[105] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 102.
[106] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 98.

- Troškove upravne i prodajne režije tj. troškove povezane s poslovanjem samog poslovnog subjekta neovisno o proizvodnji (troškove administracije, prodaje, uprave i sl.)

U sklopu ove metode najveća se pažnja poklanja troškovima izravnog materijala i rada, tj. troškovima osnovnih sirovina i to po svakom proizvodu pojedinačno, dok se troškovi režija pridružuju izravnim troškovima po određenom ključu.[107]

Cilj ove metode je smanjenje zaliha (sirovina i rada) na najmanju moguću razinu i učinkovito poslovanje. Ova je metoda bila prilično dobra u samom začetku, ali kako se pri izračunu neizravnih troškova upotrebljavaju ključevi, postoji mogućnost pogrešne alokacije neizravnih troškova u određenom proizvodu. Postoji mogućnost da se pojedini proizvod prikaže kao uspješan ili pak kao neuspješan zbog pogrešnog rasporeda neizravnih troškova odnosno troškova režije.[108]

Kako je utvrđivanje udjela potrošnje pojedinog zajedničkog resursa prilično teško i zahtjevno, potrebno je što točnije izmjeriti odnosno procijeniti udio koji svaki proizvod ima u troškovima iskorištenja postrojenja. Pri tome je presudna uloga kontrolinga koji različitim instrumentima te na temelju mjerenja iz proizvodnje izračunavaju trošak proizvodnje pojedinog proizvoda.[109] Kontroling se zalaže za upravljanje troškovima temeljeno na znanju jer je to jedini ispravan način na koji se može eliminirati nepotrebne troškove i zadržati ulaganje u one koji će donijeti planiranu zaradu.[110] Da bismo troškove kvalitetnije isplanirali i njima što bolje upravljali potrebno je upoznati njihovu prirodu i kako oni funkcioniraju u stvarnim poslovnim aktivnostima.[111]

[107] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 98.
[108] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 98.
[109] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 99.
[110] Očko, J. (2010): Kontroling prodaje i informacije za bolje planiranje (2. dio), RRiF, Vol. 12., Zagreb, str. 37.
[111] Očko, J. (2010): Kontroling prodaje i informacije za bolje planiranje (2. dio), RRiF, Vol. 12., Zagreb, str. 32.

Ova je metoda ipak prilično jednostavna te se najčešće upotrebljava kada svi proizvodi prolaze iste procese proizvodnje te nisu međusobno povezani – međuzavisni u proizvodnom procesu.[112]

3.2.4. Model upravljanja troškovima temeljeni na procesima

Ova metoda se temelji na činjenici da je poduzeće sustav mnogih procesa koji međusobno imaju zadatak postizanja završnog proizvoda. Ona troškove proizvodnje dijeli prema fazama u kojima su nastali. Posebno po fazama se prate troškovi izravnog rada i materijala, dok se troškovi proizvodne režije pridodaju izravnim troškovima. Na ovaj se način troškovi izravnog materijala i rada dijele po fazama proizvodnje u kojoj su nastali.[113]

Ovaj način praćenja troškova tipičan je kod diversifikacije proizvodnje, gdje se pojedini procesi obavljaju za sve ili većinu proizvoda, dok se neki procesi rade samo za pojedine proizvode. Upotrebom ovog modela pokušavaju se pojednostaviti procesi proizvodnje, unaprijediti sam tijek i/ili skratiti proces, pojedine procese i procesne faze te izvršiti sinkronizaciju samih procesa. Na ovaj se način bolje prate troškovi po fazama proizvodnje i tako se može utjecati na smanjenje troškova u onoj fazi koja je nerentabilna.[114]

U sklopu ovog modela prate se samo procesi kroz koje prolazi materijal od ulaza do završnog proizvoda, ne obraćajući pažnju na aktivnosti i potrebno vrijeme trajanja pojedine aktivnosti. Tako se može dogoditi da dva proizvoda imaju jednak procesni tijek, ali različito trajanje pojedine aktivnosti unutar procesa, pa ispada da imaju jednake proizvodne troškove, što nije istina.[115]

[112] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 99.
[113] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 99.
[114] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 99.
[115] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 99.

3.2.5. Modeli upravljanja troškovima utemeljenim na aktivnostima

Poslovanje poduzeća možemo opisati kao izvođenje različitih aktivnosti. Kod određivanja i obuhvaćanja troškova tradicionalni troškovni sustavi polaze od mjesta troškova. Mjesto troška za računovodstvo utemeljeno na aktivnostima može biti i sama aktivnost.[116]

Ova je metoda značajno sredstvo racionalizacije poslovanja na osnovi usmjeravanja i koncentracije na elemente bitne za ostvarivanje boljih poslovnih rezultata. Povećava preglednost na složenim pojavama i problemima te pomaže u odvajanju bitnog od nebitnog.[117]

ABC metoda predstavlja proizvod tehnološkog razdolja. Njezina pojava povezana je s promjenom strukture troškova proizvodnje koju je uzrokovao proces automatizacije i tehnološkog razvoja proizvodnih procesa.[118]

ABC metoda je široko prihvaćeni upravljač odnosno menadžerski alat. Upravljanje troškovima pomoću ove metode nema svrhe ako se rezultati ne koriste kao podloga i pomoć kod donošenja odluka. Stvarna vrijednost ABC metode ovisi o spremnosti menaždera da iskoristi rezultate koje ona može pružiti.[119]

ABC metoda povezuje se s resursima i iskorištenjem resursa. To znači da sve što koristimo za stvaranje proizvoda ili usluge koji imaju određenu cijenu na tržištu zahtijeva ulaganje u resurse u obliku ljudskog rada, vode, materijala, kapitalnog ulaganja i sl. Jedno od obilježja ABC metode je da pokuša utvrditi koliko je pojedinog resursa potrebno pribaviti da bi se neki posao obavio i kolika je njegova praktična iskorištenost u odnosu na ukupnu vrijednost resursa koji su stavljeni na raspolaganje.[120]

ABC metoda raspoređuje opće troškova na proizvod u dva korak. U prvom koraku opći troškovi su svrstani u skupine troškovnih aktivnosti (activity cost pools) koje su povezane sa

[116] Hočevar, M. (2003): Prednosti i manjkavosti nekih suvremenih računovodstvenih metoda, RRiF, Vol. 5., Zagreb, str. 15.
[117] Pravdić, J. (2006): ABC analiza u trgovini, RRif, Vol. 9., Zagreb, str. 52.
[118] Percević D., Dratć Lutilsky, I. (2006): Upotreba ABC metode u upravljanju troškovima proračunskih subjekata, Riznica, Vol. 4, Zagreb,
[119] Dunković, D. (2010): Kako unaprijediti upravljanje troškovima u poslovanju, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 94.
[120] Dunković, D. (2010): Kako unaprijediti upravljanje troškovima u poslovanju, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 95.

značajnim aktivnostima. U drugom koraku opći troškovi se lociraju iz pojedinih skupina troškovnih aktivnosti na svaki proizvod putem troškovnih indikatora (cost driver).[121]

Pri upotrebi ove metode u sklopu analize troškova potrebno je provesti 5 aktivnosti, i to kako slijedi:[122]

- analizu aktivnosti u sklopu koje se eliminiraju one aktivnosti koje poduzeću donose dobitak
- analizu izravnih troškova gdje se analiziraju troškovi proizvodnje, kao troškovi rada, materijala, oprema i sl.
- praćenje troškova po aktivnostima, a proizlati iz prve dvije aktivnosti gdje se pokušava ustanoviti porijeklo ukupnog troška
- uspostavljenje izlaznih proizvoda. Pri tome se uspostavlja troškovna kalkulacija za svaku pojedinu aktivnost, tj. određuje se mjerna jedinica primarnog proizvoda
- analizu troškova, u sklopu koje se analiziraju ukupni troškovi i identificiraju aktivnosti koje najviše doprinose ostvarenju poslovnog plana.

U sklopu ove metode potrebno je periodički mjeriti trajanje pojedinih procesa za svaki proizvod kako bi se imali što točniji podaci, na temelju kojih bi se utvrdili potrebni ispravci u dodjeli troškova pojedinom proizvodu. Razumljivo je da što je obim proizvodnje širi i ova je analiza složenija. Stoga je poželjno upotrebljavati različite programske alate koji prema unesenim parametrima upotrebe kapacitet i procesa proizvodnje za pojedini proizvod alociraju dnevne ili mjesečne troškove na proizvode koji su proizvedeni u promatranom razdoblju.[123]

Kako ova metoda povezuje aktivnosti i potrošnju resursa unutar svake aktivnosti, pokazala se kao jedna od najbolji metoda praćenja troškova i maksimalizacije profia, te ju stoga poslovni subjekti često upotrebljavaju.[124]

[121] Hilton, W. R., Maher, W.M., Selto, H.F. (2011.): Cost Management: Strategies for BusinessDecisions, New York: McGraw-HillIrwin, str. 207.
[122] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 99.-100.
[123] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 100.
[124] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 100.

3.2.6. Budžetiranje temeljeno na aktivnostima

Budžetiranje temeljeno na aktivnostima se razvilo iz metode ciljnih troškova, no ona ne polazi od samog utvrđivanja troškova nego se usmjeruje na zahtjeve kupca kao osobe koja odlučuje o uspjehu ili neuspjehu poslovnog subjekta. Pomoću ove metode se proučava kapacitet opreme poduzeća i broj zaposlenih kojima se raspolaže kako bi mogli definirati mogućnost proizvodnje. Tek nakon toga se analiziraju troškovi nabave novih resursa kao što su materijal i rad kao uvjet za uvjet za povećanje proizvodnje ili za novu proizodnju.[125]

Ova metoda služi kako bi istražila mogućnosti poslovnog subjekta da s trenutačnim kapacitetom počne novu ili veću proizvodnju. Razlog tome je da poduzetnik može imati najniže troškove u maloj proizvodnji, ali zbog nedostatka resursa neće moći započeti masovnu proizvodnju ili proizvodnju potpuno novog proizvoda.[126]

S obzirom da kod metode ciljnih troškova, na kojoj se temelji ova metoda, kontroling ima značajnu ulogu ta se značajnost javlja i kod ove metode. Kontroling radi izračune koji prikazuju utjecaj povećanja proizvodnje na troškove cjelokupnog poduzeća te utjecaj na njegovu profitabilnost. Pritom se planiraju sve aktivnosti koje bi bile potrebne za promjene ili rast proizvodnje. Također se uz financijsku sastavnicu obraća velika pozornost i na vremensku sastavnicu koja ima znatan utjecaj na uspješnost samog poslovanja.[127]

Ova metoda služi kako bi se definirali taktički koraci potrebni za dostizanje planirane strategije poslovnog subjekta. Njome se kontroling služi kad god se kreće u neku novu ili značajno povećanu proizvodnju, jer analizira trenutačne i buduće zahtjeve tržišta odnosno kupaca te mogućnosti poslovnog subjekta da udovolji navedenim zahtjevima.[128]

[125] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 100.
[126] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 100.-101.
[127] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 101.
[128] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 101.

3.2.7. Bilanca postignuća

Bilanca postignuća je model pažljivo odabranog skupa pokazatelja i mjera izvedenih iz tvrtkinih strategija koje služe za planiranje i usmjeravanje aktivnosti poduzeća te na temelju toga mjere postignuća iz različitih perspektiva, a osnova im je povezivanje i uravnotežavanje najbitnijih čimbenika uspješnosti.[129]

Postoji više perspektiva razvoja poduzeća. Perspektive koje se ovdje upućuju su sljedeće:

- financijska perspektiva razvoja poduzeća – odnosi se na to da primarni interes poduzeća ne trebaju uvijek biti samo financijski pokazatelji, već i svojevrsna ravnoteža financijskih i nefinancijskih pokazatelja
- perspektiva usmjerena na kupce – kroz nju se želi dati naglasak na odnose s kupcem i prepoznavanje njegovih potreba i interesa
- perspektiva internog poslovnog procesa – temelji se na dobrom poznavanju tehnološkog procesa proizvodnje i potvrdi kupaca da proizvod u tom udovoljava njihovim zahtjevima
- razvoj poduzeća temeljen na perspektivi – usmjerena je na kontinuiranom rastu i razvoju poduzeća te stalnom usavršavanju i edukaciji njegovih djelatnika.

Ova metoda je nadogradnja budžetiranja temeljenog na aktivnostima, te se ovdje putem različitih pokazatelja provjerava pravilna usmjerenost poslovnog subjekta ka zacrtanom cilju.[130]

Ona integrirarano promatra cijelo poduzeće kao i subjekte unutar njega. Obraća se pozornost i na vanjske subjekte koji okružuju poduzeće, a ne samo unutar njega. Pri tome se obraća pozornost i na potrebe tržišta i dugoročnu strategiju poduzeća, a ne samo na proizvodnju i njenu optimizaciju.[131]

[129] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 101.
[130] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 101.
[131] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 101.

4. PRIMJENA METODA UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA KOD ODREĐIVANJA PRODAJNIH CIJENA

Predmet istraživanja ovog rada je proces donošenja odluka o cijenama u „promatranom poduzeću“[132]. U ovom dijelu rada će se prikazati koji su sve troškovi potrebni za proizvodnju proizvoda i kako oni utječu na odluku o cijeni proizvoda. Također će se prikazati koliko se cijena proizvoda mora povećati s obzirom na postotak prihoda koji poduzeće želi ostvariti proizvodnjom jedne jedinice proizvoda te kako se cijene mijenjaju s obzirom na materijal i veličinu proizvoda

4.1. Opći podaci o „promatranom poduzeću“

Promatrano poduzeće ostvaruje prihode sa osnove proizvodnje i ugradnje građevinske stolarije izrađene od PVC ili ALU profila.[133]

Proizvodni program obuhvaća :

- ✓ Prozori
- ✓ Vrata
- ✓ Grilje i škure
- ✓ Rolete
- ✓ Komarice
- ✓ Klizne i pregradne stijenke
- ✓ Garažna rolo vrata

Predmet poslovanja:[134]

- ➢ Proizvodnja proizvoda od plastičnih masa za građevinarstvo
- ➢ Završni građevinski radovi
- ➢ Trgovina na veliko drvom, građevinskim materijalno
- ➢ Zastupanje stranih firmi
- ➢ Proizvodnja građevinske stolarije i elemanata
- ➢ Proizvodnja građevinske stolarije od metala

[132] U daljnjem tekstu će se koristiti izraz „Promatrano poduzeće“ zbog toga što poduzeće na kojem se provelo istraživanje želi ostati anonimno
[133] Interni dokument poduzeća (2010): Poslovni plan, Kaštel Sućurac
[134] Interni dokument poduzeća (2010): Poslovni plan, Kaštel Sućurac

Proizvodi se isključivo po narudžbama za svakog pojedinog kupca, nema skladišta gotovih proizvoda čime se svaki proizvedeni proizvod plasira na tržište. Svaki proizvod ima osnovnu verziju koja se prilagođava zahtjevima i potrebama kupaca, naravno, ukoliko je to s tehničke strane izvedivo. Primjerice, klasični prozor može biti različitih dimenzija, s fiksnim ili ″kip ″nadsvjetlom, s različitim kvakama, različitim staklom, ukrasima u staklu, sigurnosnim staklom, protuprovalnim okovom itd. [135]

Proizvodi se ugrađuju na obiteljske kuće i stanove, crkvene i sportske objekte, obrazovne i zdravstvene ustanove, stambene zgrade, poslovne prostore, male brodove.
Proizvodni pogon podijeljen je u tri odjeljka[136]

a) Proizvodni pogon Alu u kojem se proizvode proizvodi od alu profila
b) Proizvodni pogon Pvc u kojem se proizvode proizvodi od pvc profila
c) Proizvodni pogon roleta

Svaki od tih pogona opremljen je vlastitim postrojenjem , pratećom opremom kao i potrošnim alatom koji se koristi pri proizvodnji.

U uredskim prostorima poduzeće ima potrebnu opremu za rad. Osim knjigovodstvenog software-a i software-a koji se koristi za upravljanje ponudama za izradu i ugradnju alu stolarije poduzeće posjeduje i jedinstveni software koji je kreiran na temelju potreba poduzeća a koji ujedinjuje sve faze rada u proizvodnji PVC građevinske stolarije (ponuda-proizvodnja-isporuka proizvoda). Taj software pomaže pri racionalizaciji vremena pripreme i praćenja proizvodnje kao i utroška materijala (optimizacije izrade elemenata proizvda, optimalno naručivanje materijala i upravljanja zalihama). [137]

4.2. Metode upravljanja troškova te njihova primjena kod određivanja cijena proizvoda

„Promatrano poduzeće“ pri određivanju cijena za svoje proizvode koristi metodu zbrajanja koja spada u metodu ciljnih troškova. Kao što je već rečeno metoda zbrajanja se temelji na postojećoj tehnologiji i ostvarenim rezultatima u poduzeću. Ova metoda ne uzima u obzir u potpunosti tržišnu cijenu kao osnovu određivanja ciljnih troškova. „Promatrano poduzeće“ ne

[135] Interni dokument poduzeća (2010): Poslovni plan, Kaštel Sućurac
[136] Interni dokument poduzeća (2010): Poslovni plan, Kaštel Sućurac
[137] Interni dokument poduzeća (2010): Poslovni plan, Kaštel Sućurac

koristi tržišnu cijenu za svoje proizvode već praćenjem svojih troškova i određivanjem postotka željene dobiti dolazi do prodajne cijene.

Na primjeru proizvoda iz „promatranog poduzeća“ prikazat će se kako „promatrano poduzeće“ za različite proizvode ima različite troškove, te ovisno o vrsti proizvoda (veličini, vremenu potrebnom za rad, utrošenom radu i sl.) ima različit postotak željene dobiti. Istraživanje o troškovima i prodajnoj cijeni se provelo na deset različitih proizvoda.

U tablicama će biti prikazane vrste troškova, cijena troška te ukupni trošak po komadu. Uz pomoć tih troškova će se izračunati dobit i na samom kraju odrediti prodajna cijena.

Promatrani proizvodi:

- Jednokrilni prozor PVC 60x60
- Jednokrilni prozor ALU 60x60
- Dvokrilni prozor PVC 120x120
- Dvokrilni prozor ALU 120x120
- Ulazna vrata jednokrilna PVC 90x210 – bijela ispuna
- Ulazna vrata jednokrilna ALU 90x210 – bijela ispuna
- Ulazna vrata jednokrilna PVC 90x210 – ispuna u boji
- Ulazna vrata jednokrilna ALU 90x210 – ispuna u boji
- Ulazna vrata jednokrilna PVC 90x210 – specijalna ispuna
- Ulazna vrata jednokrilna ALU 90x210 – specijalna ispuna

U sljedećoj tablici (tablica 4.) su prikazane sve vrste troškovi koje „promatrano poduzeće“ koristi za proizvodnju jednokrilnog PVC prozora 60x60. U tablici je također prikazano kolika je količina pojedinog troška potrebna da bi se izradio jednokrilni prozor PVC 60x60. Uz ukupne direktne troškove proizvodnje za određivanje prodajne cijene proizvoda „promatrano poduzeće“ je uračunalo i trošak prodaje, trošak administracije te varijabilne troškove proizvodnje. Trošak prodaje i administracije podrazumjeva troškove vode, struje, telefona koji se koriste u administraciji te dio troškova automobila i troškova vezanih za automobile (osiguranje, gume i sl.). „Promatrano poduzeće“ ove troškove u jednakim količinama raspoređuje na sve proizvode. Količina varijabilnih troškova ovisi o vrsti proizvoda za koji se raspoređuje. Oni uključuju trošak struje i vode koji se koriste u proizvodnji te dio troškova automobila. Za jednokrilni PVC prozor ukupni troškovi proizvodnje iznos 545,45 kuna. S

obzirom da „promatrano poduzeće“ želi zaraditi određenu dobit ukupni trošak množi s ciljnim dobitkom . U ovom slučaju odnosno za ovaj prozor su odlučili da im je ciljni dobitak 10%. „Promatrano poduzeće“ se odlučilo na ovaj postotak dobitka uzimajući u obzirom koliko im je vremena potrebno za izradu prozora, koliko radnika je potrebno za izradu prozora i sl.

Tablica 4: Određivanje prodajne cijene jednokrilnog prozora PVC 60x60

VRSTA TROŠKA	JEDINIČNI TROŠAK (KN)	KOLIČINA	UKUPNI TROŠAK (KN)
Rad inžinjera	110,00	1h	110,00
Rad u proizvodnji	70,00	2h	140,00
Rad montažera	65,00	2h	130,00
Pvc profil okvir	7,60	2,60 m	19,76
Pvc profil krilo	10,50	2,30 m	24,15
Čelićno ojačanje	4,30	3,50 m	15,05
Pvc profil lajsna	9,00	1,80 m	16,20
Uvrnuta spojnica uni	4,00	1 kom	4,00
Kutni ležaj	4,50	1 kom	4,50
Ležaj škara	1,10	1 kom	1,10
Prijenosnik kutni	4,00	1 kom	4,00
Vodilica škara	3,40	1 kom	3,40
Prijenosnik kutni	6,50	1 kom	6,50
Prihvatna pločica	2,50	1 kom	2,50
Pogonski mehanizam varijab.	6,40	1 kom	6,40
Prihvatna pločica	3,00	1 kom	3,00
Škare	7,00	1 kom	7,00
Ručka ws 013	2,00	1 kom	2,00
Osovina ležaja škara	0,70	1 kom	0,70
Spojnica škare	2,50	1 kom	2,50
Grt. Kapa za uvrnutu spojnicu	2,50	1 kom	2,50
Pvc profil-priključak za kalup	3,00	0,60 m	1,80
Pvc profil-proširenje okvira	10,00	1,20 m	12,00
UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI			**519,06**
Trošak prodaje varijabilni			6,33
Trošak administracije			7,06
Varijabilni troškovi proizvodnje			13,00
UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI			**26,39**
UKUPNI TROŠAK			**545,45**
CILJNI DOBITAK			**54,55**
PRODAJNA CIJENA			**600,00**

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka iz poduzeća

Sljedeća tablica (tablica 5.) prikazuje koji su troškovi potrebni za izradu jednokrilnog ALU prozora 60x60. „Promatrano poduzeće“ za ovaj proizvod kao i za prethodni u prodajnu cijenu uključuje i troškove prodaje, troškove administracije i varijabilni troškove proizvodnje.

Tablica 5: Određivanje prodajne cijene jednokrilnog prozora ALU 60x60

VRSTA TROŠKA	JEDINI.TROŠAK	KOLIČINA	UKUPNI TROŠAK
Rad inžinjera	110,00	1h	110,00
Rad u proizvodnji	70,00	2h	140,00
Rad montažera	65,00	2h	130,00
Alu profil okvir	20,70	2,60 m	53,82
Alu profil krilo	39,45	2,30 m	90,74
Čelično ojačanje	4,30	3,50 m	15,05
Alu profil lajsna	25,55	1,80 m	45,99
Uvrnuta spojnica uni	4,00	1 kom	4,00
Kutni ležaj	4,50	1 kom	4,50
Ležaj škara	1,10	1 kom	1,10
Prijenosnik kutni	4,00	1 kom	4,00
Vodilica škara	3,50	1 kom	3,50
Prijenosnik kutni	6,50	1 kom	6,50
Prihvatna pločica	2,50	1 kom	2,50
Pogonski mehanizam varijab.	6,45	1 kom	6,45
Prihvatna pločica	3,00	1 kom	3,00
Škare	7,00	1 kom	7,00
Ručka ws 013	2,00	1 kom	2,00
Osovina ležaja škara	0,70	1 kom	0,70
Spojnica škare	2,50	1 kom	2,50
Grt. Kapa za uvrnutu spojnicu	2,50	1 kom	2,50
Alu profil-priključak za kalup	22,09	0,60 m	13,25
Alu profil-proširenje okvira	25,95	1,20 m	31,14
UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI			**680,24**
Trošak prodaje varijabilni			6,33
Trošak administracije			7,06
Varijabilni troškovi proizvodnje			15,46
UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI			**28,85**
UKUPNI TROŠAK			**709,09**
CILJNI DOBITAK 10%			**70,91**
PRODAJNA CIJENA			**780,00**

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka iz poduzeća

Troškovi prodaje i administracije su isti kao i kod prethodnog proizvoda, ali se varijabilni troškovi mijenjaju. Varijabilni troškovi proizvodnje su kod ovog proizvoda veći zbog toga što je potrebno više energije, vode i drugih varijabilnih troškova proizvodnje za proizvodnju ALU jednokrilnog prozora. Također se proizvodi od ALU materijala proizvode u posebnim ALU proizvodnim pogonima koji iziskuju više varijabilnih troškova.

Razlika između PVC i ALU jednostranog prozora je u tom što se koriste različiti materijali za izradu. Materijali za izradu ALU jednostranog prozora imaju veći jedinični trošak od PVC jednostranog prozora. Ciljni dobitak je jednak jer je potreban isti vremenski period, isti broj sati rada kod ALU jednostranog prozora kao i kod PVC prozora.

U sljedećoj tablici (Tablica 6.) prikazani su svi troškovi koje „promatrano poduzeće“ koristi za proizvodnju dvokrilnih PVC prozora 120x120. Kod dvokrilnih prozora poduzeće koristi isti princip kod odluke o prodajnoj cijeni kao i kod jednokrilnih prozora.

Za dvokrilne prozore poduzeće mora koristiti više materijala nego kod jednokrilnihprozora. Osim što koristi više troškova materijala koristi i više troškova rada u proizvodnji, rada inžinjera i rada montažera. Također se, osim svih ovih troškova, povećavaju i varijabilni troškovi proizvodnje koji se sastoje od struje, vode i drugih varijabilnih troškova koji su potrebni za proizvodnju dvokrilnog prozora. Ovi troškovi su veći nego kod jednokrilnih PVC prozora, ali ipak nešto manji nego kod jednokrilnih ALU prozora. Razlog zbog kojeg se te razlike javljaju je različita količina korištenja varijabilnih troškova za proizvodnju pojedinog proizvoda.

Tablica 6: Određivanje prodajne cijene dvokrilnog prozora PVC 120x120

VRSTA TROŠKA	JEDINI.TROŠAK	KOLIČINA	UKUPNI TROŠAK
Rad inžinjera	110,00	3 h	330,00
Rad u proizvodnji	70,00	4 h	280,00
Rad montažera	65,00	3,5 h	227,50
Pvc profil Okvir	7,60	5,30 m	40,28
Pvc profil krilo	10,50	7,40 m	77,70
Čelićno Ojačanje	4,30	12,70 m	54,61
Pvc profil lajsna	9,00	7,60 m	68,40
Pvc profil batuda	28,00	1,20 m	33,60
Kapa + maska za batudu	16,00	1,00 kom	16,00
Uvrnuta spojnica	4,00	2,00 kom	8,00
Kutni ležaj	4,50	2,00 kom	9,00
Ležaj škara	8,70	2,00 kom	17,40
Prijenosnik kutni	9,00	1,00 kom	9,00
Škare	5,50	1,00 kom	5,50
Vodilica škara	5,00	1,00 kom	5,00
Pogonski mehanizaj varijabl	10,50	1,00 kom	10,50
Prijenosnik kutni	6,50	1,00 kom	6,50
Prihvatna pločica	5,60	1,00 kom	5,60
Srednji zatvarač	9,60	1,00 kom	9,60
Zaokretna spojnica	6,30	1,00 kom	6,30
Element krila prikriv. Spojnice	5,70	1,00 kom	5,70
Srednja spojnica prikriv.	2,30	1,00 kom	2,30
Prihvatna pločica zasun	4,30	2,00 kom	8,60
Zasun donji	15,00	1,00 kom	15,00
Zasun gornji	15,00	1,00 kom	15,00
Ručka	2,50	1,00 kom	2,50
Pvc profil-priključak Za klup.	4,00	1,20 m	4,80
Osovina ležaja škara	6,00	2,00 kom	12,00
Spojnice škare	5,00	2,00 kom	10,00
Grt. Kapa za uvrnutu spojnicu	4,00	2,00 kom	8,00
Pvc profil-priključak Za klup.	4,20	1,20 m	5,04
Pvc profil-proširenje Okvira	10,65	2,40 m	25,56
UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI			**1.334,99**
Trošak prodaje varijabilni			6,33
Trošak administracije			7,06
Varijabilni troškovi proizvodnje			15,26
UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI			**28,65**
UKUPNI TROŠAK			**1.363,64**
CILJNI DOBITAK 10%			**136,36**
PRODAJNA CIJENA			**1.500,00**

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka iz poduzeća

Tablica 7: Određivanje prodajne cijene dvokrilnog prozora ALU 120x120

VRSTA TROŠKA	JEDINI.TROŠAK	KOLIČINA	UKUPNI TROŠAK
Rad inžinjera	110,00	3 h	330,00
Rad u proizvodnji	70,00	4 h	280,00
Rad montažera	65,00	3,5 h	227,50
Alu profil Okvir	20,70	5,30 m	109,71
Alu profil krilo	39,45	7,40 m	291,93
Čelićno Ojačanje	4,30	12,70 m	54,61
Alu profil lajsna	25,55	7,60 m	194,18
Alu profil batuda	28,90	1,20 m	34,68
Kapa + maska za batudu	16,00	1,00 kom	16,00
Uvrnuta spojnica	4,00	2,00 kom	8,00
Kutni ležaj	4,50	2,00 kom	9,00
Ležaj škara	1,10	2,00 kom	2,20
Prijenosnik kutni	7,50	1,00 kom	7,50
Škare	8,45	1,00 kom	8,45
Vodilica škara	5,00	1,00 kom	5,00
Pog. Meh.varijabl	10,50	1,00 kom	10,50
Prijenosnik kutni	6,50	1,00 kom	6,50
Prih.pločica	5,60	1,00 kom	5,60
Srednji zatvarač	9,60	1,00 kom	9,60
Zaokretna spojnica	6,30	1,00 kom	6,30
Element krila prikriv. Spojnice	5,70	1,00 kom	5,70
Srednja spojnica prikriv.	2,31	1,00 kom	2,31
Prih.pločica zasuna	4,25	2,00 kom	8,50
Zasun donji	15,00	1,00 kom	15,00
Zasun gornji	15,00	1,00 kom	15,00
Ručka	2,50	1,00 kom	2,50
Alu profil-priklj. Za klup.	15,31	1,20 m	18,37
Osovina ležaja škara	6,00	2,00 kom	12,00
Spojnice škare	5,00	2,00 kom	10,00
Grt. Kapa za uvrnutu spojnicu	4,00	2,00 kom	8,00
Alu profil-priklj. Za klup.	15,31	1,20 m	18,37
Alu profil-prošir. Okvira	22,65	2,40 m	54,36
UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI			**1.787,37**
Trošak prodaje varijabilni			6,33
Trošak administracije			7,06
Varijabilni troškovi proizvodnje			17,42
UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI			**30,81**
UKUPNI TROŠAK			**1.818,18**
CILJNI DOBITAK 10%			**181,82**
PRODAJNA CIJENA			**2.000,00**

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka iz poduzeća

Prethodno prikazana tablica, tablica 7., prikazuje koje sve troškove „promatrano poduzeće“ koristi za proizvodnju dvokrilnog ALU prozora 120x120. Može se primjetiti da je većina troškova ista kao i kod dvokrilnog PVC prozora. Razlike se javljaju u troškovima kao što su „ALU profil lajsna“, „ALU profil krilo“ i sl. zbog toga što je potrebna druga vrsta materijala za izradu dvokrilnog ALU prozora. Osim što postoje razlike u troškovima, postoje i razlike u cijenama pojedinih troškova. Te razlike u cijenama se javljaju zbog toga što je za ALU prozore potreban čvršći i kvalitetniji materijal kako bi sam prozor bio kvalitetan.

Ciljni dobitak kod dvokrilnih prozora ostao je isti kao i kod jednokrilnih prozora bez obzira što je potrebno više vremena i više rada nego kod jednokrilnih prozora. „Promatrano poduzeće“ se odlučilo na isti ciljni dobitak zbog toga što ne želi pretjerano povećati cijenu zbog mogućeg gubitka potencijalnih kupaca proizvoda. Potencijalni kupci bi zbog prevelike cijene mogli odustati od kupnje prozora kod „promatranog poduzeća“ i kupiti taj isti ili sličan prozor kod konkurentnog poduzeća.

U sljedećoj tablici, tablici 8., su prikazani troškovi potrebni za proizvodnju ulaznih jednokrilnih PVC vrata 90x210 s bijelom ispunom. Ulazna vrata jednokrilna – bijela ispuna su vrata kod kojih nema posebnih zahtjeva od kupaca. Razlike se mogu javiti samo kod odabira kvake. Za prikaz procesa donošenja odluke o cijeni koristila se specijalna brava špijunka.

Za određivanje prodajne cijene ulaznih vrata „promatrano poduzeće“ zbraja ukupne direktne troškove te troškove administracije, troškove prodaje i varijabilne troškove proizvodnje. Varijabilni troškovi proizvodnje su manji nego kod dvokrilnih prozora, ali su veći nego kod jednokrilnih prozora. Razlog zbog kojeg se ta razlika javlja je u tome što je potrebno više vremena, što iziskuje više električne energije, više vode i sl., za izradu vrata od jednostranog prozora, ali manje vremena za izradu od dvostranog prozora.

Kod ulaznih vrata ciljni dobitak je veći nego kod jednostranih i dvostranih prozora bez obzira što je potrebno manje vremena za izradu vrata od dvostranog prozora, ali postoje specifične razlike u izradi vrata od izrade prozore i javljaju se razlike kod montaže vrata te se također javlja novi trošak koji ima visoku cijenu (ukrasni panel).

Tablica 8: Određivanje prodajne cijene ulaznih jednokrilnih vrata PVC 90x210 – bijela ispuna

VRSTA TROŠKA	JEDINI.TROŠAK	KOLIČINA	UKUPNI TROŠAK
Rad inžinjera	110,00	1 h	110,00
Rad u proizvodnji	70,00	3 h	210,00
Rad montažera	65,00	2 h	130,00
Pvc prof. Ral	10,15	21,00 kg	213,15
Kut spojnica	2,50	8,00 kom	20,00
T-spoj	2,30	2,00 kom	18,40
Britvela	2,50	4,00 kom	10,00
Ručka	2,40	1,00 par	2,40
Cilindar	2,00	1,00 kom	2,00
Maska za cilindar	2,00	2,00 kom	4,00
Brava	8,10	1,00 kom	8,10
Pvc prag	6,15	0,90 m	5,54
Poliam tjeralica	4,50	2,10 m	9,45
Prihvatnik	4,20	2,00 kom	8,40
Škont za bravu	2,60	1,00 kom	2,60
Set vodilica	7,00	1,00 kom	7,00
Notolino	4,00	2,00 kom	8,00
Ukrasni panel ispuna- pvc bijeli	1100,00	1,70 m^2	1870,00
Spec. Brave špijunke	1500,00	1,00 kom	1500,00
UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI			**4139,04**
Trošak prodaje varijabilni			6,33
Trošak administracije			7,06
Varijabilni troškovi proizvodnje			14,24
UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI			**27,63**
UKUPNI TROŠAK			**4.166,67**
CILJNI DOBITAK 20%			**833,33**
PRODAJNA CIJENA			**5.000,00**

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka iz poduzeća

U 9. tablici su prikazani svi troškovi potrebni za proizvodnju jednokrilnih ulazni ALU vrata 90x120 s bijelom ispunom. „Promatrano poduzeće“ koristi većinu istih proizvoda za proizvodnju jednokrilnih ALU vrata kao i za proizvodnju jednokrilnih PVC vrata. Razlike se javljaju u troškovima koji su vezani za okvire vrata kao što su ALU prag, ALU panel i sl. Troškovi prodaje i troškovi administracije ostaju isti kao i kod svih prethodnih proizvoda, ali se javljaju razlike u varijabilnim troškovima zbog potrebne količine varijabilnih troškova za proizvodnju ulaznih jednokrilnih ALU vrata.

Tablica 9: Određivanje prodajne cijene jednokrilnih ulaznih vrata ALU 90x210 – bijela ispuna

VRSTA TROŠKA	JEDINI.TROŠAK	KOLIČINA	UKUPNI TROŠAK
Rad inžinjera	110,00	1 h	110,00
Rad u proizvodnji	70,00	3 h	210,00
Rad montažera	65,00	2 h	130,00
Alu prof. Ral	16,65	21,00 kg	349,65
Kut spojnica	2,50	8,00 kom	20,00
T-spoj	2,35	2,00 kom	18,80
Britvela	2,50	4,00 kom	10,00
Ručka	2,40	1,00 par	2,40
Cilindar	2,00	1,00 kom	2,00
Maska za cilindar	2,00	2,00 kom	4,00
Brava	8,10	1,00 kom	8,10
Alu prag	12,50	0,90 m	11,25
Poliam tjeralica	4,50	2,10 m	9,45
Prihvatnik	4,20	2,00 kom	8,40
Škont za bravu	2,60	1,00 kom	2,60
Set vodilica	7,00	1,00 kom	7,00
Notolino	4,00	2,00 kom	8,00
Ukrasni panel ispuna- alu bijeli	1750,00	1,70 m^2	2975,00
Spec. Brave špijunke	1500,00	1,00 kom	1500,00
UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI			**5386,65**
Trošak prodaje varijabilni			6,33
Trošak administracije			7,06
Varijabilni troškovi proizvodnje			16,63
UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI			**30,02**
UKUPNI TROŠAK			**5.416,67**
CILJNI DOBITAK 20%			**1.083,33**
PRODAJNA CIJENA			**6.500,00**

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka iz poduzeća

U dolje prikazanoj tablici, tablici 10., navedni su svi troškovi, njihove količine i jedinične cijene koje su potrebne kako bi „promatrano poduzeće“ proizvelo jednokrilna ulazna vrata PVC 90x210 s ispunom u boji. Kod ulaznih jednokrilnih vrata – ispuna u boji kupac bira koje će mu boje biti ispuna te bira vrstu kvake. Bez obzira koju boju izabrali cijena panela je ista, ali se razlika u cijeni javlja ovisno o vrsti kvake koju izaberu. Za izračun prodajne cijene koristila se specijalna brava špijunka.

Tablica 10: Određivanje prodajne cijene jednokrilnih ulaznih vrata PVC 90x210 – ispuna u boji

VRSTA TROŠKA	JEDINI.TROŠAK	KOLIČINA	UKUPNI TROŠAK
Rad inžinjera	110,00	2 h	220,00
Rad u proizvodnji	70,00	3,5 h	245,00
Rad montažera	65,00	2 h	130,00
Pvc prof. Ral	10,15	21,00 kg	213,15
Kut spojnica	2,50	8,00 kom	20,00
T-spoj	2,30	2,00 kom	18,40
Britvela	2,50	4,00 kom	10,00
Ručka	2,40	1,00 par	2,40
Cilindar	2,00	1,00 kom	2,00
Maska za cilindar	2,00	2,00 kom	4,00
Brava	8,10	1,00 kom	8,10
Pvc prag	6,15	0,90 m	5,54
Poliam tjeralica	4,50	2,10 m	9,45
Prihvatnik	4,20	2,00 kom	8,40
Škont za bravu	2,60	1,00 kom	2,60
Set vodilica	7,00	1,00 kom	7,00
Notolino	4,00	2,00 kom	8,00
Ukrasni panel ispuna-pvc boja	1994,50	1,70 m^2	3390,65
Spec. Brave špijunke	1500,00	1,00 kom	1500,00
UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI			**5804,69**
Trošak prodaje varijabilni			6,33
Trošak administracije			7,06
Varijabilni troškovi proizvodnje			15,26
UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI			**28,65**
UKUPNI TROŠAK			**5.833,34**
CILJNI DOBITAK 20%			**1.166,67**
PRODAJNA CIJENA			**7.000,00**

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka iz poduzeća

Sljedeća tablica prikazuje troškove potreben za izradu jednokrilnih ALU vrata 90x210 s ispunom u boji. Kao i kod prethodnih vrata kupac bira koje će mu boje biti ipuna vrata i bez obzira na boju cijena panela ostaje ista. Mijenjaju se cijene troškova za različite vrste materijala koji se koriste za izradu ALU vrata te se mijenja iznos varijabilnih troškova, troškova struje, vode i sl., jer je potrebno više takvih troškova kako bi se proizvela jednokrilna ALU vrata. Na povećanje varijabilnih troškova najviše utjeće specifičnija proizvodnja za proizvode s ALU panelom nego s PVC panelom.

Tablica 11: Određivanje prodajne cijene jednokrilnih ulaznih vrata ALU 90x210 – ispuna u boji

VRSTA TROŠKA	JEDINI.TROŠAK	KOLIČINA	UKUPNI TROŠAK
Rad inžinjera	110,00	2 h	220,00
Rad u proizvodnji	70,00	3,5 h	245,00
Rad montažera	65,00	2 h	130,00
Alu prof. Ral	16,65	21,00 kg	349,65
Kut spojnica	2,50	8,00 kom	20,00
T-spoj	2,35	2,00 kom	18,80
Britvela	2,50	4,00 kom	10,00
Ručka	2,40	1,00 par	2,40
Cilindar	2,00	1,00 kom	2,00
Maska za cilindar	2,00	2,00 kom	4,00
Brava	8,10	1,00 kom	8,10
Alu prag	12,50	0,90 m	11,25
Poliam tjeralica	4,50	2,10 m	9,45
Prihvatnik	4,20	2,00 kom	8,40
Škont za bravu	2,60	1,00 kom	2,60
Set vodilica	7,00	1,00 kom	7,00
Notolino	4,00	2,00 kom	8,00
Ukrasni panel ispuna- alu boja	3380,00	1,70 m^2	5746,00
Spec. Brave špijunke	1500,00	1,00 kom	1500,00
UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI			**8302,65**
Trošak prodaje varijabilni			6,33
Trošak administracije			7,06
Varijabilni troškovi proizvodnje			17,29
UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI			**30,68**
UKUPNI TROŠAK			**8.333,33**
CILJNI DOBITAK 20%			**1.666,67**
PRODAJNA CIJENA			**10.000,00**

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka iz poduzeća

U sljedećoj tablici su prikazani svi troškovi potrebni za izradu jednokrilnih PVC vrata 90x210 sa specijalnom ispunom odnosno panelom. Ulazna jednokrilna vrata sa specijalnom ispunom se rade prema kupčevim željama odnosno on sam određuje kakva će mu ispuna biti. Zbog toga je potrebno puno više vremena za proizvodnju i montažu takvih vrata. Te se zbog toga i povećavaju varijabilni troškovi proizvodnje tih vrata. S obzirom da se „promatrano poduzeće“ kod ovih vrata u potpunosti prilagođava kupcu, odnosno njegovim željema oni su odlučili povećati ciljni dobitak u odnosu na prethodna vrata, vrata s bijelom ispunom i vrata s ispunom u boji. Zbog specifičnih kupčevih želja povećavaju se troškovi rada u proizvodnji i troškovi

rada montažera jer takva vrata iziskuju puno više vremena od drugih. Povećanje tih troškova je i najvažniji razlog zbog kojeg se ciljni dobitak povećao. Također se, osim povećanja vremena izrade povećala i cijena panela zbog svoje specifičnosti.

Tablica 12: Određivanje prodajne cijene jednokrilnih ulaznih vrata PVC 90x210 – specijalna ispuna

VRSTA TROŠKA	JEDINI.TROŠAK	KOLIČINA	UKUPNI TROŠAK
Rad inžinjera	110,00	2 h	220,00
Rad u proizvodnji	70,00	4 h	280,00
Rad montažera	65,00	2,5 h	162,50
Pvc prof. Ral	10,15	21,00 kg	213,15
Kut spojnica	2,50	8,00 kom	20,00
T-spoj	2,30	2,00 kom	18,40
Britvela	2,50	4,00 kom	10,00
Ručka	2,40	1,00 par	2,40
Cilindar	2,00	1,00 kom	2,00
Maska za cilindar	2,00	2,00 kom	4,00
Brava	8,10	1,00 kom	8,10
Pvc prag	6,15	0,90 m	5,54
Poliam tjeralica	4,50	2,10 m	9,45
Prihvatnik	4,20	2,00 kom	8,40
Škont za bravu	2,60	1,00 kom	2,60
Set vodilica	7,00	1,00 kom	7,00
Notolino	4,00	2,00 kom	8,00
Ukrasni panel ispuna-pvc spec	4166,00	1,70 m^2	7082,20
Spec. Brave špijunke	1500,00	1,00 kom	1500,00
UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI			**9563,74**
Trošak prodaje varijabilni			6,33
Trošak administracije			7,06
Varijabilni troškovi proizvodnje			22,87
UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI			**36,26**
UKUPNI TROŠAK			**9.600,00**
CILJNI DOBITAK 25%			**2.400,00**
PRODAJNA CIJENA			**12.000,00**

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka iz poduzeća

Tablica 13., dolje prikazana, prikazuje sve troškove koje „promatrano poduzeće“ koristi za proizvodnju jednokrilnih ALU vrata 90x210 sa specijalnom ispunom. Kod ovih ALU jednokrilnih vrata se, u odnosu na prethodna vrata, javljaju razlike kod troškova koji se odnose na drugu vrstu materijala potrebnih za izradu ALU vrata. Također se razlike javljaju u

varijabilnim troškovima zbog toga što ALU materijali zahtjevaju specifičniju proizvodnju u odnosu na PVC materijale. Kao što je već rečeno proizvodi od ALU materijala se proizvode u posebnim ALU pogonima koji iziskuju veću potrošnju od PVC pogona zbog specifičnije proizvodnje.

Tablica 13: Određivanje prodajne cijene jednokrilnih ulaznih vrata ALU 90x210 – specijalna ispuna

VRSTA TROŠKA	JEDINI.TROŠAK	KOLIČINA	UKUPNI TROŠAK
Rad inžinjera	110,00	2 h	220,00
Rad u proizvodnji	70,00	4 h	280,00
Rad montažera	65,00	2,5 h	162,50
Pvc prof. Ral	31,20	21,00 kg	655,20
Kut spojnica	2,50	8,00 kom	20,00
T-spoj	2,35	2,00 kom	18,80
Britvela	2,50	4,00 kom	10,00
Ručka	2,40	1,00 par	2,40
Cilindar	2,00	1,00 kom	2,00
Maska za cilindar	2,00	2,00 kom	4,00
Brava	8,10	1,00 kom	8,10
Pvc prag	26,95	0,90 m	24,26
Poliam tjeralica	4,50	2,10 m	9,45
Prihvatnik	4,20	2,00 kom	8,40
Škont za bravu	2,60	1,00 kom	2,60
Set vodilica	7,00	1,00 kom	7,00
Notolino	4,10	2,00 kom	8,20
Ukrasni panel ispuna-pvc boja	5304,00	1,70 m^2	9016,80
Spec. Brave špijunke	1500,00	1,00 kom	1500,00
UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI			**11959,71**
Trošak prodaje varijabilni			6,33
Trošak administracije			7,06
Varijabilni troškovi proizvodnje			26,90
UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI			**40,29**
UKUPNI TROŠAK			**12.000,00**
CILJNI DOBITAK 25%			**3.000,00**
PRODAJNA CIJENA			**15.000,00**

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka iz poduzeća

U tablici 14. su prikazani cijena, ukupni troškovi i ciljni dobitak za svaki proizvod „promatranog poduzeća“.

Tablica 14: Troškovi, ciljni dobitak i prodajna cijena proizvoda „promatranog poduzeća“

PROIZVOD	UKUPNI TROŠKOVI	CILJNI DOBITAK	PRODAJNA CIJENA
JEDOSTRANI PROZOR PVC 60X60	545,45	54,55	600,00
JEDOSTRANI PROZOR ALU 60X60	709,09	70,91	780,00
DVO. PROZOR PVC 120X120	1.363,64	136,36	1.500,00
DVO. PROZOR ALU 120X120	1.818,18	181,82	2.000,00
ULAZNA VRATA JEDNOKRILNA PVC 90X210 - bijela ispuna	4.166,67	833,33	5.000,00
ULAZNA VRATA JEDNOKRILNA ALU 90X210 - bijela ispuna	5.416,67	1.083,33	6.500,00
ULAZNA VRATA JEDNOKRILNA PVC 90X210 - ispuna u boji	5.833,34	1.166,66	7.000,00
ULAZNA VRATA JEDNOKRILNA ALU 90X210 - ispuna u boji	8.333,33	1.666,67	10.000,00
ULAZNA VRATA JEDNOKRILNA PVC 90X210 - specijalna ispuna	9.600,00	2.400,00	12.000,00
ULAZNA VRATA JEDNOKRILNA ALU 90X210 - specijalna ispuna	12.000,00	3.000,00	15.000,00

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka iz poduzeća

Kako bismo provjerili da li „promatrano poduzeće“ dobro upravlja svojim troškovima odnosno da li je dobro odredilo svoju prodajnu cijenu uzet ćemo tržišnu cijenu proizvoda te uz pomoć metode ciljnih troškova – metode oduzimanja odrediti koliki bi mu troškovi trebali biti da koristi tržišnu cijenu te je li poduzeće u mogućnosti svoje troškove dovesti na tu razinu te ako je što bi trebao napraviti kako bi ih snizio.

Kako bismo odredili tržišnu cijenu proizvoda istražili smo cijene istih ovih proizvoda kod drugih poduzeća te ih zbrojili i podijelili s brojem poduzeća.

Iz tablice 15. „Tržišne cijene proizvoda“ može se primijetiti da neka poduzeća imaju veću prodajnu cijenu, a neka manju prodajnu cijenu od promatranog poduzeća. Kao što je već napisano tržišnu cijena je dobivena tako što su zbrojene sve prodajne cijene istraživanih poduzeća za određeni proizvod te su podijeljene s brojem istraženih poduzeća.

Tablica 15: Tržišna cijena proizvoda

PROIZVOD/PROIZVOĐAČ	Tržišna cijena
Jednokrilni prozor PVC 60x60	533,07
Jednokrilni prozor ALU 60x60	941,15
Dvokrilni prozor PVC 120x120	1.256,83
Dvokrilni prozor ALU 120x120	1.671,02
Ulazna vrata jednokrilna PVC 90*210 - bijela	3.271,69
Ulazna vrata jednokrilna ALU 90*210 - bijela	3.740,44
Ulazna vrata jednokrilna PVC 90*210 - boja	4.252,60
Ulazna vrata jednokrilna ALU 90*210 - boja	5.151,42
Ulazna vrata jednokrilna PVC 90*210- spec.	7.900,81
Ulazna vrata jednokrilna ALU 90*210 - spec.	8.735,71

Izvor: Prikaz autora prema podacima o prodajnim cijenama iz konkurentnih poduzeća

Istraživanje se provelo na 7 konkurenata koji nude iste proizvode kao i „promatrano poduzeće“. Za određivanje tržišne cijene proizvoda nisu se koristile cijene svih konkurenata nego samo onih koji su imali približno istu cijenu kao i „promatrano poduzeće“ zbog toga da bi se dobili što točniji rezultati istraživanja. Iz tržišne cijene pojedinih proizvoda izbacile su se one cijene konkurenata koji su imali puno veće ili puno niže cijene od „promatranog poduzeća“ jer se smatra da ti konkurenti koriste kvalitetniji ili manje kvalitetan materijal za proizvodnju svojih proizvoda, a kada bi kupac uspoređivao cijene promatrao bi konkurente s istom kvalitetom proizvoda ili približno sličnom.

U slijedećim tablicama će se prikazati izračun koliki bi trebali biti ukupni troškovi proizvoda kada bi poduzeće uzelo tržišnu cijenu proizvoda kao prodajnu cijenu za svoje proizvode. Također će se prikazati razlika između tržišne cijene i cijene „ promatranog poduzeća“.

Tablica 16: Određivanje ciljnih troškova za jednokrilnih prozor PVC 60x60

		TRŽIŠTE	„PROMATRANO PODUZEĆE“	RAZLIKA
PRODAJNA CIJENA		533,07	600,00	66,93
CILJNI DOBITAK	-	53,31	54,55	1,24
UKUPNI TROŠAK	=	479,76	545,45	65,69

Izvor: Prikaz autora uz pomoć prikupljenih podataka s tržišta

Tablica 17: Određivanje ciljnih troškova jednokrilnih prozora ALU 60x60

		TRŽIŠTE	„PROMATRANO PODUZEĆE“	RAZLIKA
PRODAJNA CIJENA		941,15	780,00	-161,15
CILJNI DOBITAK	-	94,12	70,91	-23,21
UKUPNI TROŠAK	=	847,04	709,09	-137,95

Izvor: Prikaz autora uz pomoć prikupljenih podataka s tržišta

Tablica 18: Određivanje ciljnih troškova dvokrilnih prozora PVC 120x120

		TRŽIŠTE	„PROMATRANO PODUZEĆE“	RAZLIKA
PRODAJNA CIJENA		1.256,83	1.500,00	243,17
CILJNI DOBITAK	-	125,68	136,36	10,68
UKUPNI TROŠAK	=	1.131,15	1.363,64	232,49

Izvor: Prikaz autora uz pomoć prikupljenih podataka s tržišta

Tablica 19: Određivanje ciljnih troškova dvokrilnih prozora ALU 120x120

		TRŽIŠTE	„PROMATRANO PODUZEĆE“	RAZLIKA
PRODAJNA CIJENA		1.671,02	2.000,00	328,98
CILJNI DOBITAK	-	167,10	181,82	14,72
UKUPNI TROŠAK	=	1.503,92	1.818,18	314,26

Izvor: Prikaz autora uz pomoć prikupljenih podataka s tržišta

Tablica 20: Određivanje ciljnih troškova jednokrilnih ulaznih vrata PVC 90x210 – bijela ispuna

		TRŽIŠTE	„PROMATRANO PODUZEĆE“	RAZLIKA
PRODAJNA CIJENA		3.271,69	5.000,00	1.728,31
CILJNI DOBITAK	-	654,34	833,33	179,00
UKUPNI TROŠAK	=	2.617,35	4.166,67	1.549,32

Izvor: Prikaz autora uz pomoć prikupljenih podataka s tržišta

Tablica 21: Određivanje ciljnih troškova jednokrilnih ulaznih vrata ALU 90x210 – bijela ispuna

		TRŽIŠTE	„PROMATRANO PODUZEĆE“	RAZLIKA
PRODAJNA CIJENA		3.740,44	6.500,00	2.759,56
CILJNI DOBITAK	-	748,09	1.083,33	335,25
UKUPNI TROŠAK	=	2.992,35	5.416,67	2.424,31

Izvor: Prikaz autora uz pomoć prikupljenih podataka s tržišta

Tablica 22: Određivanje ciljnih troškova jednokrilnih ulaznih vrata PVC 90x210 – ispuna u boji

		TRŽIŠTE	„PROMATRANO PODUZEĆE“	RAZLIKA
PRODAJNA CIJENA		4.252,60	7.000,00	2.747,40
CILJNI DOBITAK	-	850,52	1.166,67	316,15
UKUPNI TROŠAK	=	3.402,08	5.833,33	2.431,25

Izvor: Prikaz autora uz pomoć prikupljenih podataka s tržišta

Tablica 23: Određivanje ciljnih troškova jednokrilnih ulaznih vrata ALU 90x210 – ispuna u boji

		TRŽIŠTE	„PROMATRANO PODUZEĆE“	RAZLIKA
PRODAJNA CIJENA		5.151,42	10.000,00	4.848,58
CILJNI DOBITAK	-	1.030,28	1.666,67	636,38
UKUPNI TROŠAK	=	4.121,14	8.333,33	4.212,20

Izvor: Prikaz autora uz pomoć prikupljenih podataka s tržišta

Tablica 24: Određivanje ciljnih troškova jednokrilnih ulaznih vrata PVC 90x210-specijalna ispuna

		TRŽIŠTE	„PROMATRANO PODUZEĆE“	RAZLIKA
PRODAJNA CIJENA		7.900,81	12.000,00	4.099,19
CILJNI DOBITAK	-	1.975,20	2.400,00	424,80
UKUPNI TROŠAK	=	5.925,61	9.600,00	3.674,39

Izvor: Prikaz autora uz pomoć prikupljenih podataka na tržištu

Tablica 25: Određivanje ciljnih troškova jednokrilnih ulaznih vrata ALU 90x210 – specijalna ispuna

		TRŽIŠTE	„PROMATRANO PODUZEĆE“	RAZLIKA
PRODAJNA CIJENA		8.735,71	15.000,00	6.264,29
CILJNI DOBITAK	-	2.183,93	3.000,00	816,07
UKUPNI TROŠAK	=	6.551,78	12.000,00	5.448,22

Izvor: Prikaz autora uz pomoć prikupljenih podataka na tržištu

Nakon dobivene tržišne cijene svakog proizvoda određeno je koje bi ciljne troškove „promatrano poduzeće“ trebalo imati kada bi uzelo tržišnu cijenu za svoje proizvode. Ciljni troškovi su dobiveni tako da je od tržišne cijene oduzet ciljni dobitak poduzeća. Ciljni dobitak

je u istom postotku kao i kada „promatrano poduzeće“ određuje prodajnu cijenu prema metodi zbrajanja.

Prema većini tablica u kojima su se određivali ciljni troškovi kada bi „promatrano poduzeće“ uzelo tržišnu cijenu kao prodajnu cijenu za svoje proizvode može se vidjeti da bi „promatrano poduzeće“ trebalo smanjiti visinu svojih troškova kada bi uzimalo tržišnu cijenu, a da bi mogli ostvariti jednaki postotak ciljnog dobitka.

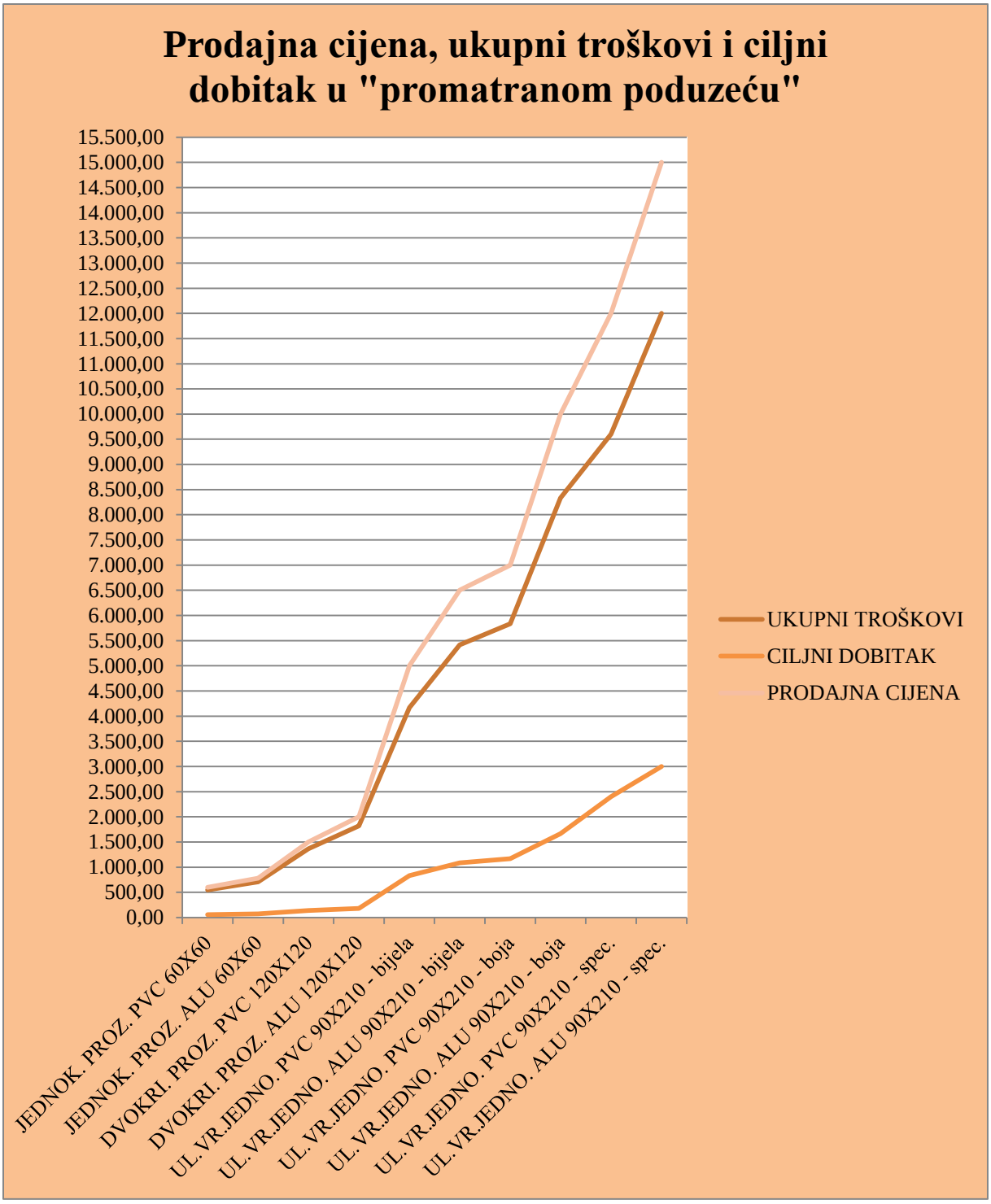
Ukoliko je potrebno poduzeće svoje troškove može smanjiti na način da smanji cijene rada, da dijelove za svoje proizvode naručuje u drugih, jeftinijih, dobavljača, te da smanji varijabilne troškove proizvodnje, troškove administracije i sl.

4.3. Rezultati istraživanja

Nakon izračunavanja prodajne cijene promatranih proizvoda, ALU i PVC jednostranih prozora, ALU i PVC dvostranih prozora te jednostranih vrata ALU i PVC, koja je dobivena uz pomoć zbrojenih svih troškova potrebnih za izradu proizvoda i ciljnog dobitka u „promatranom poduzeću“ te istraživanja tržišnih cijena promatranih proizvoda može se usporediti odnos tržišne cijene i cijene „promatranog poduzeća“. Također se može odrediti koliki bi utjecaj na troškove imalo uzimanje tržišne cijene kao prodajne cijene.

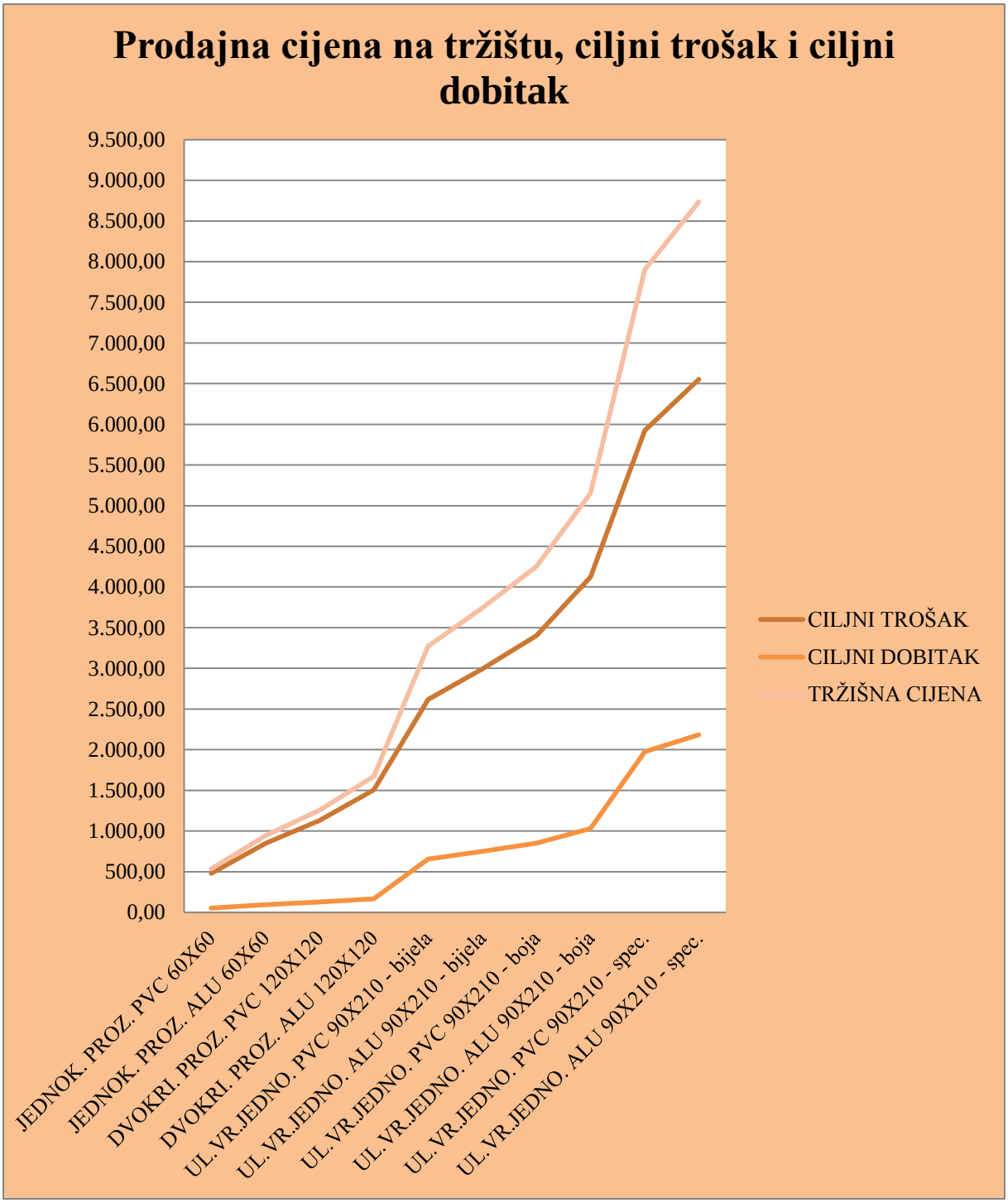
Na grafikonu 1 su prikazani prodajna cijena, ciljni dobitak te ukupni troškovi proizvoda u „promatranom poduzeću“.

Ukupni troškovi, ukupni dobitak i prodajna cijena se povećava s povećanjem dimenzija proizvoda. Kako se povećavaju dimenzije proizvoda potrebno je više materijala, rada i varijabilnih troškova kako bi se proizvod proizveo i dosegao kvalitetu koja će zadovoljiti potrebe kupaca. S povećanjem troškova i utroškom rada te prilagođavanjem proizvoda željama kupaca „promatrano poduzeće“ povećava postotak dobiti koji želi ostvariti kod pojedinih proizvoda.



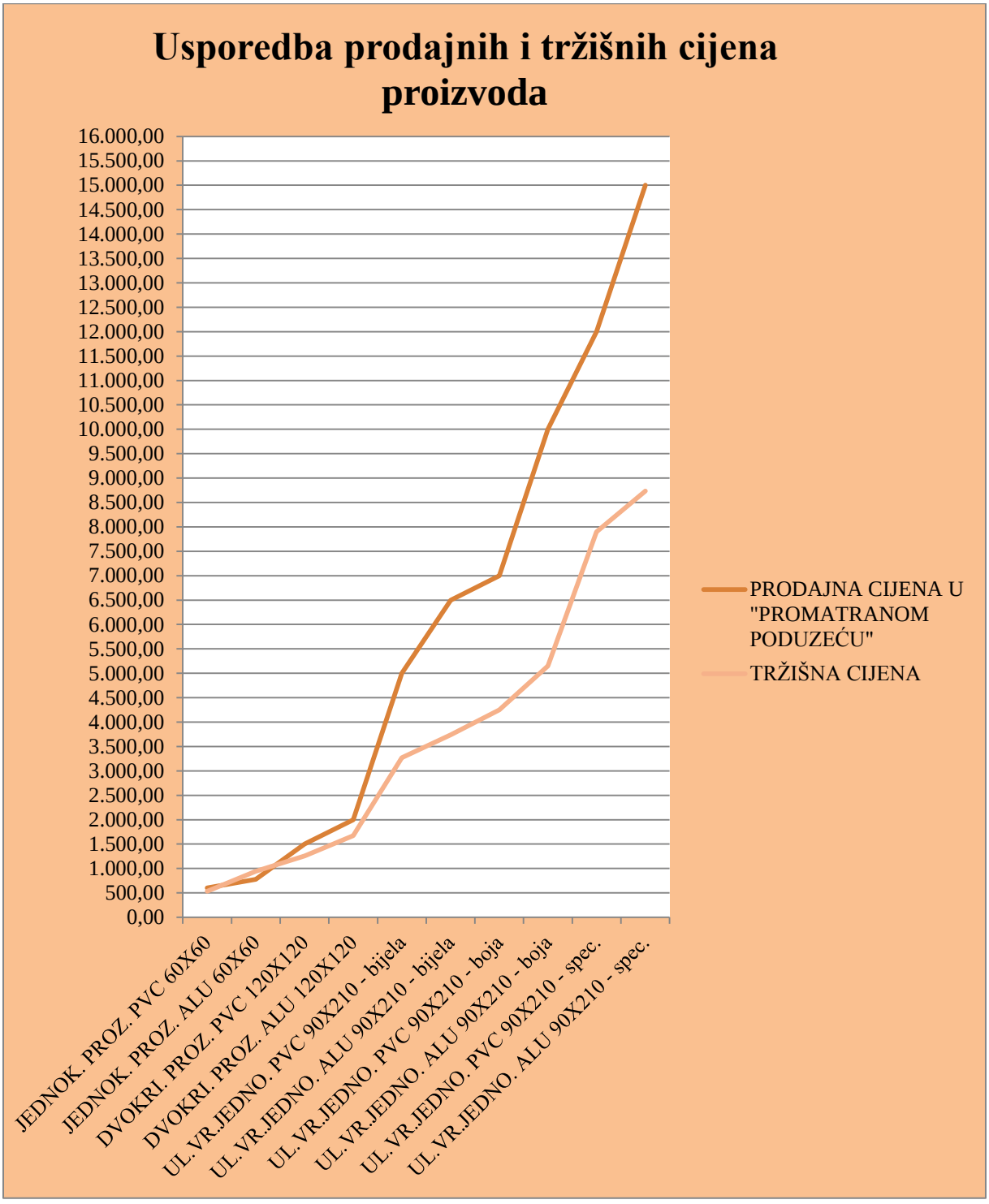
Grafikon 1: Prodajna cijena, ukupni troškovi i ciljni dobitak u "promatranom poduzeću“
Izvor: Prikaz autora

Na drugom grafikonu su prikazani prodajna cijena, ciljni dobitak te ciljni troškovi koje bi „promatrano poduzeće“ trebalo imati kada bi uzelo tržišnu cijenu kao prodajnu cijenu za svoje proizvode.



Grafikon 2: Prodajna cijena na tržištu, ciljni trošak i ciljni dobitak
Izvor: Prikaz autora

- Uspoređivanje prodajnih cijena



Grafikon 3: Usporedba prodajnih i tržišnih cijena proizvoda
Izvor: Prikaz autora

Na grafikonu su prikazane cijene proizvoda u „promatranom poduzeću“ i tržišne cijene promatranih proizvoda. Grafikon 1. prikazuje usporedbu između prodajnih cijena proizvoda „promatranog poduzeća“ i tržišnih cijena tih istim proizvoda. Iz grafikona se može primijetiti da se cijena proizvoda povećava kako se povećavaju dimenzije tih istih proizvoda. Iz toga možemo zaključiti da se s većim utroškom materijala povećava cijena proizvoda.

Na grafikonu se također može primijetiti da su razlike u cijenama kod jednokrilnih i dvokrilnih PVC i ALU prozora vrlo male, ali se značajne razlike u cijenama mogu primjetiti kod ulaznih jednokrilnih vrata.

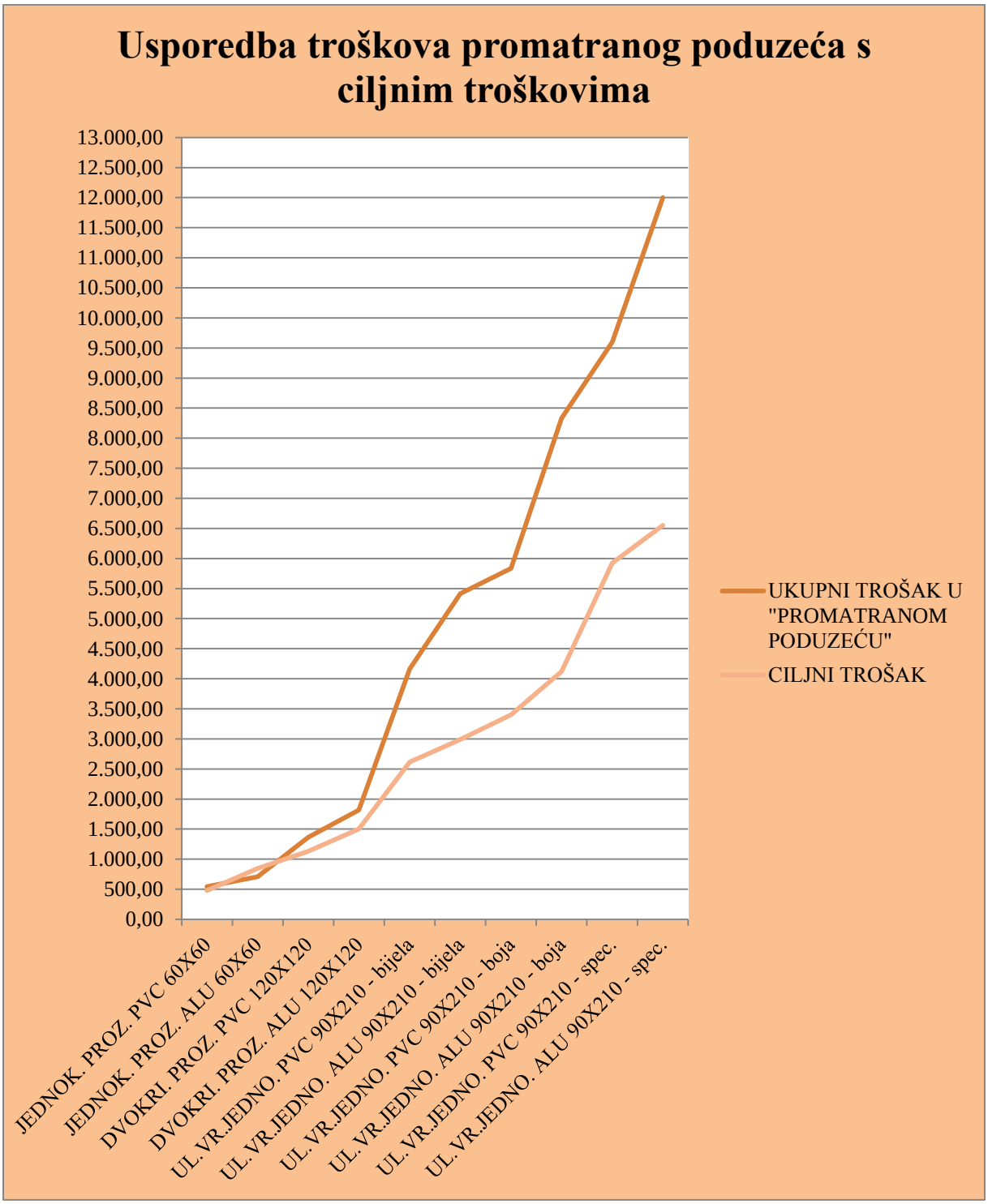
Primjerice prodajna cijena jednokrilnog ALU prozora je 780,00 kuna, a tržišna cijena je 941,15 kuna. Tržišna cijena je veća od prodajne cijene za 161,15 kuna odnosno za 20,64%. Kod ulaznih vrata je obrnuta situacija. Za primjer će se uzeti ulazna jednokrilna PVC vrata s ispunom u boji. Prodajna cijena „promatranog poduzeća“ za ta vrata je 7.000,00 kuna, a tržišna cijena je 4.252,60 kuna. Prodajna cijena „promatranog poduzeća“ je veća za 2.747,40 kune odnosno za 64,61%.

„Promatrano poduzeće“, gledajući prema prodajnoj cijeni, ima prednost od konkurenata kod jednokrilnih ALU prozora jer nudi nižu cijenu za proizvode jednake ili približno iste kvalitete, ali kod ulaznih jednokrilnih PVC vrata nema prednost jer mu je cijena puno veća nego kod konkurenata.

- Usporedba ukupnih troškova

Kao što se na prvom grafikonu može primijetiti da cijena raste kako se povećava dimenzija troškova tako se to može primijetiti i na grafikonu 4. S povećanjem dimenzija povećavaju se potrebe za više materijala, rada i sl. te se zbog toga povećavaju troškovi. Na grafikonu 4 su prikazani troškovi koje „promatrano poduzeće“ stvara za proizvodnju svojih proizvoda i ciljni troškovi koje bi „promatrano poduzeće“ moralo imati kada bi uzelo tržišnu cijenu kao prodajnu za svoje proizvode. Ciljni troškovi se, kao i ukupni troškovi poduzeća, povećavaju s povećanjem dimenzija proizvoda.

Na grafikonu se može primijetiti kako su ciljni troškovi kod jednostranog ALU prozora 60x60 veći od ukupnih troškova u „promatranom poduzeću“, ali su ciljni troškovi jednostranog PVC prozora, dvostranih prozora i ulaznih vrata manji od ukupnih troškova promatranog poduzeća.



Grafikon 4: Usporedba troškova promatranog poduzeća s ciljnim troškovima
Izvor: Prikaz autora

Na primjeru jednokrilnog PVC prozora i ulaznih jednokrilnih vrata ALU sa specijalnom ispunom će se prikazati razlika u troškovima. Jednokrilni PVC prozor ima manje ukupne troškove u „peomatranom poduzeću“ nego ciljne troškove. Ukupni troškovi u „promatranom poduzeću“ iznose 545,45 kuna, a ciljni troškovi iznose 479,76 kuna. Iz toga se vidi da su ukupni troškovi veći za 65,69 kuna odnosno 13,69%. „Promatrano poduzeće“ ima i veće ukupne troškove za ulazna jednokrilna ALU vrata sa specijalnom ispunom nego što bi ih imao da je uzeo ciljnu cijenu kao prodajnu cijenu. Razlika između ukupnih troškova „promatranog poduzeća“ i ciljnih troškova iznosi 5.448,22 kune odnosno ukupni troškovi „promatranog poduzeća“ za jednokrilna ulazna vrata su veća za 83,16% u odnosu na ciljne troškove.

Velika razlika između troškova „promatranog poduzeća“ i ciljnih troškova se javlja zbog toga što poduzeće koristi izuzetno visoku kvalitetu za proizvodnju svojih proizvoda.

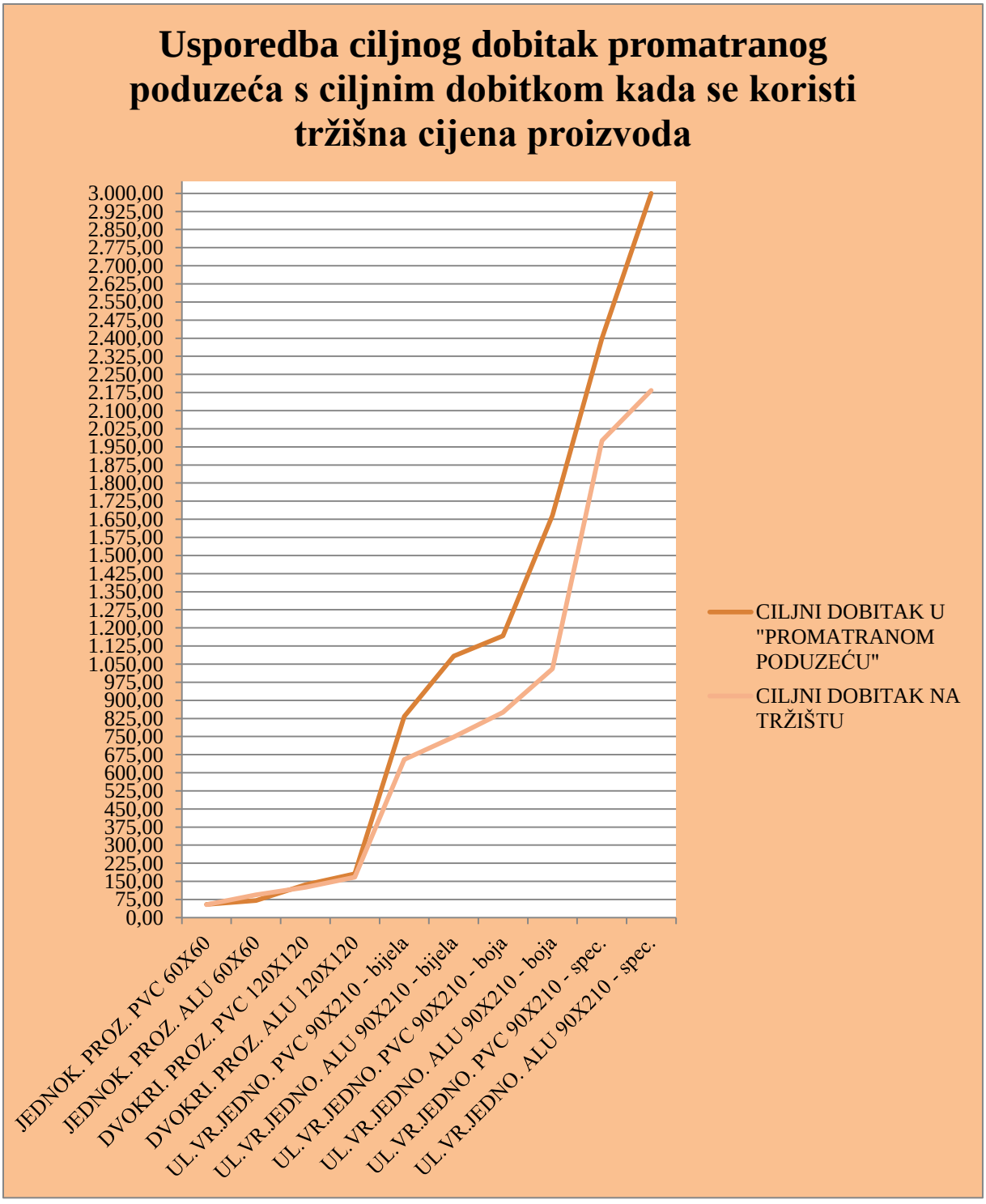
- Usporedba ciljnih dobitaka

Kao i na svakom prethodnom grafikonu tako i na grafikonu 5. vidim da se ciljni dobitak povećava s povećanjem dimenzija proizvoda.

Zbog većeg ulaganja rada i zbog više uloženog vremena te sve veće prilagodbe kupcu „promatrano poduzeće“ povećava svoj ciljni dobitak i tako ostvaruje veće prihode.

Kod jednokrilnih i dvokrilnih prozora se ne vide velike razlike u ciljnom dobitku, „promatrano poduzeće“ ne ostvaruje puno veće dobitke, ali se razlike u ciljnom dobitku kod ulaznih vrata primijećuju i na grafikonu se može vidjeti da „promatrano poduzeće“ ostvaruje puno veće prihode.

Kada bi se „promatrano poduzeće“ odlučilo na tržišnu cijenu kao svoju prodaju cijenu najveće dobitke bi ostvarivalo kod ulaznih jednokrilnih PVC i ALU vrata sa specijalnom ispunom. Najmanje dobitke ostvaruje kod jednokrilnih i dvokrilnih prozora te u ovom slučaju ne ostvaruje ni velike dobitke kod ulaznih jednokrilnih PVC vrata s ispunom u boji i s bijelom ispunom.



Grafikon 5: Usporedba ciljnog dobitak promatranog poduzeća s ciljnim dobitkom kada se koristi tržišna cijena proizvoda
Izvor: Prikaz autora

Ovaj grafikon, grafikon 5., prikazuje usporedbu između ciljnog dobitka promatranog poduzeća i ciljnog dobitka kada bi „promatrano poduzeće“ koristilo tržišnu cijenu kao prodajnu cijenu za svoje proizvode. Najmanje razlike u ciljnom dobitku se primjećuju kod

jednokrilnih i dvokrilnih prozora. Poduzeće kod dvokrilnog PVC prozora ostvaruje dobit od 136,36 kuna, a da su uzeli tržišnu cijenu tog prozora kao prodaju ostvarivali bi dobit od 125,68 kuna. Može se primijetiti da bi „promatrano poduzeće“ ostvarivalo 10,68 kuna manje dobiti, odnosno „promatrano poduzeće“ ostvaruje veće prihode za 8,50% više nego što bi ih imao da je uzeo tržišnu cijenu kao prodajnu. Najveće razlike se, kao i u prethodnim grafikonima vide kod ulaznih jednokrilnih vrata. „Promatrano poduzeće“ za ulazna jednokrilna vrata ALU sa ispunom u boji ostvaruje dobit od 1.666,67 kuna, a ostvarivali bi dobit u iznosu od 1.030,28 kuna da su uzeli tržišnu cijenu kao prodajnu. Iz toga se vidi da „promatrano poduzeće“ ostvaruje veću dobit za 636,39 kuna odnosno 61,77% nego što bi je ostvarivalo da su uzeli tržišnu cijenu kao prodajnu cijenu.

5. ZAKLJUČAK

Troškovi predstavljaju temeljnu računovodstvenu kategoriju, pored imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda. Troškove možemo definirati kao izdatke za dobra i usluge neophodne da bi se izveo poslovni proces u određenom poslovnom sustavu ili kao iznos novca ili novčanih ekvivalenata, koji su isplaćeni po fer vrijednosti, ali i druge naknade u zamjenu za nabavu imovine u vrijeme njena stjecanja ili izgradnje.

Troškove dijelimo prema prirodnim vrstama, prema mjestima i nosiocima, prema dinamici poslovanja, s gledišta njihove usporedbe i predviđanja, s gledišta menadžerskih odluka i s obzirom na kalukativni obuhvat.

Računovodstvo danas raspolaže s više metoda obračuna troškova koje dijelimo na klasične ili tradicionalne, te one temeljene na aktivnostima. Upravljanje troškovima je upravljanje poslovnim subjektom gdje se najveća pažnja posvećuje optimalizaciji troškova. Troškovi se ne eliminiraju nego se optimiziraju. Najbolja kombinacija troškova omogućit će najvišu i najkvalitetniju proizvodnju uz najmanje moguće troškove.

Metode troškova pomoću kojih poduzeća mogu raspoređivati svoje troškove su: metoda ciljnog troška, kaizen troškovi, model tradicionalnog upravljanja troškovima, model upravljanja troškovima temeljen na procesima, model upravljanja troškovima utemeljenim na aktivnostima, budžetiranje temeljeno na aktivnostima i bilanca postignuća.

Proces donošenja odluke o cijenama proizvoda je jedan od najosjetljivijih elemenata poslovnog procesa. Poduzeća pažljivo moraju odlučiti koju će metodu raspoređivanja troškova koristiti kako bi došli do prave cijene za svoje proizvode. Na cijenu utječu broji faktori, ali isto tako i promjena cijene utječe na obujam prodaje proizvoda i samim tim na prihode poduzeća.

„Promatrano poduzeće“ za određivanje prodajne cijene svojih proizvoda koristi metodu ciljnih troškova – metodu zbrajanja. Za određivanje prodajne cijene „promatrano poduzeće“ mora prikupiti sve informacije i podatke o troškovima koji su mu potrebni za izradu određenog proizvoda. Nakon što su svi potrebni podaci prikupljeni „promatrano poduzeće“

zbraja sve troškove jednog proizvoda te na njih dodaje ciljni dobitak kako bi izračunao prodajnu cijenu za određeni proizvod.

„Promatrano poduzeće“ svoj ciljni dobitak određuje u odnosu koliko mu je vremenski potrebno za izradu proizvoda te koliko je rada, troškova materijala, troškova energenata i drugih troškova utrošeno za proizvodnju svakog pojedinog proizvoda. No ipak, neki različiti proizvodi „promatranog poduzeća“ imaju jednak ciljni dobitak, bez obzira što mu je potrebno više vremena i rada za izradu jednog proizvoda od drugog, zbog toga što ne želi izgubiti svoje potencijalne kupce zbog više cijene nego kod konkurenata.

Rezultati istraživanja, u kojem se uspoređivala prodajna cijena proizvoda „promatranog poduzeća“ i tržišna cijena proizvoda odnosno ukupni troškovi poduzeća i ciljni troškovi koje bi poduzeće trebalo imati kada bi uzeli tržišnu cijenu kao prodajnu cijenu, pokazuju da poduzeće dobro upravlja svojim troškovima na samo jednom proizvodu, ali bi na drugim proizvodima iznos troškova mogli smanjiti. Kada bi snizili svoju troškove poduzeće bi moglo automatski snizit i svoju prodajnu cijenu. Kako bi snizio svoje troškove poduzeće bi trebalo nabavljati materijal kod dobavljača koji nude manju kvalitetu, te bi trebali sniziti cijenu rada. Ako bi poduzeće odlučilo sniziti kvalitetu svojih proizvoda i smanjiti cijenu rada postojala bi velika mogućnost da izgubi svoje kupce zbog snižene kvalitete te svoje radnike zbog nedovoljno visoke plaće.

LITERATURA

Knjige i članci:

1. Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, Zagreb.
2. Belak, V. (2004.): Računovodstvene informacije za menadžment utemeljene na aktivnostima, RRiF, Vol. 9., Zagreb
3. Broz Tominac, S., Dragija, M., Mićin, M. (2015): Upravljačko računovodstvo – studija slučaja, HZRFD, Zagreb.
4. Dropulić, I. (2015.): Nastavni materijal - „Odluke o cijenama i upravljanje troškovima“, Split
5. Dunković, D. (2010.): Kako unaprijediti upravljanje troškovima u poslovanju, RRiF, Vol.8, Zagreb
6. Gayle Rayburn, L. (1993): Cost accounting, Using a cost management approach, United States of America
7. Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb
8. Habek, M. (2003): Računovodstvene informacije o profitabilnosti proizvoda temeljene na kontribuciji, Vol. 10, RRiF, Zagreb
9. Hilton, W. R., Maher, W.M., Selto, H.F. (2011.): Cost Management: Strategies for BusinessDecisions, New York: McGraw-HillIrwin, str. 207.
10. Hočevar, M. (2006): Kalkulacije troškova u uslužnom poduzeću, RRiF, Vol.11, Zagreb.
11. Hočevar, M. (2009): Metode optimalizacije troškovima s obzirom na opseg aktivnosti, RRiF, Vol.9, Zagreb.
12. Hočevar, M. (2003.): Prednosti i manjkavosti nekih suvremenih računovodstvenih metoda, RRiF, br. 5, Zagreb
13. Hočevar, M. (2001): Suvremena rješenja u upravljanju troškovima, RRiF, Vol.10, Zagreb
14. Horngren, C.T., Foster G. (1990): Cost accounting-a managerial emphasis, USA
15. Jelavić, A., Ravlić, P., Starčević, A., Šamanović, J. (1993): Ekonomika poduzeća, Zagreb

16. Kolar, I., Koletnik, F. (2005): Dugoročno upravljanje troškovima poduzeća, RRiF, Vol. 9, Zagreb
17. Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb
18. Obraz, R. (1975): Politika proizvoda, Zagreb.
19. Očko, J. (2010): Kontroling prodaje i informacije za bolje planiranje (2. dio), RRiF, Vol. 12., Zagreb
20. Pavić, I., Benić, Đ., Hashi, I. (2009): Mikroekonmija, EFST, Split
21. Percević, D., Dražić Lutilsky, I. (2006): Upotreba ABC metode u upravljanju troškovima proračunskih subjekata , Riznica, Vol. 4 , Zagreb
22. Perišić, M., Janković, S. (2006): Menadžersko računovodstvo hotela, Zagreb
23. Porter, M.E. (2008): Konkurentska prednost: postizanje i održavanje vrhunskog poslovanja, Masmedija, Zagreb.
24. Potnik Galić, K., Galić, Z. (2008): Određivanje ciljnih troškova u procesu razvoja novog proizvoda, RRiF, Vol. 10, Zagreb.
25. Potnik Galić, K., (2015): Primjena modela ciljnih troškova u analizi upravljanja troškovima, RRiF, Vol. 7, Zagreb
26. Pravdić, J. (2006): ABC analiza u trgovini, RRiF, Vol. 9, Zagreb
27. Ramljak B., Rogošić, A. (2009): Koncept troška životnog ciklusa proizvoda, RRiF, Vol 5, Zagreb.
28. Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8, Zagreb.
29. Trcović, E. (2012): Primjena dodatne kalkulacije u proizvodnji, RRiF, Vol. 7, Zagreb
30. Vuk, J. (2009): Utvrđivanje cijena u trgovini na veliko i malo, RRiF, Vol. 12, Zagreb

<u>Interni dokumenti iz „promatranog poduzeća“:</u>

1. Interni dokument poduzeća (2010): Poslovni plan, Kaštel Sućurac

SAŽETAK

Cijena je jedan od najosjetljivijih elemenata poslovne politike. Ona je ujedno i instrument, koji najčešće u kombinaciji s drugim instrumentima kao što su: obilježja proizvoda, putovi distribucije i promotivne aktivnosti, služi izravno ciljevima poslovne strategije i taktike nastupa radne organizacije udruženog rada na tržištu.

U teorijskom dijelu rada se opisalo što su to troškovi, kako ih dijelimo te na koje sve načine se s njima može upravljati kako bi se došlo do prodajne cijene proizvoda. U istraživačkom dijelu se prikazalo kako promatrano poduzeće određuje cijenu svojih proizvoda te se ta prodajna cijena uspoređivala s tržišnom cijenom tih proizvoda. Rezultati su pokazali da se ne postoje velike razlike u prodajnoj i tržišnoj cijeni pojedinih proizvoda, ali kod nekih proizvoda postoji.

Ključne riječi: troškovi, prodajna cijena, ciljni troškovi

SUMMARY

Price is one of the most sensitive elements of the business policy. It is also the instrument which usually in combination with other instruments, such as product features, ways of distribution and promotional activities, directly serves the objectives of the business strategy and tactics performance work organizations associated labor market.

In the theoretical part of the work is defined what are the costs, how they are classified and in which ways we can manage them to get the selling price of the product. In the research part of the work is shown how observed company sets the price of their products and then the sale price is compared with the price on the market of these products. The results showed that there are not big differences in the sale price and the market price of individual products, but for some products there is big difference among these two prices.

Key words: costs, selling price, target costs

POPIS TABLICA, SLIKA I GRAFIKONA

Popis tablica

Tablica 1: Kalkulacija cijena u trgovini na veliko..... 26
Tablica 2: Kalkulacija cijena u trgovini na malo s povratnom naknadom..... 27
Tablica 3: Kalkulacija kada je ugovoren rabat dobavljača 28
Tablica 4: Određivanje prodajne cijene jednokrilnog prozora PVC 60x60 44
Tablica 5: Određivanje prodajne cijene jednokrilnog prozora ALU 60x60..... 45
Tablica 6: Određivanje prodajne cijene dvokrilnog prozora PVC 120x120 47
Tablica 7: Određivanje prodajne cijene dvokrilnog prozora ALU 120x120 48
Tablica 8: Određivanje prodajne cijene ulaznih jednokrilnih vrata PVC 90x210 – bijela ispuna 50
Tablica 9: Određivanje prodajne cijene jednokrilnih ulaznih vrata ALU 90x210 – bijela ispuna 51
Tablica 10: Određivanje prodajne cijene jednokrilnih ulaznih vrata PVC 90x210 – ispuna u boji..... 52
Tablica 11: Određivanje prodajne cijene jednokrilnih ulaznih vrata ALU 90x210 – ispuna u boji..... 53
Tablica 12: Određivanje prodajne cijene jednokrilnih ulaznih vrata PVC 90x210 – specijalna ispuna..... 54
Tablica 13: Određivanje prodajne cijene jednokrilnih ulaznih vrata ALU 90x210 – specijalna ispuna..... 55
Tablica 14: Troškovi, ciljni dobitak i prodajna cijena proizvoda „promatranog poduzeća“ 56
Tablica 15: Tržišna cijena proizvoda..... 57
Tablica 16: Određivanje ciljnih troškova za jednokrilnih prozor PVC 60x60.. 57
Tablica 17: Određivanje ciljnih troškova jednokrilnih prozora ALU 60x60 58
Tablica 18: Određivanje ciljnih troškova dvokrilnih prozora PVC 120x120.... 58
Tablica 19: Određivanje ciljnih troškova dvokrilnih prozora ALU 120x120.... 58
Tablica 20: Određivanje ciljnih troškova jednokrilnih ulaznih vrata PVC 90x210 – bijela ispuna 58
Tablica 21: Određivanje ciljnih troškova jednokrilnih ulaznih vrata ALU 90x210 – bijela ispuna 58

Tablica 22: Određivanje ciljnih troškova jednokrilnih ulaznih vrata PVC 90x210 – ispuna u boji 59
Tablica 23: Određivanje ciljnih troškova jednokrilnih ulaznih vrata ALU 90x210 – ispuna u boji 59
Tablica 24: Određivanje ciljnih troškova jednokrilnih ulaznih vrata PVC 90x210- specijalna ispuna 59
Tablica 25: Određivanje ciljnih troškova jednokrilnih ulaznih vrata ALU 90x210 – specijalna ispuna 59

Popis slika

Slika 1: Određivanje ciljnih troškova metodom oduzimanja 32
Slika 2: Utvrđivanje ciljnih troškova metodom zbrajanja 33

Popis grafikona

Grafikon 1: Prodajna cijena, ukupni troškovi i ciljni dobitak u "promatranom poduzeću“ 61
Grafikon 2: Prodajna cijena na tržištu, ciljni trošak i ciljni dobitak 62
Grafikon 3: Usporedba prodajnih i tržišnih cijena proizvoda 63
Grafikon 4: Usporedba troškova promatranog poduzeća s ciljnim troškovima 65
Grafikon 5: Usporedba ciljnog dobitak promatranog poduzeća s ciljnim dobitkom kada se koristi tržišna cijena proizvoda 67