

Metode analize troškova na primjeru poslovnog subjekta turističke djelatnosti

Turković, Toni

Undergraduate thesis / Završni rad

2017

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:137:343623>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-19**



Repository / Repozitorij:

[Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula](#)



Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
«Dr. Mijo Mirković»

Toni Turković

**METODE ANALIZE TROŠKOVA NA PRIMJERU
POSLOVNOG SUBJEKTA TURISTIČKE
DJELATNOSTI**

Završni rad

Pula, 2017.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
«Dr. Mijo Mirković»

Toni Turković

**METODE ANALIZE TROŠKOVA NA PRIMJERU
POSLOVNOG SUBJEKTA TURISTIČKE
DJELATNOSTI**

Završni rad

JMBAG: **2268-E**

Studijski smjer: **Financijski management**

Predmet: **Računovodstvo troškova**

Znanstveno područje: **Društvene znanosti**

Znanstveno polje: **Ekonomija**

Znanstvena grana: **Računovodstvo**

Mentorica: **doc. dr. sc. Ksenija Černe**

Pula, rujan 2017.



IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisani Toni Turković kandidat za prvostupnika ekonomije/poslovne ekonomije, smjera financijski management ovime izjavljujem da je ovaj Završni rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Završnog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Student

U Puli, _____, 2017. godine



IZJAVA

o korištenju autorskog djela

Ja, Toni Turković dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj završni rad pod nazivom "*Metode analize troškova na primjeru poslovnog subjekta turističke djelatnosti*" koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, _____

Potpis

SADRŽAJ

1. Uvod.....	1
2. Pojam i podjela troškova.....	2
2.1. Pojam troška	2
2.2. Podjela troškova	3
3. Upravljanje troškovima	7
3.1. Metode upravljanja troškovima	8
3.2. Model tradicionalnog upravljanja troškovima	10
3.3. Model upravljanja troškovima temeljenih na procesu.....	12
3.4. Model upravljanja troškova temeljem aktivnosti.....	13
3.5. Model ciljanih troškova.....	15
3.6. Model balance postignuća	16
3.7. "Kaizen" troškovi	18
4. Model ciljnih troškova u primjeni.....	19
4.1 Tehnike primjene ciljnih troškova.....	20
4.2 Određivanje ciljne cijene.....	20
4.3 Određivanje ciljnog dobitka.....	22
4.4 Određivanje standardnog troška	23
4.5 Određivanje ciljnih troškova.....	24
5. Metode analize troškova na primjeru poslovnog subjekta turističke djelatnosti	25
5.1. Općenito o poduzeću Hotel "X".....	26
5.2. Primjena modela ciljnih troškova na poslovnom subjektu.....	26
6. Zaključak.....	31
Popis literature, Popis slika, Popis tablica	32
Sažetak.....	35
Summary.....	36

1. Uvod

Poslovni subjekti ali i pojedinci kroz povijest su se oduvijek susretali s troškovima. Na njihovom smanjenju radili su i najvažniji ekonomski mislioci. U našem vremenu troškovi se sagledavaju kao resursi koji se žrtvuju da bi se ostvarili određeni ciljevi, odnosno kao resursi kojima ostvarujemo proizvod ili uslugu. Pronalazimo razne načine definiranja pojma troškovi, a isto tako i razne modele i metode njihovog upravljanja i analize. Danas u poslovnim subjektima, kroz računovodstvo troškova te potom kroz menadžersko računovodstvo pojedini se troškovi alociraju, snižavaju, analiziraju i otpisuju. Prva tri poglavlja ovog rada posvetit će se objašnjenju pojma troška, a zatim metodama upravljanja troškovima. Poblje će se pristupiti raznim metodama koje se bave analizom troška. Nakon objašnjena metoda, u zadnja dva poglavlja, pokušat će se prikazati pojedine metode u primjeni i na analizi poslovnog subjekta turističke djelatnosti. Na primjeru poslovnog subjekta analizirat ćemo troškove subjekta s troškovima konkurenata te kroz tu analizu pokušati objasniti kako to troškovi kroz određivanje cijene utječu na tržišnu poziciju.

Svrha rada je sakupiti potrebne informacije o troškovima kao pojmu, te o načinima, odnosno metodama analize istih. Cilj rada je pokušati poblje objasniti što je trošak i njegove vrste, te na temelju prikupljenih informacija prikazati kako se i kojim objašnjenim metodama analize troška koristi poslovni subjekt turističke djelatnosti.

Korištene metode u istraživanju i izradi tematike rada su metoda kompilacije, metoda analize, metoda intervjuiranja te induktivna metoda. Karakteristike navedenih znanstvenih metoda su preciznost, objektivnost i pouzdanost. Pomoću njih dolazimo do bitnih informacija za daljnu razradu ovog završnog rada.

2. Pojam i podjela troškova

Prije razmatranja metoda upravljanja i analize troškova, u nastavku neke od definicija i podjela troškova. U ovom poglavlju ćemo definirati pojam troška te prema najpoznatijim kriterijima podjelu troškova.

2.1. Pojam troška

Kroz povijest troškovi su se analizirali, definirali, raspoređivali i mjerili prema raznim tehnikama i metodama. Znamo da je i jedan od glavnih teoretičara ekonomske misli Adam Smith bio zagovornik teorija troškova i cijena u svim svojim teorijama.

Danas troškove sagledavamo kao resurse koje žrtvujemo ili ih se odričemo da bi ostvarili određene ciljeve. Isto tako imamo raznih definiranja pojma troškova, ali u najužem smislu pod troškovima smatramo potrošnju nekih određenih resursa, zbog izrade nekih novih resursa, proizvoda te usluga. Stoga:

"Troškovi su vrijednosno izraženi utrošci onih resursa odnosno elemenata radnog procesa, koji su nastali s ciljem i svrhom poslovanja, a radi njihova preoblikovanja u korisni, interno ili tržišno prihvatljivi učinak".¹

"Troškovi su svi rashodi nastali u skladu sa svrhom i ciljem poslovanja, te odražavaju ulaganje resursa u realizaciju temeljnih aktivnosti izvođačkog sustava".²

"Trošak je u novčanim jedinicama iskazan iznos utrošenog novca ili druge imovine, izvršenih usluga, ili nastalih obveza u zamjenu za dobra ili usluge koje su primljene ili trebaju biti primljene".³

Navedenim pojmovnim određenjima troška zajedničko je da u općem smislu troškovima smatraju smanjivanje i nestanak postojećih resursa, kako ljudskih potencijala i ljudskog kapitala, tako materijalnih i financijskih resursa. Jednako tako,

¹ M. Peršić, S. Janković, Menadžersko računovodstvo hotela, Zagreb, Rif, 2006. str.77

² Ibidem str.79

³ R.S. Polimeni, S.A. Handy, J.A. Cashin, Troškovno računovodstvo, Zagreb, Faber & Zgombić Plus, 1999., str. 5

za sva navedena pojmovna određenja troška karakteristično je navođenje mogućnosti mjerenja, izračunavanja i izražavanja troškova u novčanom iznosu.⁴

2.2. Podjela troškova

Upravo, iz razloga što imamo razne oblike i shvaćanja troška, nastaje i podjela troškova. Podjela troškova nastaje prema raznim kriterijima, a evoluirala je razvijanjem ekonomije kroz povijest. Uobičajeni i najpoznatiji kriteriji podjela troškova su⁵ :

- prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku,
- prema poslovnim funkcijama,
- prema segmentu (centrima odgovornosti) i mjestima troška,
- prema načinu raspoređivanja na nositelje,
- prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta (dinamičnosti),
- prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju,
- prema utjecaju na poslovni rezultat,
- prema ulaganju u poslovni proces,
- prema doprinosu kvaliteti.

Osnovni oblik troškova jesu prirodni troškovi, odnosno troškovi u kojima nisu sadržani ostali troškovi, te troškovi proizvodnih faktora kao što je vidljivo u Tablici 1.

⁴ M. Drljača, Metode *upravljanja troškovima*, preuzeto sa: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (23.9.2017.)

⁵ M. Drljača, Karakteristike troškova kvalitete, Zagreb, Infomart, br7-8, 2003. str. 6-9

Tablica 1. Troškovi prema raznim kriterijima

R.b.	Kriterij	Vrsta troška
I.	Troškovi prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku (prirodni troškovi)	1. Troškovi trajne imovine 2. Troškovi tekuće imovine 3. Troškovi rada 4. Troškovi usluga 5. Ostali troškovi
II.	Troškovi prema načinu obuhvaćanja po poslovnim funkcijama (funkcionalni troškovi)	1. Troškovi planiranja, konstrukcije i projektiranja. 2. Troškovi pripreme rada 3. Troškovi neposredne proizvodnje 4. Troškovi nabave, prodaje, distribucije, uskladištenja. 5. Troškovi financijskog poslovanja 6. Troškovi kontrole
III.	Troškovi prema segmentu (centrima odgovornosti) i mjestima troška	1. Troškovi segmenta (proizvoda, organizacijske jedinice, zemljopisnog segmenta), 2. Troškovi: profitnog centra, troškovnog centra, prihodnog centra, investicijskog centra 3. Troškovi po mjestima troška
IV.	Troškovi prema načinu raspoređivanja na nositelje	1. Direktni (izravni) pojedinačni ili troškovi izrade 2. Indirektni (neizravni) opći ili režijski troškovi
V.	Troškovi prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta (prema dinamičnosti)	1. Fiksni troškovi (apsolutno fiksni i relativno fiksni) 2. Varijabilni troškovi (progresivni, proporcionalni i regresivni)
VI.	Troškovi prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju i mogućnosti kontrole	1. Kontrolabilni (mogućnost kontrole znatna) 2. Nekontrolabilni (mogućnost kontrole neznatna)
VII.	Troškovi s obzirom na utjecaj na poslovni rezultat	1. Pozitivni troškovi 2. Negativni troškovi
VIII.	Troškovi prema ulaganju u poslovni proces	1. Primarni troškovi (prvi put ulaze u proces) 2. Sekundarni troškovi (više puta ulaze u proces)
IX.	Troškovi prema doprinosu kvaliteti.	1. Troškovi za kvalitetu (troškovi preventive i troškovi ispitivanja) 2. Troškovi zbog (ne)kvalitete (troškovi unutarnjih propusta i propusta uočenih nakon isporuke)

Izvor: M. Drljača, Metode upravljanja troškovima, preuzeto sa:

http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf zadnji put pristupljeno (23.9.2017.)

Prema Belaku, osnovni kriteriji podjele troška su :

- podjela troškova prema prirodnim svojstvima,
- podjela troškova prema njihovoj ulozi u bilanci,
- podjela troškova prema mjestima i nositeljima,
- podjela troškova u odnosu na promjene razine (opsega) aktivnosti,
- podjela troškova ovisno o mogućnostima njihove kontrole.

Iz toga ukratko slijedi nešto više o svakom navedenom kriteriju podjele troška.

"Podjela troškova prema prirodnim svojstvima temelji se na porijeklu njihova nastanka. Ta se podjela smatra temeljnom podjelom troškova. Ona omogućuje utvrđivanje svrhe zbog koje su određeni troškovi nastali. Pored toga, ona osigurava jednoobrazno evidentiranje i praćenje troškova te oblikovanje troškova u bilanci i računu dobitka/gubitka".⁶

"Prema ulozi u bilanci stanja troškovi se dijele na:

- a) uskladištive, i
- b) neuskladištive."⁷

Troškovi kojima je dopušteno teretiti zalihe jesu troškovi izravnog materijala, troškovi izravnog rada i opći troškovi proizvodnje (troškovi proizvodne režije) i oni se jednim imenom mogu nazvati uskladištivi troškovi. Troškovi kojima trgovačko društvo nema pravo teretiti zalihe jesu troškovi uprave i prodaje, opći troškovi financiranja i drugi opći troškovi te se oni jednim imenom mogu nazvati neuskladištivi troškovi. Ti se troškovi u terminologiji menadžerskog računovodstva zovu još i troškovi razdoblja ili vremenski troškovi".⁸

"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, može se usvojiti podjela na:

- 1. Troškove proizvodnje (manufacturing costs)
- 2. Neproizvodne troškove (nonmanufacturing costs)

Dakle, vrijedi sljedeći obrazac:

PROIZVODNI TROŠKOVI + NEPROIZVODNI TROŠKOVI = UKUPNI TROŠKOVI "⁹

⁶ V. Belak, Menadžersko računovodstvo. Zagreb, RRIF plus, 1995., str. 130.

⁷ ibidem str. 132.

⁸ ibidem str. 30.

⁹ ibidem str. 133.

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

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

Podjela na fiksne i varijabilne troškove jedna je od najvažnijih i najviše korištenih podjela u troškovnom i menadžerskom računovodstvu. Fiksni troškovi su troškovi koji se ne mijenjaju prilikom promjena razine (opsega) proizvodnih aktivnosti. Varijabilni troškovi su troškovi koji se mijenjaju ovisno o promjenama razine aktivnosti društva (količine proizvodnje ili usluga, na primjer)".¹⁰

"Ovisno o mogućnostima kontrole troškovi se mogu podijeliti na:

1. kontrolabilne, i
2. nekontrolabilne.

Ta se podjela temelji na mogućnostima menadžera da kontroliraju određene troškove. Općenito gledano, ako menadžeri mogu utjecati na visinu troškova, tada se radi o kontrolabilnim troškovima. Ako menadžeri nemaju utjecaja na visinu pojedinih troškova, takvi troškovi su za njih nekontrolabilni".¹¹

¹⁰ ibidem str. 139.

¹¹ ibidem str. 144.

3. Upravljanje troškovima

Da bi neki poslovni subjekt funkcionirao na optimalnoj razini, primarno je potrebno uskladiti vanjske i unutarnje čimbenike. Promjenama u pojedinim čimbenicima dolazi do promjena i u troškovima. Tim promjenama dolazi do uspješnosti ili neuspješnosti pojedinih poslovnih subjekata naspram drugih konkurentnih. Pomoću računovodstva troškova možemo utvrditi gdje pojedini subjekt pronalazi svoje prednosti te gdje pojedini troškovi nastaju. Zatim kroz menadžersko računovodstvo analiziramo, snižavamo i alociramo resurse da bi se ti troškovi smanjili.

Kako bi bili u mogućnosti to i napraviti potrebno nam je upravljanje troškovima tj. "cost management", a u teoriji se općenito prihvaća da je to "aktivnost menadžmenta u području odlučivanja o tome koji pristup i metodu primijeniti u procesu kratkoročnog i dugoročnog planiranja i s tim povezanim kontrolama, usmjereno na povećanje vrijednosti učinaka s polazišta i potreba i želja kupca, uz sustavno snižavanje troškova proizvodnje i pružanja usluga".¹²

Jednostavnije rečeno **"upravljanje troškovima poseban je način upravljanja poduzećem i vođenja poslovanja koji najveću važnost u postizanju organizacijskih ciljeva poklanja optimizaciji troškova"**.¹³

Znači upravljanje troškovima je analiziranje poslovnog subjekta da bi se postigla što veća optimizacija troškova. Potrebno je naći najbolju kombinaciju troškova koja će nam omogućiti najvišu i najkvalitetniju proizvodnju, ali uz najmanje moguće troškove. Upravljanje troškovima možemo na puno načina, a najčešće se troškovima upravlja primjenama troškovnih metoda. U sljedećem poglavlju više ćemo se posvetiti upravo metodama upravljanja troškovima.

¹² T. Horngren, Ch., Datar, G. Foster, "Cost Accounting", New Jersey, Prentice Hall, 2003., str. 3.

¹³ M. Cingula, M. Klačmer, "Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima", Zagreb, RRiF., Broj 8, 2003, str. 20.

3.1. Metode upravljanja troškovima

Da bi poslovni subjekti svoj posao obavljali uspješno jednostavno moraju što bolje uskladiti odnos ulaganja i učinaka. Taj posao obavlja menadžment organizacije koji kroz razne informacije donosi odluke kojima se optimiziraju troškovi. Tako menadžment provođenjem razno raznih tehnika i metoda sakuplja informacije kojima će kontrolirati i kontinuirano smanjivati troškove poslovanja radi ostvarivanja što većeg profita. Reduciranjem troškova proizvodnje, kod postojećih proizvoda te smanjivanje troškova pri kreiranju i plasmanu novih proizvoda i usluga, menadžment mora pronalaziti što korisnije tehnike i metode. Taj posao provode putem metoda upravljanja troškovima, ali i putem informacijskih sustava poslovanja. Glavni cilj je ostvarivanje optimalnog odnosa između potrošnje resursa i ostvarenih rezultata.¹⁴

U praksi menadžersko računovodstvo ima dva osnovna cilja a to su smanjivanje i kontrola troškova.

Kako bi to postigli, oni primaju izvještaje računovodstvenog informacijskog sustava koji će im poslužiti kao osnova za donošenje daljnjih odluka. Nakon analize izvještaja menadžeri se odlučuju za neku od metoda upravljanja troškovima kojom će osigurati optimizaciju. Neke od glavnih metoda upravljanja troškovima su¹⁵ :

- a) model tradicionalnog upravljanja troškovima,
- b) model upravljanja troškovima temeljenih na procesima,
- c) model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti,
- d) model ciljnih troškova,
- e) Kaizen troškovi,
- f) analiza vrijednosti,
- g) model bilance postignuća,

¹⁴ M. Drljača : Karakteristike troškova kvalitete, Zagreb, Infomart, br7-8, 2003. str. 6-9

¹⁵ M. Drljača, Metode *upravljanja troškovima*, preuzeto sa: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (23.9.2017.)

U sljedećim poglavljima ukratko ćemo objasniti te prikazati pojedine metode analize troškova na primjeru poslovnog subjekta "X". U nastavku je priložena i tablica koja nam prikazuje usporedan pregled karakteristika nekih modela odnosno metoda upravljanja troškovima.

Tablica 2. Metode upravljanja troškovima

R.b.	Model	Ishodište modela (odgovor na pitanje)	Pretpostavka modela
1.	Tradicionalni proizvodni troškovi (<i>Traditional Product Costing – TPC</i>)	Gdje trošak nastaje?	Ključevi za pridruživanje troškova, Kalkulacija
2.	Troškovi temeljeni na procesima (<i>Process Based Costing – PBC</i>)	Gdje su uzroci troškova proizvodne režije?	Procesi, Dekompozicija procesa II. razine (<i>na procesne korake ili faze procesa</i>), Ključevi za pridruživanje troškova
3.	Troškovi temeljeni na aktivnostima (<i>Activity Based Costing – ABC</i>)	Zašto trošak nastaje?	Procesi, Dekompozicija procesa III. razine (<i>na aktivnosti</i>)
4.	Ciljni troškovi (<i>Target Costing – TC</i>)	Koliki troškovi smiju biti?	Poznavanje strukture postojećih troškova, Poznavanje tržišta
5.	Budžetiranje temeljeno na aktivnostima (<i>Activity Based Budgeting – ABB</i>)	Koliki su kapaciteti organizacije potrebni za zahtijevani proizvod ili uslugu?	Normativi
6.	Bilanca postignuća (<i>Balanced Score Card – BSC</i>)	Kakvi su rezultati povezivanja i uravnoteženja čimbenika uspješnosti?	Razvijen sustav pokazatelja
7.	"Kaizen" troškovi (<i>"Kaizen" Costing – KC</i>)	Može li još bolje?	Postojanje razvijenih postupaka
8.	Analiza vrijednosti (<i>Value Engineering – VE</i>)	Mogu li se troškovi još smanjiti?	Funkcionalna analiza, Poznavanje tehnologije
9.	Model upravljanja troškovima kvalitete (<i>Quality Cost Management – QCM</i>)	Koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put?	Izgrađen sustav praćenja troškova kvalitete

Izvor: M. Drljača, Metode upravljanja troškovima, preuzeto sa:

http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf zadnji put pristupljeno (23.9.2017.)

3.2. Model tradicionalnog upravljanja troškovima

Kao jedan od najosnovnijih modela upravljanja troškovima, kroz povijest se nametnuo model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima ili TPC¹⁶. Ovaj model koristi se i više od jednog stoljeća. On je bio osnova za buduće metode upravljanja troškovima. Naziva se još i tradicionalnom kalkulacijskom metodom. Ovom metodom menadžersko računovodstvo dobiva odgovor na pitanje gdje trošak nastaje. Kod tradicionalnog upravljanja troškovima najveća je pažnja poklonjena troškovima izravnog materijala i izravnog rada, svakom proizvodu zasebno, te se pritom troškovi režija pridružuju izravnim troškovima. Po metodi tradicionalnog upravljanja troškovima, troškove dijelimo na četiri osnovne kategorije i to su :

- " troškovi 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;
- troškove upravne i prodajne režije, tj. troškove povezane s poslovanjem samog poslovnog subjekta neovisno o proizvodnji (troškovi administracije, prodaje, uprave itd.)".¹⁷

Glavni cilj je tradicionalne metode upravljanja troškovima je smanjenje zaliha sirovina i rada na najmanju razinu uz učinkovito poslovanje. U priloženom primjeru sagledavamo proizvodnju dva proizvoda, i pritom uspoređujemo izravne troškove proizvodnje. Kao što možemo vidjeti u Tablici 3. pri uvjetu jednake prodajne cijene oba proizvoda, uz zanemarene režijske troškove isplativiji je proizvod A.

¹⁶ Traditional Product Costing

¹⁷ D. Špac, Upravljanja troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, Zagreb, RRIF br. 8/11. , str. 98.

Tablica 3. Prikaz proizvodnih troškova

Proizvod	A	B
Troškovi materijala po komadu	100,00 kn	150,00 kn
Proizvedeno komada	1.000	750
Trošak materijala ukupno	100.000,00 kn	112.500,00 kn
Trošak rada po satu	50 kn	50 kn
Utrošeno sati	6.000	4.000
Trošak rada ukupno	300.000,00 kn	200.000,00 kn
Ukupni proizvodni troškovi	400.000,00 kn	312.500,00 kn
Jedinični trošak proizvodni trošak po proizvodu	400,00 kn	416,67 kn

Izvor: D. Špac, Upravljanja troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRIF br. 8/11.

Lako možemo zaključiti da je proizvod A isplativiji i jeftiniji, ali kod tradicionalnog upravljanja troškova ne smijemo u kalkulaciji zanemariti režijske troškove. Ako u ovaj primjer ubacimo i troškove proizvodne režije stvari se bitno mijenjanju. Tako u Tablici 4. ubacujemo i troškove proizvodne režije od 80 000 kuna (raspored po ključu 70% / 30% za izračun potrošnje struje pri proizvodnji) , te troškove prodajne režije od 50 000 kn koja se raspoređuje po količini proizvodnje. Pri ulazu tih troškova možemo uvidjeti da proizvodnja proizvoda A više nije isplativija, te da nam je jedinični trošak po jedinici proizvoda, kod proizvoda B manji a proizvodimo više.¹⁸

Tablica 4. Prikaz proizvodnih i režijskih troškova

Proizvod	A	B
Troškovi materijala po komadu	100,00 kn	150,00 kn
Proizvedeno komada	1.000	750
Trošak materijala ukupno	100.000,00 kn	112.500,00 kn
Trošak rada po satu	50 kn	50 kn
Utrošeno sati	6.000	4.000
Trošak rada ukupno	300.000,00 kn	200.000,00 kn
Ukupni proizvodni troškovi	400.000,00 kn	312.500,00 kn
Troškovi proizvodne režije % prema iskorištenju pogona	70%	30%
Ukupan trošak proizvodne režije	56.000,00 kn	24.000,00 kn
Trošak prodajne režije % prema količini proizvoda	57%	43%
Ukupni trošak prodajne režije	28.571,43 kn	21.428,57 kn
Ukupni trošak proizvodne i prodajne režije	84.571,43 kn	45.428,57 kn
Ukupni troškovi proizvodnje i proizvodne prodajne režije	484.571,43 kn	357.928,57 kn
Jedinični trošak po jedinici proizvoda	484,57 kn	477,24 kn

Izvor: D. Špac, Upravljanja troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRIF br. 8/11.

¹⁸ Zaključak prema ibidem str.99

Stoga prema mr.sc. Špacu možemo zaključiti da pri korištenju ove metode moramo uključiti sve troškove pri definiranju isplativijeg proizvoda. Bitno se posvetiti analizi potrošnje resursa pri izradi proizvoda, te još više pravilnom rasporedu utroška po proizvodu. Bez njih poslovni subjekt bi došao do pogrešnog zaključka pri analizi troškova i to bi ga kroz vrijeme dovelo do podređenog položaja naspram konkurencije.

Znači, zaključak kod modela tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima bio bi da je dobar, ali, u današnje vrijeme ova metoda je zbog svoje obične kalkulacije zastarjela. "Kritičari naglašavaju pomanjkanje dugoročnog pristupa, prije svega što kalkulacijske metode nisu integralni činitelji kompleksnijih sustava odlučivanja, koji omogućuju strateške odluke. Obzirom da se tradicionalne metode još dosta koriste navode se njihovi glavni nedostaci, a oni su:

- ograničena upotrebljivost za odlučivanje,

- nedovoljno uvažavanje tržišta,

- vremenski pomak,

- manjkava dinamika".¹⁹ Ipak pošto je metoda vrlo jednostavna, upotrebljava se kada proizvodi prolaze iste proizvodne procese te nisu međusobno povezani.

3.3. Model upravljanja troškovima temeljenih na procesu

Ako znamo da je poslovni subjekt sustav različitih procesa koji zajedno postižu konačan proizvod, kroz ovaj model troškove proizvodnje proučavamo prema tom proizvodnom procesu. Model upravljanja troškovima temeljenih na procesu ili skraćeno PBC²⁰ troškove analizira i proučava kroz različite faze proizvodnog postupka. Tako se dakle kod PBC metode najveća pažnja pridodaje troškovima izravnog materijala i izravnog rada, ali za razliku od prethodno opisane metode njih se prati zasebno po fazama proizvodnog procesa. Troškovi proizvodnih režija

¹⁹ M. Drljača, Metode upravljanja troškovima, preuzeto sa: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (23.9.2017.)

²⁰ Process Based Costing

pridružuju se kao i kod TPC metode, izravnim troškovima. PBC modeli bi trebali pokazati uzroke troškova proizvodne režije i stupanj njihovog pridruživanja izravnim troškovima svake faze u procesu proizvodnje.²¹

Iz toga možemo zaključiti da se u ovoj metodi troškovi izravnog materijala i rada dijele po fazama proizvodnje u kojoj su nastali. Najlakše moguće objašnjenje ove metode pokušat ćemo pojasniti preko troškova pakiranja u proizvodnji nekog resursa. Recimo dakle da poslovni subjekt proizvodi brašno, troškovi proizvodnje bit će jednaki u početnim fazama ali će se razlikovati ovisno o tome da li je konačan proizvod namijenjen za prodaju ili će se u daljnjoj proizvodnji koristiti kao sirovina. Tu će se troškovi pakiranja kao određene faze proizvodnog procesa razlikovati ako brašno pakiramo za prodaju, znači trošit će se resursi pakiranja poput ambalaže, strojeva i radne snage, od troškova onog brašna koje poslovni subjekt, primjerice sprema u silos za daljnje korištenje. Kod drugo primjera proizvoda, troškovi će biti manji baš za te troškove pakiranja. Tako je za model upravljanja troškovima temeljenih na procesu potrebno pojedinom procesu dodijeliti specifične troškove. Takav način praćenja troškova specifičan je kod diversifikacije proizvodnje. Koristi se tamo gdje se pojedini procesi ponavljaju za sve ili većinu proizvoda, dok se neki procesi koriste samo za određene proizvode. PBC metoda tako daje odgovor na pitanje gdje su i koji su to uzroci troškova proizvodnih režija određenog proizvoda.²²

3.4. Model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti

Zbog nedostataka PBC modela koja je temeljena na procesu proizvodnje po pojedinom proizvodu, razvio se i ABC²³ model koji troškove prati temeljem aktivnosti.

Kod ovog načina praćenja troškova, računovodstvo i/ili kontroling poslovnog subjekta, prati aktivnosti potrebne za izradu i plasiranje određenog proizvoda. Utvrđivanje troškova temeljenih na aktivnostima računovodstveni je postupak koji

²¹ Stojiljković, N., "Activity Based Costing/Management – nužnost, a ne odabir," Zagreb, Infotrend, Broj 84, 2000., str.35

²² M. Drljača, Metode upravljanja troškovima, preuzeto sa: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (23.9.2017.)

²³ Activity Based Costing

organizaciji omogućuje detektiranje i povezivanje stvarnih troškova sa svakim pojedinačnim proizvodom ili uslugom koja proizlazi iz same organizacije."²⁴

"Pomoću ove metode poduzetnik može pratiti aktivnosti koje mu donose najviše i najniže profite, a to je i cilj svakog poduzetnika. Pri upotrebi ove metode u sklopu analize troškova potrebno je provesti pet aktivnosti, i to kako slijedi²⁵ :

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

Ovaj računovodstveni postupak određivanja troškova, dopušta poduzećima povezivanje i pronalaženje stvarnih troškova s jedinstvenim proizvodima tog poduzeća. Za korištenje ove metode poslovni subjekt mora imati dobro dokumentirane i implementirane poslovne procese. ABC model analize odgovara na pitanje zašto dolazi do troška.²⁶

²⁴ M. Drljača, *Metode upravljanja troškovima*, preuzeto sa: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (23.9.2017.)

²⁵ D. Špac, *op. cit.*, str.99.

²⁶ M. Drljača, *op.cit.*

3.5. Model ciljnih troškova

Model ciljnih troškova ili TC²⁷ troškovima prilazi na način da ih analizira tako da oni rezultiraju željenim dobitkom. TC model je računovodstvena metoda analize troškova kod koje se sustavno mjere troškovi nekog proizvoda ili usluge, te se određuje njihov planirani dobitak pa ih se uspoređuje s dobitcima konkurentskih proizvoda.²⁸

Metodom ciljnih troškova određuju se ciljni troškovi na temelju prethodnog istraživanja cijene po kojoj je moguće prodati određeni proizvod na tržištu, a zatim se od tako definirane ciljne cijene oduzima svota zahtijevanog dobitka kako bi se dobila svota ciljnih troškova.²⁹ Tako primjerice, ako je istraživanjem utvrđeno da proizvodi koje naš poslovni subjekt proizvodi nisu pretjerano privlačni kupcima na tržištu te ih je potrebno doraditi, definira se koji će proizvodi biti konkurentni na tržištu te se prilazi analizi potrebnih ulaganja i/ili preinaka u proizvodnim procesu. Menadžment i kontroling poslovnog subjekta upoznati su s okvirnom cijenom koju bi novi dorađeni proizvod mogao dostići na tržištu te usklađuju „ciljane“ troškove kako bi zbroj jediničnih troškova po pojedinoj fazi (tj. jedinični trošak samog proizvoda) bio niži nego cijena po kojoj se proizvod može plasirati na tržište. Ako je ukupan jedinični trošak proizvoda viši od moguće cijene, analizira se proizvodni proces i istražuje je li moguće negdje učiniti preinake, koje bi donijele uštede, a ne bi narušile kvalitetu, funkcionalnost i dizajn redizajniranog proizvoda.³⁰

Model analizira sedam glavnih činitelja ciljanih troškova³¹ :

1. *tržišna istraživanja* – informacije o nepoznatim željama i potrebama kupaca. Istraživanje pomaže definirati tržišne i proizvodne niše ,

²⁷ *Target Costing*

²⁸ K.Potnik Galić, *Primjena modela ciljanih troškova u analizi upravljanja troškovima*, RRIF br. 7/15. str. 30.

²⁹ *loc.cit*

³⁰ D. Špac, *op. cit.*, str.100.

³¹ M. Peršić, S. Janković : *Menadžersko računovodstvo hotela*, Zagreb, Rif , 2006., str. 448

2. *analiza konkurencije* - utvrdimo koji su konkurentski proizvodi trenutno dostupni našim ciljnim kupcima, kako kupci ocjenjuju te konkurentske proizvode te moguće konkurentske reakcije na uvođenje novog proizvoda našeg poduzeća na tržište,
3. *tržišna niša* – analiziramo tržište i informacije konkurencije što nas dovodi do ciljnih tržišnih segmenata,
4. *zahtjevi kupaca* – pokušavamo dobiti što je moguće više specifičnih informacija o proizvodu iz perspektive kupca,
5. *zahtjevi koji se odnose na proizvod* – odredimo specifične značajke proizvoda, pouzdanost proizvoda, ugođaj i učestalost popravljivanja,
6. *tržišna cijena* – odredimo cijenu koja je konkurentna i kupcu prihvatljiva,
7. *željena dobit* – potrebna dobit izražava se profitabilnošću prodaje

U kasnijim poglavljima opširnije ćemo opisati primjenu i određivanje ciljanih cijena kod TC modela.

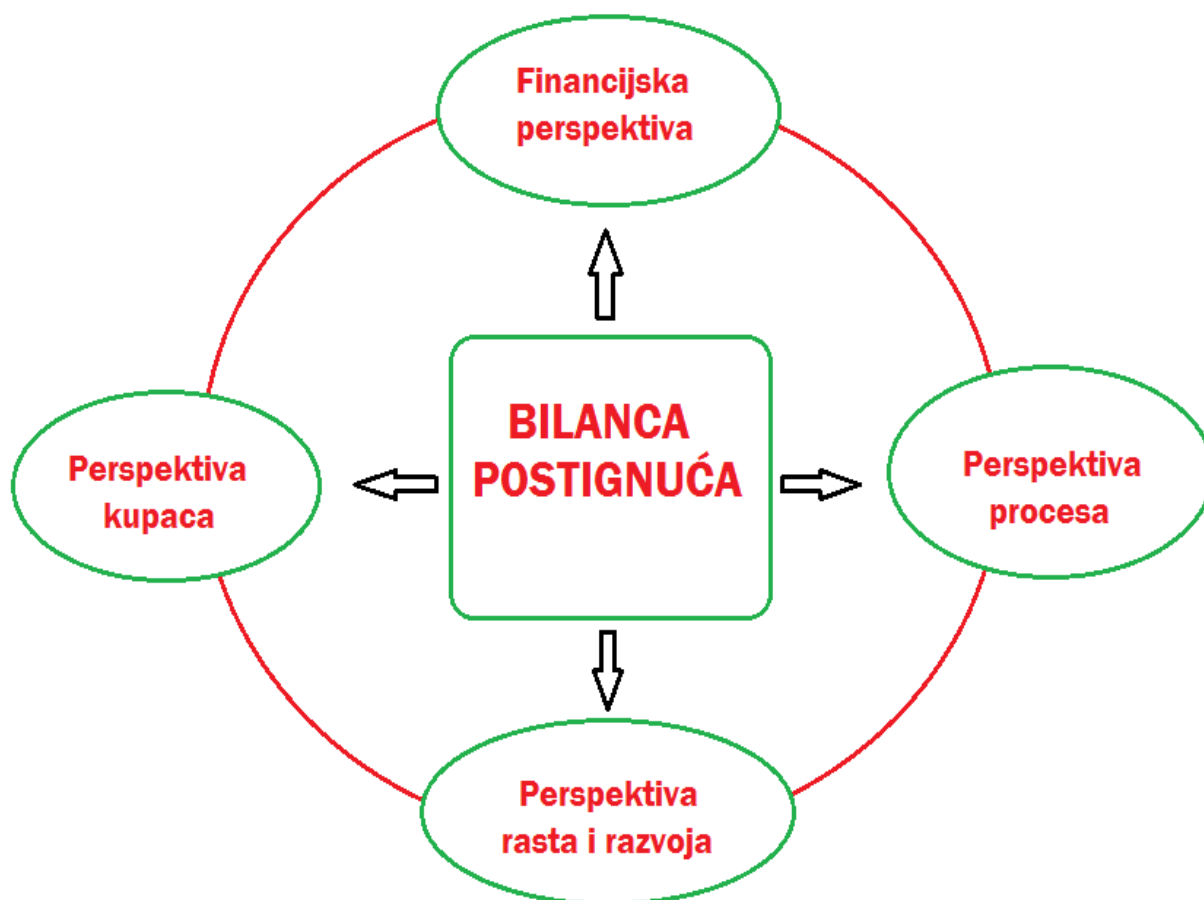
3.6. Model bilance postignuća

Bilanca postignuća ili BSC³² je model pažljivo odabranog skupa pokazatelja i mjera izvedenih iz strategije tvrtke pomoću kojeg se planiraju i usmjeravaju aktivnosti tvrtke te mjere postignuća iz različitih perspektiva na temelju povezivanja i uravnoteženja najvažnijih čimbenika uspješnosti".³³ Kod BSC modela razlikujemo osnovne perspektive razvoja poput financijske perspektive, perspektive usmjerene na kupce, perspektive internog poslovnog procesa te razvoj poduzeća temeljen na perspektivi. Uz ove osnovne perspektive modela bilance postignuća, poslovni subjekt može imati i više različitih perspektiva zavisno o djelatnosti kojom se bavi.

³² *Balance Scored Card*

³³ V. Belak, "Bilanca postignuća (*Balanced Score Card*) u planiranju i praćenju rezultata poslovanja," u zborniku *Poduzetništvo, financije i računovodstvo – Hrvatska kandidatkinja za članstvo u Europskoj uniji*, Zagreb, Rovinj, Hrvatski računovođa, 2002, str. 169.

Slika 1. Prikaz osnovnih perspektiva bilance postignuća



Izvor: Prikaz autora temeljem podataka sa <http://www.balancedscorecard.org>, zadnji put pristupljeno 23.9.2017.

Svaka od navedenih perspektiva daje odgovor na određeno pitanje. Stoga:

- "Financijska perspektiva: Koje su vrijednosti ostvarene ili će biti ostvarene za dioničare?
- Perspektiva kupaca : Kako nas vide i doživljavaju kupci, kako im pristupiti?
- Perspektiva procesa: Kako poboljšati interne poslovne procese?
- Perspektiva učenja i rasta : Kako povećati znanje i snagu naših zaposlenih?"³⁴

"Ova metoda integrirano promatra cijelo poduzeće kao i subjekte unutar njega. Ovdje se obraća pozornost ne samo na unutarnje nego i na vanjske čimbenike koji okružuju

³⁴ I. Dražić Lutitsky, H. Perčević, Uravnotežen sustav mjerenja rezultata – BSC model, Zagreb, Rif, 53(6), 2007., str. 41.

poslovni subjekt. Pri tome se ne obraća pažnja samo na proizvodnju i njenu optimizaciju nego i na potrebe tržišta (kupce), kao i na dugoročnu strategiju poduzeća."³⁵ Model odgovara na pitanja kako povezati i uravnotežiti čimbenike koji djeluju na uspješnost poslovnog subjekta.³⁶

3.7. "Kaizen" troškovi

Kaizen troškovi (KC) su metoda upravljanja troškovima kod koje se smatra da je uvijek moguće unapređivati proizvod i kvalitetu, a pritom smanjivati troškove. Karakteristična je metoda za japanska poduzeća, metodu je primjenjivalo i automobilsko poduzeće Toyota. "Suština je ovog modela u kontinuiranom smanjivanju troškova tijekom odvijanja procesa proizvodnje primjenom postupaka. Ovaj model polazi od pretpostavke da se sve uvijek može napraviti bolje."³⁷

Metoda analizira trenutačno stanje i istražuje bolje mogućnosti uštede ali i kvalitete. U taj su proces uključeni svi zaposleni koji se raznim bonusima nagrađuju za nove ideje koje bi rezultirale boljom kvalitetom i uštedom. Zaključno, korištenjem metode dolazi se do konstantnog usavršavanja proizvodnje, a KC daje odgovor na pitanje može li se još i bolje.

³⁵ D. Špac, *op. cit.*, str.101.

³⁶ M. Drljača, *Metode upravljanja troškovima*, preuzeto sa: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (23.9.2017.)

³⁷ M. Drljača, (2004), "Metode upravljanja troškovima", Stillokes, Zagreb, ISSN 1332-0122

4. Model ciljnih troškova u primjeni

U ovom poglavlju modelu ciljnih troškova ćemo se posvetiti iz razloga kasnije analize na poslovnom subjektu turističke djelatnosti.

Već smo prethodno naveli da model ciljnih troškova, troškovima prilazi na način da ih analizira tako da oni rezultiraju željenim dobitkom. U ovom poglavlju pažnju ćemo posvetiti načinima korištenja modela ciljnih troškova u analizi vrijednosti pri kojoj se žele smanjiti troškovi proizvoda. "Ovaj relativno novi pristup praćenja troškova prvi su primijenili Japanci u Toyoti, a temelji se na uspostavi ravnoteže između kvalitete i funkcionalnosti s prihvatljivom razinom cijene kojoj je cilj udovoljiti i proizvođaču i kupcu. Iz ovog se vidi da se kod ove metode poslovni subjekt orijentira na tri elementa, i to na kvalitetu, funkcionalnost i dizajn. Ciljani trošak određuje koja će kvaliteta i funkcionalnost biti prihvatljiva za potrošača uz predviđenu cijenu, dok se dizajnu (koji također uzrokuje proizvodne troškove) kao jednom od faktora uspješnosti danas pridaje sve veće značenje. Putem ove metode poduzetnik (kontroling) određuje koji su najniži troškovi potrebni za proizvodnju proizvoda kojim će udovoljiti kupcu te se planiraju (ciljaju) i budući troškovi, tj. troškovi koji će u budućnosti biti potrebni za proizvodnju trenutnog, dorađenog ili novog proizvoda."³⁸

Osnovno je obilježje ciljnih troškova tržišna orijentiranost, usmjerena u pravcu poticanja troškovne konkurentnosti koja pri obračunu uzima u obzir sve troškove u životnom ciklusu proizvoda. Uvođenje elemenata ciljnih troškova dovelo je do promjene uloge samog računovodstva troškova te je ono postalo sve više interno orijentirano. Stoga, metoda ciljnih troškova predstavlja suvremeni složenu upravljačko - računovodstvenu koncepciju usmjerenu na smanjenje troškova tijekom cjelokupnoga životnog ciklusa proizvoda, od planiranja proizvodnje i dizajna proizvoda do njegove proizvodnje, distribucije i održavanja.³⁹

³⁸ D. Špac, op. cit., str.100.

³⁹ K. Potnik Galić, op.cit., str 29.

4.1. Tehnike primjene ciljnih troškova

Pomoću modela ciljanih troškova poslovni subjekt odgovara na zahtjeve kupaca ali i konkurencije, stoga je TC jedan od najučinkovitijih modela kako ostvariti što veću prednost nad konkurencijom. Dakle želja ovog modela jest odrediti koji će to ciljani trošak, uz određenu željenu kvalitetu, zadovoljiti kupca koji će onda izabrati taj proizvod prije proizvoda ili usluge konkurenta. Tehnike u primjeni nisu previše komplicirane i možemo naći informacije o vrlo jednostavnoj primjeni ovog modela. Najjednostavnije je tehnike primjene ciljnih troškova opisati kroz faze koje određuju ciljni trošak. Faze odnosno koraci po kojem se dolazi do željenog, odnosno ciljnog troška su sljedeće:

- U prvoj fazi određujemo ciljne cijene, dakle u ovoj fazi poslovni subjekt odlučuje koja se to cijena želi ostvariti po pojedinom proizvodu.
- Druga faza jest određivanje ciljnog dobitka koje poslovni subjekt želi ostvariti, te se nakon toga,
- u trećoj fazi određivanja ciljnih troškova određuju standardni troškovi.
- U zadnjoj četvrtoj fazi slijedi konačan izračun ciljnih troškova.

Nakon ovih faza u poslovnom subjektu se odlučuje o promjenama na proizvodima ili uslugama, a ako je proizvod novi o njegovom stavljanju na tržište.

U nastavku se ukratko obrazlaže svaka od navedenih faza.

4.2. Određivanje ciljne cijene

Prva faza u modelu ciljnih troškova je određivanje ciljne cijene. Dakle poslovni subjekt ima zadatak utvrđivanja željene ciljne prodajne cijene proizvoda i dobiti koje želi ostvariti prodajom tog proizvoda ili usluge. "Metoda obračuna ciljnih troškova je proces u kojemu poduzeće utvrđuje procijenjenu ciljnu prodajnu cijenu svojih proizvoda i određenu željenu stopu dobitka, pri čemu razlika navedenih veličina

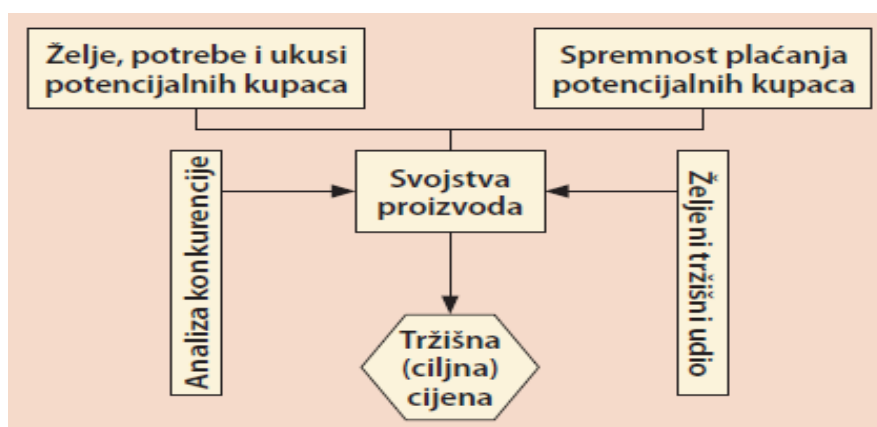
predstavlja svotu ciljnih troškova. Formula za izračun ciljnih troškova može se predočiti kao:

$$\text{Ciljni troškovi} = \text{ciljna cijena} - \text{ciljni dobitak}$$

Svota ciljnih troškova mora pokriti sve troškove potrebne za proizvodnju odnosno nabavu proizvoda.⁴⁰ Iz toga možemo zaključiti da nam je određivanje ciljnih cijena prvi korak do određivanja ciljnih troškova. Da bismo odredili ciljnu cijenu potrebno je provesti dobru analizu konkurencije i zaključiti koja bi to željena cijena bila konkurentna na tržištu. Uz to mora se voditi računa o zahtjevima potrošača ali i koja bi to cijena bila prihvatljiva za njih. Na visinu određivanja ciljne cijene izravno utječe i ciljani tržišni udio kojeg želimo ostvariti tim proizvodom ili uslugom. "Određivanje ciljne cijene predstavlja prvi korak u procesu određivanja ciljnih troškova. Ciljnu cijenu određuje tim stručnjaka na temelju istraživanja tržišta, a u konačnici ona se određuje u onoj svoti koliko su kupci spremni platiti za određeni proizvod. Stoga, informacije o planiranim troškovima proizvoda gotovo da nemaju nikakvu ulogu u procesu formiranja ciljne cijene. Pri određivanju ciljne cijene u procesu određivanja ciljnih troškova značajnu ulogu imaju svojstva proizvoda odnosno fizičke i estetske karakteristike proizvoda koje zahtijevaju korisnici.⁴¹

Slikom 2. prikazan je odnos svih komponenta kojima se dolazi do ciljne cijene.

Slika 2. Određivanje ciljne cijene



Izvor: Potnik Galić, K., Primjena modela ciljanih troškova u analizi upravljanja troškova, RRIF br. 7/15. str. 31.

⁴⁰ K. Potnik Galić, op.cit., str 30

⁴¹ loc. cit.

Dakle, pri odlučivanju o visini ciljane cijene jako je bitno dobro proanalizirati konkurenciju i želje kupaca. Isto tako bitna je i odluka o postotku tržišnog udjela koje poslovni subjekt želi osvojiti svojim proizvodom i uslugom. Stoga će poslovni subjekt koji želi povećati taj tržišni udio morati ostvariti nižu cijenu od one konkurentske.

4.3. Određivanje ciljnog dobitka

Obzirom da je ciljni trošak jednak razlici između ciljne cijene i ciljnog dobitka, nakon određivanja ciljane cijene potrebno je i dobro odrediti ciljni dobitak kojeg poslovni subjekt želi ostvarivati. Tako se pri odluci o visini ciljnog dobitka mora voditi računa o obujmu prodaje koja će se ostvariti. Potom o veličini tržišta odnosno tržišnom udjelu poslovnog subjekta. Tu se dakle radi o određivanju ciljane profitne marže. "Postoje dva načina određivanja ciljnog dobitka⁴² :

- a) na temelju stvarnog postotka profitne marže njegovog prethodnika koja se mora modificirati odnosno prilagoditi tržišnim promjenama
- b) na temelju profitne marže linije proizvoda koja se zatim povećava ili smanjuje ovisno o uvjetima na tržištu.

Ciljni dobitak novog proizvoda (Ps) izračunava se s pomoću formule⁴³:

$$Ps = ROS \times Sa$$

gdje su:

ROS - relativni pokazatelj profitabilnosti prodaje

Sa - ciljna vrijednost prodaje.

Ciljna vrijednost prodaje izračunava se primjenom maloprodajnih cijena prema sljedećoj formuli:

⁴² *ibidem*, str 31.

⁴³ T. Tanaka: "Target Costing at Toyota", *Journal of Cost Management*, Spring 1993., str. 4-11.

$$Sa = Us \times Qs$$

gdje su:

Us - ciljna maloprodajna cijena

Qs - ciljni obujam proizvodnje tijekom životnog ciklusa proizvoda.

"...ciljna vrijednost prodaje mora biti dostatna za pokrivanje svih troškova u životnom vijeku proizvoda. Ciljni dobitak može se mijenjati uslijed promjena tržišnih uvjeta, kao što su povećana ili smanjena potražnja za proizvodom, što će utjecati na povećanje ili smanjenje cijene. Takva je prilagodba ciljnog dobitka nužna tijekom cijeloga životnog vijeka proizvoda."⁴⁴

4.4. Određivanje standardnih troškova

Da bi došli do konačne faze odnosno određivanja ciljnih troškova potrebno je odrediti standardne troškove. "Najjednostavnija definicija standardnih troškova je ona po kojoj su standardni troškovi umnožak standardnog utroška i standardne cijene. Pri definiranju standardnog troška potrebno je prethodno definirati količinski standard i cjenovni standard. Količinski standard upućuje na količinu određenog inputa potrebnog za realizaciju jedinice učinka, dok cjenovni standard upućuje na jediničnu vrijednost inputa potrebnog za realizaciju jedinice outputa"⁴⁵. Dakle standardni troškovi prikazuju nam koliki su to troškovi režija, materijala i rada u normalnim uvjetima poslovanja. Pomoću njih i djelovanjem unutar njih dolazimo do željene uštede. Razlikujemo opće i izravne standardne troškove.

"Izravni se standardni troškovi po jedinici učinka utvrđuju na temelju tehničkih normativa i standardnih cijena. Opći se standardni troškovi po jedinici učinka utvrđuju tijekom procesa računovodstvenog planiranja, a revidiraju se povremeno u

⁴⁴ K. Potnik Galić, , op.cit., str 32

⁴⁵ H. Perčević, Utvrđivanje i primjena standardnih općih troškova proizvodnje, Zagreb, RRIF br. 4/15. , str. 34.

slučaju značajnih promjena tehnologije rada ili cijena materijala, rada ili ostalih troškova."⁴⁶

4.5. Određivanje ciljnih troškova

Konačna faza u modelu ciljnih troškova jest određivanje ciljnih troškova. Sve prethodne faze koristimo da bi dobili završni rezultat ovog modela. Dakle nakon što su se odredile ciljne cijene, dobitak i standardni troškovi, izračunavaju se konačni ciljni troškovi. Konačni obračun određuje se ciljnim cijenama koja mora biti vrlo dobro istražena i odabrana tako da je određena prema zahtjevima tržišta. "Od bruto - cijene oduzima se svota PDV - a kako bi se izračunala neto prodajna cijena. Svota ciljnih troškova dobije se kad se od neto prodajne cijene oduzme svota željenog dobitka i općih troškova izrade. Dobiveni ciljni troškovi kompariraju se s izravnim standardnim troškovima i mjere se odstupanja."⁴⁷

Tablicom 5. prikazan je primjer izračuna ciljnih troškova proizvoda "A" metodom oduzimanja.

Tablica 5. Izračun ciljnih troškova

(u kunama)

OBRAČUN CILJNIH TROŠKOVA – PROIZVOD „A“	
Bruto prodajna cijena	1.900,00
Neto prodajna cijena (bruto – 25 % PDV)	1.520,00
- ciljni dobitak (25 % od neto prodajne cijene)	380,00
- Opći troškovi izrade	439,85
CILJNI TROŠKOVI	700,15
Izravni standardni troškovi	806,67
RAZLIKA	-106,52

Izvor: Potnik Galić, K., Primjena modela ciljanih troškova u analizi upravljanja troškova, RRIF br. 7/15.

⁴⁶ K. Potnik Galić, , op.cit., str 32

⁴⁷ loc. cit.

Kao što je vidljivo u Tablici 5. u ovom izračunu nakon što usporedimo ciljne i izravne standardne troškove, možemo uočiti da proizvod "A" ima prevelike troškove da bi se ostvario ciljni dobitak. Iz toga zaključujemo da je potrebno redizajnirati proizvod "A" kako bi ostvarili željeno stanje, tj. dodatne uštede. To će se ostvariti smanjivanjem razlike između izravnih standardnih troškova i onih ciljanih ili željenih troškova. Ta analiza nakon utvrđivanja troška je i glavni cilj ovog modela. Tako Potnik Galić navodi "...standardni se troškovi pokušavaju što više približiti dopustivim troškovima stalnim poticanjem kreativnih i inovativnih aktivnosti unutar poduzeća. Time nastaje proces kontinuiranog snižavanja troškova u fazi razvoja proizvoda. Osnovni je cilj u ovoj fazi procesa ciljnih troškova smanjivanje troškova, usmjeravanje dizajna proizvoda prema tržišnim zahtjevima, usmjeravanje razvoja proizvoda prema željama korisnika i postizanje komparativnih prednosti na tržištu".⁴⁸

5. Metode analize troškova na primjeru poslovnog subjekta turističke djelatnosti

U sljedećim potpoglavljima nastojat ćemo objasniti kako se provodi metoda ciljnih troškova na primjeru jednog hotelskog poslovnog subjekta. Materija troškova bit će pobliže objašnjena primjerima što sve ulazi u prodajnu cijenu usluge hotela, te o kojim troškovima zaposlenici hotela moraju voditi računa da bi bili što konkurentniji na tržištu. Detaljnijim izračunima ciljnih cijena i dobitka, cilj je objasniti kako se dolazi do ciljanih troškova u ovom modelu, te na čemu poslovni subjekt treba poraditi ako su ti troškovi premašeni.

⁴⁸ *loc. cit.*

5.1. Općenito o poduzeću Hotel "X"

Poslovni subjekt turističke djelatnosti, dakle u ovom slučaju hotel, smješten je u unutrašnjosti Republike Hrvatske. Dakle radi se o kontinentalnom hotelu koji nema toliki priljev turista i noćenja od ljetne sezone kao primjerice neki hoteli u Istri i Dalmaciji. Hotel "X" je utemeljen prije više od 50 godina i ima vrlo bogatu tradiciju. Hotel je kategoriziran u hotele s tri zvjezdice. Uz svoju osnovnu turističku djelatnost, hotel se bavi organiziranjem raznih proslava, kongresa, a u sklopu hotela je i izvrstan restoran, hotelska kuhinja te aperitiv bar. Hotel "X" ima ukupni smještajni kapacitet od preko 170 soba. Tim smještajnim kapacitetom prvi vrhu je tržišnog udjela u svojoj županiji.

5.2. Primjena modela ciljnih troškova na poslovnom subjektu Hotel "X"

Poslovni subjekt "X" u svojem poslovanju već duži niz godina primjenjuje metodu ciljnih troškova u određivanju željenih cijena u odnosu na konkurenciju, ali kao i način kontrole troškova koji utječe na željeni odnosno ciljnu profitnu maržu. U sljedećim tablicama prikazat ćemo kako poslovni subjekt određuje ciljne troškove, a samim time određuje i cijenu svoje usluge. U ovom slučaju kao primjer ćemo uzeti cijenu noćenja u jednokrevetnoj sobi s uslugom doručka, a u sljedećim primjerima analizirat ćemo uslugu noćenja i doručka na primjeru dvokrevetne sobe. Prije prikaza Tablice 6 potrebno je napomenuti da je željeni postotak dobiti koje poslovni subjekt želi ostvariti ovom uslugom, 28% po noćenju. U troškove su uključeni troškovi režija znači struja i voda, te varijabilni troškovi koji u hotelijerstvu ovisi o stupnju iskorištenja kapaciteta. Prosječni varijabilni troškovi kod soba su trošak materijala odnosno raznih sredstva za čišćenje te dodatna potrošnja vezana uz energiju ovisno o godišnjim dobima.

Tablica 6. Izračun prodajne cijene, ciljnog dobitka kod noćenja u jednokrevetnoj sobi

<i>Vrsta troška</i>	<i>Jedinična cijena</i>	<i>Količina</i>	<i>Ukupni trošak</i>
Sobarica / čistačica	30 kn	2 h	60,00 kn
Potrošni materijal (sapun, wc papir,..)	10 kn	1	10,00 kn
Troškovi promjene i pranja posteljine	12 kn	1	12,00 kn
Recepcija	10 kn	1	10,00 kn
Trošak doručka	30 kn	1	30,00 kn
<i>Ukupni direktni troškovi</i>			122,00 kn
- troškovi režija			30,00 kn
- prosječni varijabilni trošak			36,10 kn
<i>Ukupni indirektni troškovi</i>			66,10 kn
Ukupni trošak			188,10 kn
Ciljni dobitak 30%			99,00 kn
Prodajna cijena			287,10 kn
Prodajna cijena + PDV			330,00 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju prikupljenih podataka

Iz tablice 6 možemo zaključiti da sa trenutnom cijenom noćenja poslovni subjekt ostvaruje 188,10 kn ukupnog troška, a ciljani dobitak je 99,00 kn odnosno 30% što premašuje želju managementa poduzeća za dobitkom od 28%. Troškovi režija prikazani su kao udio potrošnje od ukupnog broja soba, a varijabilni variraju ovisno o potrošnji, odnosno koliko je sredstva za čišćenje utrošeno. Potrebno je napomenuti da u troškove ne ulaze troškovi telefona i mini bara. Troškovi telefona naplaćuju se dodatno po potrošenom impulsu isto kao i potrošeno kod mini bara. U sljedećoj tablici uspoređujemo cijenu noćenja s onom od konkurencije i izračunavamo koliki je ciljani trošak.

Tablica 7. Izračun ciljnog troška u usporedbi s konkurencijom kod noćenja u jednokrevetnoj sobi

		KONKURENCIJA	HOTEL "X"	RAZLIKA
Ciljna cijena (Cijena + PDV)		278,40 kn (320,00 kn)	287,10 kn (330,00 kn)	- 8,7 kn
Ciljni dobitak	-	96,00 kn	99,00	- 3,00kn
Ciljni trošak	=	182,40 kn	188,10 kn	- 5,7 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju prikupljenih podataka

Na temelju Tablice 7 u kojoj je prikazana usporedba ciljne cijene, dobitka te ciljnog troška poslovnog subjekta "X" s onom konkurentskom, možemo izvesti nekoliko zaključka. Ako se poslovni subjekt "X" za uslugu noćenja u jednokrevetnoj sobi odluči za promjenu tj. na cijenu koju za istu uslugu, u hotelu iste kategorije ima konkurencija, potrebno je smanjiti troškove za 5,7 kn.

U nastavku slijedi isti postupak, odnosno model ciljnih cijena, tj. takozvana metoda oduzimanja. Na ovom primjeru prikazat ćemo proračun ciljnog troška pri noćenju u dvokrevetnoj sobi. Razlika bi trebala biti u tome da je na ovoj usporedbi subjekt "X" u prednosti zbog svoje veličine u odnosu na broj dvokrevetnih soba u konkurentnom hotelu.

Tablica 8. Izračun prodajne cijene, ciljnog dobitka kod noćenja u dvokrevetnoj sobi

<i>Vrsta troška</i>	<i>Jedinična cijena</i>	<i>Količina</i>	<i>Ukupni trošak</i>
Sobarica / čistačica	30 kn	2 h	60,00 kn
Potrošni materijal (sapun, wc papir,..)	10 kn	1	10,00 kn
Troškovi promjene i pranja posteljine	12 kn	2	24,00 kn
Recepcija	10 kn	1	10,00 kn
Trošak doručka	30 kn	2	60,00 kn
<i>Ukupni direktni troškovi</i>			164,00 kn
- troškovi režija			40,00 kn
- prosječni varijabilni trošak			44,40 kn
<i>Ukupni indirektni troškovi</i>			84,40 kn
Ukupni trošak			248,40 kn
Ciljni dobitak 33%			151,80 kn
Prodajna cijena			400,20 kn
Prodajna cijena + PDV			460,00 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju prikupljenih podataka

Iz Tablice 8 je vidljivo da je poslovni subjekt unatoč povećanju troškova na ukupni trošak od 248,40 kune ustvari uspio spustiti ukupan trošak po osobi za 63,90 kune. Unatoč tome povećanju troškova poslovni subjekt pri ovoj prodajnoj cijeni ostvaruje čak 33% profita tj. 151,80 kune.

U sljedećoj tablici slijedi usporedba s istim noćenjem u dvokrevetnoj sobi kod konkurentskog hotela.

Tablica 9. Izračun ciljnog troška u usporedbi s konkurencijom kod noćenja u dvokrevetnoj sobi

		KONKURENCIJA	HOTEL "X"	RAZLIKA
Ciljna cijena (Cijena + PDV)		452,40 kn (520,00 kn)	400,20 kn (460,00 kn)	52,20 kn
Ciljni dobitak	-	149,29 kn	151,80 kn	- 2,51 kn
Ciljni trošak	=	303,11 kn	248,40 kn	49,69 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju prikupljenih podataka

Na temelju prikazanog u Tablici 9, možemo zaključiti da je u ovom slučaju, odnosno kod usluge noćenja s doručkom u dvokrevetnoj sobi poslovni subjekt "X" u prednosti pred konkurencijom. Znači da je ciljani trošak pri određenoj ciljnoj cijeni od 33%, manji od troška konkurencije. Ta pozitivna razlika u manjem trošku od konkurenta je čak 49 kune i 69 lipa što upućuje da je ovom slučaju hotel "X" sa svojom cijenom doista konkurentan na tržištu. Znači kod noćenja u dvokrevetnoj sobi nije potrebno smanjivati troškove. Ako subjekt želi povećati cijenu, tj. prihvatiti onu od konkurencije, ima prostora za napredak. Hotel "X" dakle ima prostora od 49,69 kn za ulaganje u dodatne troškove koji bi ishodili poboljšanjem ponude. Poslovni subjekt može odrediti ovu manju cijenu prvenstveno zbog svoje veličine i puno većeg broja dvokrevetnih soba nego kod konkurentnog hotela. U prvom slučaju kod jednokrevetnih soba, hotel je konkurentan i razlika u troškovima od 5,7 kn nije značajna. Ipak ako želi i to poboljšati, moguće je to ostvariti kroz smanjenje varijabilnih troškova, jeftinijim potrošnim materijalom ili novim izvorima energije poput solarnih panela, na čemu poslovni subjekt "X" već radi. U ovaj izračun nisu uračunati popusti koje razmatrani hotel nudi kada se radi o gostu s djetetom, od 30%, pri čemu dijete nije starije od 12 godina.

6. Zaključak

Ako želimo da neki poslovni subjekt funkcionira na zadovoljavajućoj razini, potrebno je da uskladi svoje vanjske i unutarnje čimbenike. Poslovni subjekti to ostvaruju promjenama u svojim pojedinim čimbenicima djelovanja, a tim promjenama dolazi i do promjene troškova. Troškovnim promjenama dolazi do veće ili manje uspješnosti nad konkurencijom, zavisno na koji način su one obavljene. Kod raznih poslovnih poduzeća pa tako i onih koje obavljaju turističku djelatnost, taj posao se provodi putem upravljanja troškova. Troškovima se najčešće upravlja primjenom metoda analize troškova. Ove metode daju odgovore na mnoga pitanja o trošku, te se njima utvrđuju glavni razlozi promatranog troška. Na primjeru hotelskog poslovnog subjekta prikazano je kako se metodom ciljnih cijena, dolazi do ciljnog dobitka, te određuje cijena usluge u usporedbi s cijenama konkurencije ili tržišta. Reduciranjem troškova proizvodnje, kod postojećih proizvoda te smanjivanjem troškova pri kreiranju i plasmanu novih proizvoda i usluga, menadžment poslovnog subjekta mora neprestano isprobavati i pronalaziti što korisnije i suvremene troškovne metode i tehnike. Moguće je zaključiti da u današnjem vremenu napredne tehnologije i daljnjeg razvijanja proizvoda i usluga, poslovni subjekt jednostavno mora stalno provoditi metode analize troškova jer bi u suprotnom mogao biti oslabljen od konkurencije, te izgubiti svoj tržišni udio.

Popis literature

Knjige:

- Belak V. , *Bilanca postignuća (Balanced Score Card) u planiranju i praćenju rezultata poslovanja*, u zborniku *Poduzetništvo, financije i računovodstvo – Hrvatska kandidatkinja za članstvo u Europskoj uniji*, Zagreb, Rovinj, Hrvatski računovođa, 2002
- Belak V. , *Računovodstvo proizvodnje*, Zagreb, RRIF Plus, 2009.
- Belak V., *Menadžersko računovodstvo*. Zagreb, RRIF plus, 1995.
- Dražić Lutilsky I., Perčević H., *Uravnotežen sustav mjerenja rezultata – BSC model*, Zagreb, Rif, 53(6), 2007.
- Horngren T., Ch., Datar, ,G . Foster, *"Cost Accounting"* , New Jersey, Prentice Hall, 2003.
- Peršić M., Janković S., *Menadžersko računovodstvo hotela*, Zagreb, Rif , 2006.
- Polimeni R.S., Handy S.A., Cashin J.A., *Troškovno računovodstvo*, Zagreb, Faber & Zgombić Plus, 1999.,

Znanstveni i stručni članci:

- Cingula M., Klačmer M., *Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima*, Zagreb, RRiF., Broj 8, 2003
- Drljača M., *Metode upravljanja troškovima* , Zagreb, Stillokes, 2004.
- Perčević H., *Utvrđivanje i primjena standardnih općih troškova proizvodnje*, Zagreb, RRIF br. 4/2015.

- Potnik Galić K., *Primjena modela ciljanih troškova u analizi upravljanja troškova*, RRIF br. 7/2015.
- Stojiljković N., *Activity Based Costing/Management – nužnost, a ne odabir*, Zagreb, Infotrend, Broj 84, 2000.
- Špac D., *Upravljanja troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost*, Zagreb, RRIF br. 8/2011.
- Tanaka T. , *Target Costing at Toyota*, Journal of Cost Management, Spring 1993

Internet izvori:

- Drljača M., Metode *upravljanja troškovima*, preuzeto sa:
http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf zadnji put pristupljeno
 (23.9.2017.)

Ostali izvori :

- Informacije iz analiziranog poduzeća

Popis slika

Slika 1. Prikaz osnovnih perspektiva bilance postignuća

Slika 2. Određivanje ciljne cijene

Popis tablica

Tablica 1. Troškovi prema raznim kriterijima

Tablica 2. Metode upravljanja troškovima

Tablica 3. Prikaz proizvodnih troškova

Tablica 4. Prikaz proizvodnih i režijskih troškova

Tablica 5. Izračun ciljnih troškova

Tablica 6. Izračun prodajne cijene, ciljnog dobitka kod noćenja u jednokrevetnoj sobi

Tablica 7. Izračun ciljnog troška u usporedbi s konkurencijom kod noćenja u jednokrevetnoj sobi

Tablica 8. Izračun prodajne cijene, ciljnog dobitka kod noćenja u dvokrevetnoj sobi

Tablica 9. Izračun ciljnog troška u usporedbi s konkurencijom kod noćenja u dvokrevetnoj sobi

Sažetak

Metodama analize troškova utječe se na poslovni subjekt u cjelini. Kako troškovi izravno utječu na poziciju i uspješnost poslovnog poduzeća na tržištu, potrebno im je posvetiti pažnju i znanje kako i se uspješno prilagodili zahtjevima tržišta, te pružili otpor konkurenciji. Poslovni subjekti to ostvaruju raznim tradicionalnim i suvremenim modelima upravljanja troškovima. Neki od njih tako troškove proučavaju prema procesu, neki prema aktivnosti, a neki poslovni subjekti određuju ciljne troškove. Tako je i u poslovnim subjektima turističke djelatnosti, management mora sagledavati troškove sa svakog mogućeg aspekta, te pružiti zadovoljavajući proizvod uz uslugu uz isto takve zadovoljavajuće troškove. Analizirani poslovni subjekt u svojoj djelatnosti nastoji minimizirati svoje troškove na način da kvaliteta usluge ostane nepromijenjena. Pošto je poslovni subjekt lider na svojem tržištu, nastoji analizom troškova i daljnjim uštedama to i ostati.

Ključne riječi: troškovi, modeli analize troškova, metode analize, ciljni troškovi

Summary

Cost analysis methods affect the whole company. Costs directly affect the position and performance of a company on the market and because of that companies need to pay attention and know how to successfully adapt to market demands to provide resistance to competition. Companies realize various traditional and modern cost management models. Some of them, study costs according to the process, some according to the activities, and some companies determine the target costs. In tourism business, management has to look at costs from every angle, and provide a satisfactory product along with service at the same satisfactory costs. Analyzed company in activities, strives to minimize costs by keeping quality services unchanged. Since the company is the lider in their market, with cost analysis, they plan to keep it that way.

Keywords: costs, cost analysis models, analysis methods, target costing