Model ciljnih troškova kod odabranih poslovnih subjekata

Paškov-Galić, Eva

Undergraduate thesis / Završni rad

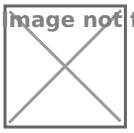
2018

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:137:294680

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

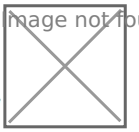
Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**



Repository / Repozitorij:

Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula





Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković“

Eva Paškov-Galić

MODEL CILJNIH TROŠKOVA KOD ODABRANIH POSLOVNIH SUBJEKATA

Završni rad

Pula, veljača 2018.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković“

Eva Paškov-Galić

MODEL CILJNIH TROŠKOVA KOD ODABRANIH POSLOVNIH SUBJEKATA

Završni rad

JMBAG: 0303007291, izvanredan student

Studijski smjer: Financijski menagement

Predmet: Računovodstvo troškova

Znanstveno područje: Društvene znanosti
Znanstveno polje: Ekonomija
Znanstvena grana: Računovodstvo

Mentor: Izv.prof.dr.sc. Ksenija Černe

Pula, veljača 2018.

Sažetak

Cilj ovog završnog rada je pojasniti metodu ciljnih troškova, način obračuna ciljnih troškova te ispitati upoznatost i korištenje navedene metode od strane poslovnih subjekata. Model ciljnih troškova je složeni koncept upravljanja troškovima, a obuhvaća niz instrumenata za planiranje i donošenje odluka o strukturi troškova proizvoda. Tradicionalnim planiranjem i upravljanjem nije moguće ostvariti troškove koje prihvaćaju kupac i konkurencija, zato ciljno upravljanje predstavlja značajan korak u razvoju koncepta upravljanja troškovima.

Ovaj završni rad podijeljen je u 5 poglavlja. Osim uvoda i zaključka tri su glavna poglavlja koja obrađuju temu rada. U drugom poglavlju utvrđujemo razliku između tradicionalnog i ciljnog upravljanja troškovima i obračun ciljnih troškova, metode obračuna ciljnih troškova, zatim ciljne troškove kao faktor maloprodajnih cijena te primjena ciljnih troškova u analizi vrijednosti, koja predstavlja model po kojem se troškovi analiziraju po komponentama proizvoda te se utvrđuje koja je komponenta kandidat za snižavanje troškova. Treće poglavlje čini primjer obračuna ciljnih troškova u poslovnom subjektu X, koje na temelju istraživanja tržišta utvrđuje ciljnu prodajnu cijenu proizvoda koji želi proizvoditi, utvrđuje količinu proizvoda koju može prodati te željenu dobit po komadu proizvoda. Na temelju procijenjenih troškova, ciljne prodajne cijene i željene dobiti, utvrđuje i ciljni trošak proizvoda. Četvrto poglavlje čini istraživanje primjene modela ciljnih troškova koje je odrađeno u obliku ankete koja je provedena sa ciljem utvrđivanja upoznatosti poslovnih subjekata sa suvremenim metodama obračuna troškova, konkretno sa metodom ciljnih troškova, te korištenjem navedenih metoda u svom poslovanju.

Summary

The aim of this final work is to clarify the Target cost method, the way of calculating target costs and to examine the familiarity and use of the mentioned method by business entities. The Target Cost Model is a complex cost management concept, encompassing a number of instruments for planning and decision making on the cost structure of products. It is not possible to realize the costs that are acceptable by the buyer and the competition with traditional planning and management, so target management is a significant step in the development of the cost management concept.

This final work is divided into 5 chapters. In addition to the introduction and the conclusion, there are three main chapters that address the topic of the work. In the second chapter, we determine the difference between traditional and targeted cost management and the target cost calculation itself, target cost calculation methodology, target costs as a factor of retail prices and the application of target costs in the value analysis, which is the model by which the costs are analyzed by product components and determines which component is a candidate for cost reduction. The third chapter is an example of the calculation of target costs in company X, which is based on market research and determines the target selling price of the product it wants to produce, determines the amount of product it can sell and the desired profit per product. Based on the estimated costs, the target sales price and the desired profit, it also determines the target cost of the product. The fourth chapter explores the application of the target cost model that was conducted in the form of a survey which was done to identify business entities with modern cost accounting methods, especially with the target cost method and using the mentioned methods in their business.

S A D R Ž A J

1. UVOD …… 1

2. METODA CILJNIH TROŠKOVA ……... 2

2.1. Tradicionalno i ciljno upravljanje troškovima …… 5

2.2. Obračun ciljnih troškova …….. 6

2.3. Metode utvrđivanja ciljnih troškova ……... 11

2.4. Primjena metode ciljnih troškova …… 13

2.5. Ciljni troškovi kao faktor maloprodajnih cijena …… 14

2.6. Primjena ciljnih troškova u analizi vrijednosti ……... 16

3. PRIMJER OBRAČUNA CILJNIH TROŠKOVA ……..…… 19

4. ISTRAŽIVANJE PRIMJENE MODELA CILJNIH TROŠKOVA ……..… 22

5. ZAKLJUČAK …….. 27

L I T E R A T U R A…… 29

POPIS SLIKA ……. 30

POPIS TABLICA …… 31

POPIS PRILOGA ……... 32

ANKETNI UPITNIK …… 33

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisani _____, kandidat za prvostupnika _____ovime izjavljujem da je ovaj Završni rad rezultat isključivo mojega 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, _____, _____ godine

IZJAVA
o korištenju autorskog djela

Ja, _____ dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj završni rad pod nazivom

_____

_____

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, _____ (datum)

Potpis

_____

1. UVOD

Menageri u poslovnim subjektima donose brojne odluke i stalno žele maksimizirati vrijednost istih tražeći načine kako poslovati uz što manje troškove. U svezi s time ključno je upravljanje troškovima, a pod time se podrazumijeva smanjivanje i kontrola troškova. Smanjivanjem troškova se nastoji svesti troškove na najnižu moguću razinu tako da se eliminiraju nepotrebni troškovi, dok kontrola podrazumijeva ostanak troškova unutar nekih zadanih okvira. Troškovima se može upravljati samo ako ih se može mjeriti.

Jedan od najvažnijih dijelova ukupne strategije poslovnog subjekta je donošenje odluke o cijeni proizvoda ili usluge. Subjekti žele postaviti cijene svojih proizvoda ili usluga na način da ostvarenim prihodima od prodaje pokrivaju troškove koji su povezani s proizvodom, ali i da ostvare željenu dobit. Zato su informacije o troškovima koji su potrebni da proizvod ili usluga nastane veoma važne. Postoje mnoge metode upravljanja troškovima, a u ovom radu obrađena je Metoda ciljnih troškova ili *Target Costing* metoda. Tu je metodu obračuna troškova za svoje potrebe razvila, a kasnije i popularizirala, japanska Toyota 60-ih godina 20. stoljeća. Metoda ciljnih troškova predstavlja suvremeni pristup u upravljanju troškovima koji se sastoji od tržišno orijentiranog planiranja ciljnih troškova. Tržišne cijene određuju visinu i strukturu troškova poslovnog subjekta, ali i niz poslovnih aktivnosti s ciljem njihovog uklapanja u postavljene tržišne okvire.

Model ciljnih troškova je složeni koncept upravljanja troškovima**,** a sam obračun ciljnih troškova se temelji na spoznaji da tradicionalnim planiranjem i upravljanjem nije moguće ostvariti troškove koje prihvaća kupac i konkurencija.

Svrha i cilj ovog rada je opisati i prikazati metodu ciljnih troškova, odnosno što je ciljni trošak, kako se računa, kada je i gdje razvijena metoda ciljnih troškova, obračun ciljnih troškova te metode utvrđivanja i primjene ciljni troškova. Za potrebe ovog rada provedeno je i istraživanje o primjeni ciljnih troškova u obliku ankete koja se sastoji od deset anketnih pitanja, a rađena je na uzorku od 25 poslovnih subjekata. Metode korištene prilikom izrade ovog rada su metode analize i metode anketiranja.

2. METODA CILJNIH TROŠKOVA

Metoda ciljnih troškova je metoda koja polazi od ciljne prodajne cijene proizvoda i temeljem koje se utvrđuje ciljni trošak proizvoda, a na način da se od nje oduzme željena dobit.

Ciljni troškovi (engl. *target costs*) predstavljaju strukturirani pristup određivanju troškova uz koje proizvod treba biti izražen sa specificiranom kvalitetom kako bi ostvario željenu razinu dobiti uz očekivane prodajne cijene. [1] To je jedna od suvremenih koncepcija upravljanja troškovima, a razvijena je u Japanu za vrijeme prve naftne krize 1973. godine. Ova je metoda strogo tržišno usmjerena, osigurava troškovno usmjerenu koordinaciju svih poslovnih područja poslovnog subjekta, ovisno o životnom vijeku proizvoda. Osnovna ideja ove metode je da ne određuju troškovi proizvodnje razinu cijena, nego cijene određuju na tržištu ostvarive troškove. Prema metodi ciljnih troškova poslovni subjekt se prilagođava datostima tržišta. S obzirom na tradicionalno shvaćanje, postojećim troškovima poslovnog subjekta pridodaje se željena dobit te se kao rezultat dobiva prodajna cijena proizvoda ili usluge. Budući da tržište određuje dopustive troškove, prema suvremenom načelu polazi se od tržišne cijene koja se umanjuje za željenu dobit, a razlika se odnosi na dopustive – ciljne troškove.

Nakon utvrđivanja ciljnih troškova za poslovni subjekt, odnosno za proizvod ili uslugu, optimiziraju se indirektni troškovi i provodi strukturno prilagođavanje funkcija, odjela i suradnika. Koncept ciljnih troškova se posljednjih godina razvio u zaokruženo načelo upravljanja troškovima. Koristi se uobičajeno kod razvoja novog proizvoda, a ishodište koncepta su uvijek zahtjevi kupaca. Na temelju rezultata istraživanja tržišta suradnici u istraživanju i razvoju dobivaju nalog da definiraju i specificiraju proizvod (Broz Tominac et al., 2015.).

Stvarni početak upravljanja ciljnim troškovima je utvrđivanje prodajne cijene za novi proizvod. U koncepciji ciljnih troškova razvijeni su različiti procesi pronalaska ciljnih troškova. Prema jednom od njih (*market into company*) ciljni troškovi se izvode

[1] Objašnjenje preuzeto sa: www.poslovni.hr/leksikon/ciljni-troškovi

izravno iz na tržištu ostvarive prodajne cijene i planirane dobiti (Broz Tominac et al., 2015.). Kada se od ostvarive prodajne cijene oduzme planirana dobit, dobiva se dopustivi trošak, tj. tržišno priznati trošak. Na temelju postojeće proizvodne i procesne tehnologije stručni odjeli utvrđuju stvarne troškove, standardne troškove bez tehnoloških inovacija. Ciljni troškovi koje treba definirati su razlika između dopustivih i stvarnih troškova, pri čemu se ustrajnim korištenjem inovativnih mogućnosti stvarni troškovi pokušavaju što više približiti dopustivim troškovima. Polazeći od osnovne poslovne strategije menagement na kraju utvrđuje ciljne troškove kod određene razine troškova.

Kako bi pojedinim funkcijama proizvoda pridružili resurse, a da vrijednost proizvoda odgovara željama kupaca, proizvod se raščlanjuje na svoje pojedine funkcije, koje se vrednuju i klasificiraju. Zatim se pojedine komponente proizvoda ponovno sastavljaju i optimiziraju prema odnosu svojih pondera i troškovnog udjela. Ako se troškovni udjeli pojedinih komponenata proizvoda obračunavaju na temelju postojeće proizvodne tehnologije onda će stvarni troškovi, u pravilu, biti znatno viši od tržišno dopustivih troškova. Tada nastaje proces permanentnog snižavanja troškova u fazi razvoja proizvoda kako bi se dostigao novi standard.

Shodno navedenome zaključujemo kako se ciljni trošak utvrđuje prema formuli (Gulin et al., 2011., str. 263):

Ciljni trošak = ciljna prodajna cijena – željena dobit“

Ciljna prodajna cijena je procijenjena prodajna cijena koju su kupci spremni platiti. Ona se procjenjuje na temelju percipirane vrijednosti kupca za taj određeni proizvod ili uslugu ali i na temelju cijena kod konkurenata. Polazište kod ove metode je utvrđivanje ciljne prodajne cijene od koje se oduzme željena dobit po proizvodu kako bi se izračunao ciljni trošak proizvoda. Zatim se procijeni stvari trošak proizvoda te se uspoređuje s ciljnim troškom. Ukoliko je procijenjeni stvarni trošak proizvoda viši od ciljnog troška potrebno je utvrditi na koji se način procijenjeni stvarni trošak može smanjiti do razine ciljnog troška. Tu se mora proučavati svaki element troškova i moraju se razmotriti različiti načini snižavanja troškova kako bi se procijenjeni

troškovi doveli u raspon ciljnih troškova (Gulin et al., 2011.).

Ukoliko se utvrdi da se to ne može postići ni na koji način, poslovnom subjektu nije isplativo započeti s proizvodnjom proizvoda jer neće ostvariti željenu dobit po komadu prodanog proizvoda.

Model ciljnih troškova je složen koncept upravljanja troškovima i, premda ga domaći poslovni subjekti koriste već gotovo tri desetljeća, još uvijek izaziva brojne kontradikcije s aspekta svoje praktične primjene. Tehnike ciljnih troškova čine suvremenu koncepciju upravljanja troškovima, a obuhvaćaju niz instrumenata za planiranje i donošenje odluke o strukturi troškova proizvoda ili usluga. Model ciljnih troškova primjenjuje se u najranijim stadijima proizvodnje, odnosno već u stadiju planiranja i razvoja proizvoda, radi prilagođavanja proizvoda potrebama i željama kupaca (Galić K. i Z., 2008.).

2.1. Tradicionalno i ciljno upravljanje troškovima

Metoda obračuna ciljnih troškova ili *target costing* metoda razvijena je od japanskog poslovnog subjekta Toyota 1963. godine. Ubrzo ga slijede mnogobrojni subjekti poput Nissana, Canona, Sharpa, Sonya i dr. U SAD-u i Europi obračun ciljnih troškova se javlja početkom 80-ih godina. Metodu ciljnih troškova u Japanu ne smatraju samo metodom obračuna troškova već filozofijom odlučivanja. Ono predstavlja ključni koncept upravljanja troškovima jer se izračunavanju troškova pristupa prije njihovog nastanka te se dozvoljava nastanak samo onih troškova koje je kupac spreman platiti i koji su konkurentni na tržištu (Gulin et al., 2011.).

Obračun ciljnih troškova se temelji na spoznaji da tradicionalnim planiranjem i upravljanjem nije moguće ostvariti troškove koje prihvaća kupac i konkurencija. S jedne strane promatra se kako oblikovanje proizvoda i usluga prema željama kupaca djeluje na troškove, dok s druge strane poštuje troškove proizvoda vodećih konkurenata. Navedena metoda stavlja kupca u središte pozornosti, a visinu troškova određuje tržište. Na taj se način onemogućava plasiranje proizvoda nezadovoljavajuće kvalitete za kupca kao i neprihvatljive prodajne cijene za tržište.

Za razliku od tradicionalnog pristupa upravljanju troškovima, ciljno upravljanje predstavlja veliki korak u razvoju koncepata upravljanja troškovima.

Tradicionalni pristupi upravljanju troškovima polaze od troškova koji su rezultat postojećih mogućnosti i potencijala poslovnog subjekta. Kada tim troškovima dodamo određenu maržu ili dobit, dolazimo do prodajne cijene proizvoda ili usluge. Ako tržište nije spremno prihvatiti takvu prodajnu cijenu, pronalaze se mogućnosti za racionalizaciju i smanjivanje troškova. Ciljno upravljanje troškovima započinje s prodajnom cijenom i planiranom dobiti koje tržište može prihvatiti, a tek potom odredi moguće troškove proizvoda. U fazi planiranja proizvoda i proizvodnog procesa pristupa se pronalaženju metoda za snižavanje troškova i njihovo svođenje u moguće okvire (Broz Tominac et al., 2015., Gulin et al., 2011.).

«Obračun ciljnih troškova je instrument strateškog menagementa. Ono predstavlja kontinuirani proces, a zajedno s metodom neprekidnog poboljšanja i smanjenja troškova tzv. *Kaizen Costing* metoda, usmjeren je na cjelokupan životni ciklus.

Kaizen dolazi od japanske riječi *Kai* što znači promjenu i *Zen* što znači težiti boljem. *Kaizen Costing* predstavlja poslovno promišljanje koje neprekidno vodi traženju boljih rješenja, poput inovacija, velikih racionalizacija, poboljšanja, otklanjanja grešaka i slično» (Gulin D. et al., 2011.). Takva rješenja se mogu ostvariti neprekidnim malim koracima. Tako da osnovno pravilo *Kaizen*-a glasi: polako se može također daleko doći. Dok se obračun ciljnih troškova primjenjuje u razvojnoj fazi proizvoda, *Kaizen* metoda je orijentirana na fazu proizvodnje i prodaje, s ciljem kontinuiranog i sistematskog smanjivanja troškova.

Za uspješno funkcioniranje *Kaizen Costing* metode potrebno je uključivanje i slijedećih koncepata: *Time based Menagement* (TBM), *Just in Time* (JIT) i *Total Quality Menagement* (TQM) (Broz Tominac et al., 2015.). *Time based Menagement* tj. koncept upravljanja vremenom i *Just in Time* odnosno nabavka točno na vrijeme, usmjereni su na što kraće vrijeme u razvoju i izradi proizvoda. *Total Quality Menagement* odnosno upravljanje potpunom kvalitetom za osiguranje tražene kvalitete proizvoda, *Target Costing* i *Kaizen Costing* osiguravaju kontinuirano smanjenje troškova (Broz Tominac et al., 2015.).

Koncept ciljnih troškova nije usmjeren samo na definiranje i dodjeljivanje ciljnih troškova njihovim nositeljima nego osigurava traženu kvalitetu proizvoda i pravi trenutak plasiranja proizvoda na tržište.

2.2. Obračun ciljnih troškova

Pretpostavka uvođenja obračuna ciljnih troškova je prije svega timski rad u poslovnom subjektu. Djelatnici odjela oblikovanja i dizajna proizvoda, nabave, proizvodnje, prodaje, marketinga, financija i računovodstva moraju se još prije samog početka proizvodnog procesa uključiti u projektni tim. U tim se uključuju i vanjski članovi, poput dobavljača, kupaca, posrednika i sl (Gulin D. et al., 2011.).

Naglasak se stavlja na konstrukcijska rješenja i oblikovanje proizvoda jer se u tim fazama postižu najveće uštede troškova.

«Obračun ciljnih troškova karakterizira (Broz Tominac et al., 2015.):

- ciljna prodajna cijena određuje cijenu koštanja
- poštivanje zahtjeva tržišta
- timski rad
- poštivanje na troškove čitavog životnog ciklusa
- uvažavanje cjelokupnog lanca vrijednosti.»

Osnovni princip obračuna ciljnih troškova je da prilikom stvaranja proizvoda, odnosno usluge mogu nastati samo oni troškovi koje je kupac spreman platiti. Oblikovanje proizvoda i usluga mora biti u skladu s kvalitetom i funkcionalnošću kupaca, ali unutar okvira mogućih troškova kako bi se ostvarila ciljna dobit poslovnog subjekta.

«Proces uvođenja ciljnih troškova može se podijeliti u dvije faze (Gulin et al., 2011.):

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

Između navedenih dviju faza ne postoji jasna granica, budući da se one međusobno isprepliću.

Prva faza je okrenuta aktivnostima izvan poslovnog subjekta i obuhvaća istraživanje tržišta, analizu konkurencije, definiranje tržišnog segmenta, utvrđivanje zahtjeva i želja kupaca, definiranje potrebnih svojstva proizvoda, tržišne cijene i željene dobiti.

Druga faza je usmjerena na aktivnosti unutar poslovnog subjekta te obuhvaća utvrđivanje standardnih troškova poslovanja, razliku između standardnih i ciljnih troškova te sam proces proizvodnje i kontinuiranog poboljšanja (Broz Tominac et al. 2015.).

Računovodstvo ima značajnu ulogu u obračunu ciljnih troškova. U računovodstvu se obrađuju eksterne i interne informacije na način da postanu usporedive, dostupne i razumljive svim sudionicima projektnog tima. U okviru računovodstva postavljaju se kriteriji za definiranje ciljnih troškova i ciljne dobiti, utvrđuje razlika stvarnih i ciljnih troškova te se aktivno sudjeluje u razvoju informacijskog sustava.

„Uvođenje obračuna ciljnih troškova može se podijeliti u nekoliko koraka (Gulin et al., 2011.):

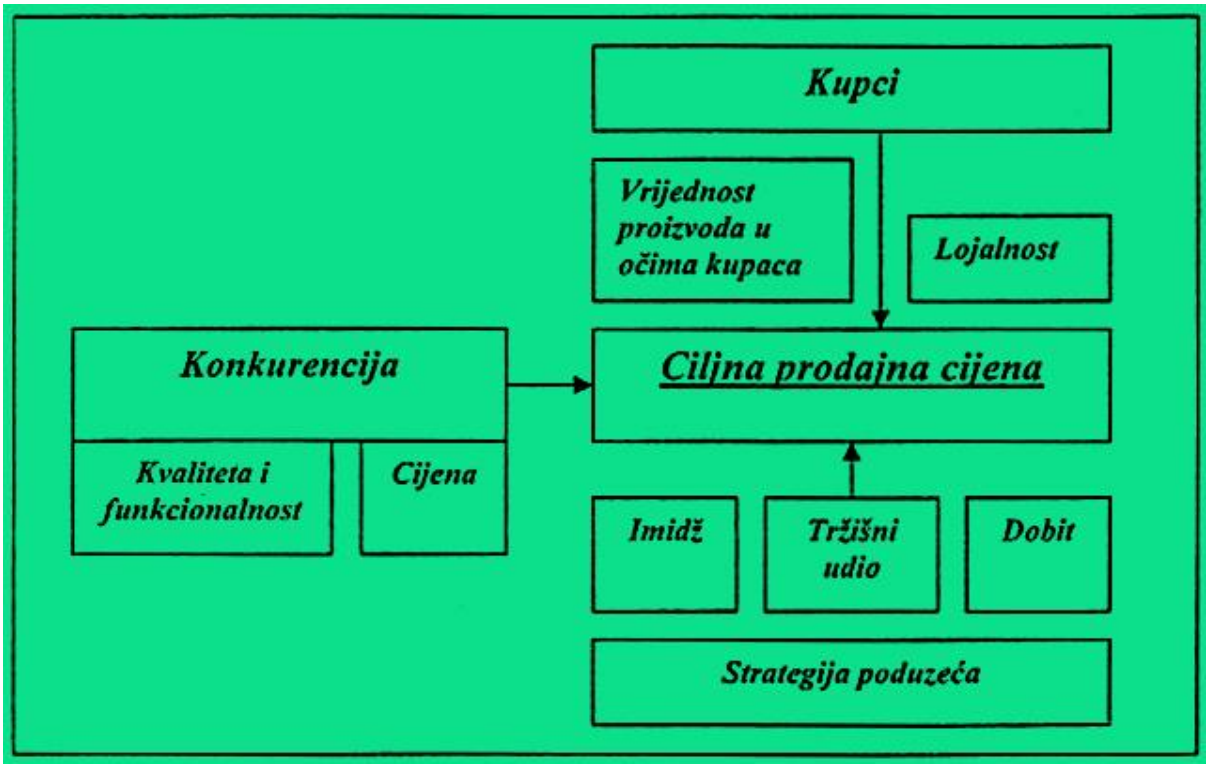
1. određivanje ciljeva i sadržaja projekta
2. definiranje podataka o prodaji proizvoda
3. određivanje ciljne dobiti i ciljnih troškova
4. utvrđivanje ciljnih troškova po sastavnim dijelovima.“

U prvom koraku se određuju ciljevi i sadržaj projekta te očekivane koristi kupaca novog proizvoda. U ovoj fazi se priprema i projektna dokumentacija koja opisuje ciljni proizvod i sve njegove funkcije. Osnova za donošenje odluke o ciljnim troškovima proizvoda i njegovih sastavnih dijelova su koristi koje kupac očekuje od proizvoda. Što je manja korist neke funkcije proizvoda to je i izrada jeftinija. Način na koji se dolazi do informacija o upotrebnoj vrijednosti je anketiranje kupaca. Dobiveni odgovori se vrednuju te korištenjem određenih metoda određuje se prinos pojedine funkcije upotrebnoj vrijednosti proizvoda (Broz Tominac et al., 2015.).

Nakon što smo definirali ciljni proizvod i njegove funkcije određuje se ciljna prodajna cijena, životni ciklus proizvoda, odabiru se ciljna tržišta i određuje strategija za odabrana tržišta. Osnova za određivanje prodajne cijene je kombinacija cijene konkurencije, spremnost kupaca za plaćanje proizvoda i količina proizvoda koje poduzeće želi proizvoditi. Ako se ne očekuje dugoročno stabilna prodajna cijena, potrebno je utvrditi i kretanje cijene za pojedine faze životnog ciklusa (Broz Tominac, et al., 2015.).

Slika 1.

Određivanje ciljne prodajne cijene



Izvor: Gulin D., Janković S., Dražić Lutilsky I., Perčević H., Peršić M., Vašiček V.: UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO, Zagreb, 2011., str. 515

U slijedećem koraku se od ciljne prodajne cijene oduzima ciljna dobit. Ciljna dobit predstavlja željenu dobit određenog proizvoda, a definirana je ukupnom dobiti poslovnog subjekta, proizvodnim miksom subjekta, profitabilnošću pojedinih proizvoda, životnim vijekom proizvoda i slično. Preporuka je da se pri definiranju dobiti koristi čista dobit jer se obračun ciljnih troškova ne bi odnosio i na opće troškove poslovanja (Gulin et al., 2011.).

Oduzimanjem ciljne dobiti od ciljne prodajne cijene dolazi se do dozvoljenih troškova. Usklađivanje dozvoljenih i standardnih troškova dovodi do ciljnih troškova.

Ciljni troškovi su najviše dopušteni troškovi u cijelom životnom vijeku proizvoda i određuju se posebno za svaku životnu fazu. Ako su dozvoljeni troškovi niži od standardnih, dolazi do snižavanja troškova. Ako su dozvoljeni troškovi viši od standardnih, potrebno je izvršiti dodatna ulaganja na razini sastavnih dijelova (Gulin et al., 2011.).

Ciljni troškovi se utvrđuju u području direktnih i indirektnih troškova. Nakon definiranja ukupnih direktnih i indirektnih ciljnih troškova, ciljne troškove je potrebno utvrditi po funkcijama, zatim po sastavnim dijelovima ili komponentama i po odjeljenjima (Broz Tominac et al., 2015, Gulin et al. 2011.).

Proizvod možemo definirati kao kombinaciju različitih funkcija koje omogućavaju njegove komponente. Funkcije proizvoda su dugoročno stabilnije od njegovih sastavnih dijelova, npr. osobno računalo, gdje se glavne funkcije nisu puno promijenile, a sastavni dijelovi su doživjeli više promjena. Definiranjem pojedinih funkcija proizvoda odgovara se na pitanje što proizvod radi, kakvi su mu učinci, za što se upotrebljava, koje zadaće izvršava i drugo. Funkcije proizvoda su povezane sa koristima koje kupac ima od proizvoda (Gulin et al., 2011.).

Nakon definiranja funkcija proizvoda, ciljni troškovi se raščlanjuju na pojedine komponente koje su nositelji funkcija. Prostor za smanjivanje troškova je u sastavnim dijelovima koji uzrokuju visoke troškove i neodgovarajući doprinos korisnosti proizvoda prema ocjenama kupaca. Mogućnosti smanjivanja troškova su u traženju najboljih konstrukcijskih rješenja, sprječavanje pogrešaka, uskih grla te minimiziranje troškova odabirom jeftinijih ali kvalitetnijih materijala, manjeg broja dobavljača i slično. Jedan od načina smanjivanja troškova je i smanjenje odnosno uklanjanje procesa koji ne stvaraju vrijednost za kupca (Broz Tominac et al., 2015, Gulin et al., 2011.).

2.3. Metode utvrđivanja ciljnih troškova

«Teorija i praksa poznaju tri metode utvrđivanja ciljnih troškova (Gulin et al., 2011., str. 513):

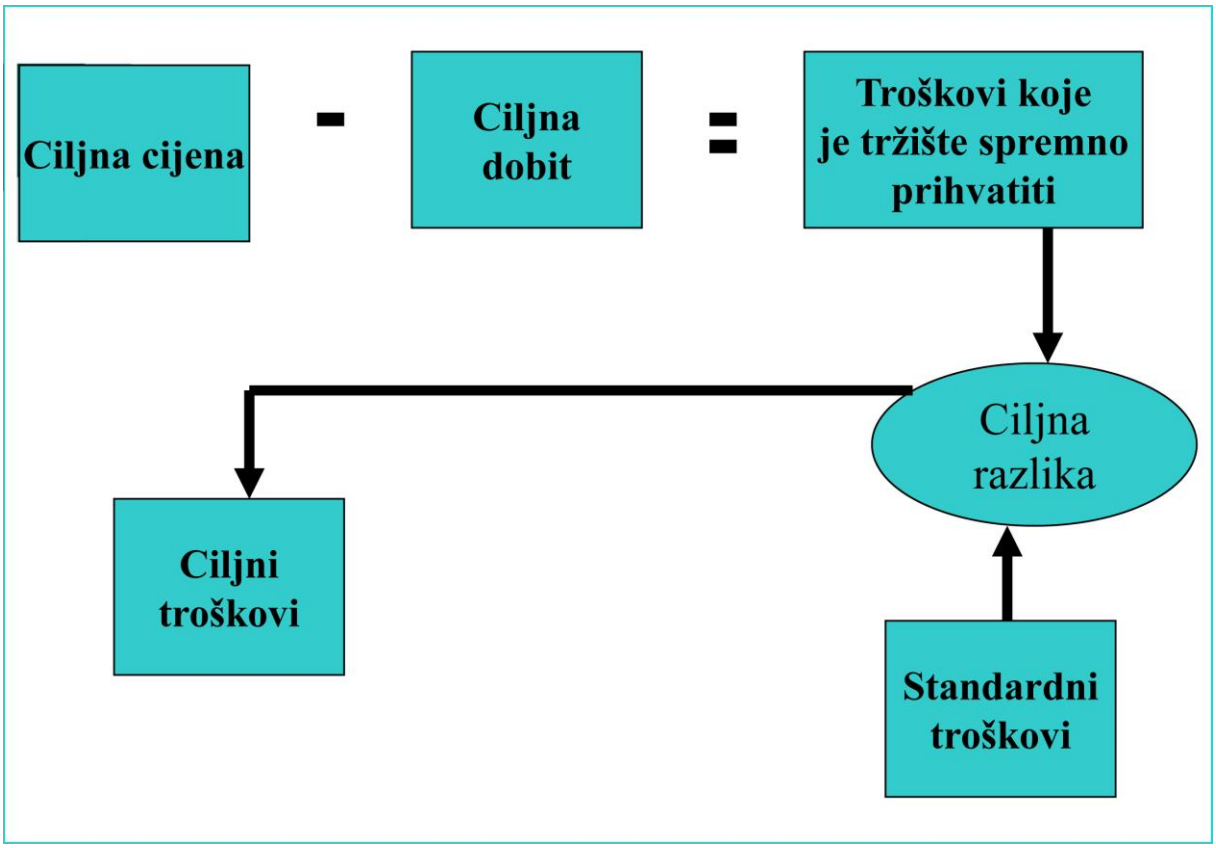
- metoda oduzimanja
- metoda zbrajanja
- integrirana metoda.»

Metoda oduzimanja je osnovna metoda za određivanje ciljnih troškova te na njoj počiva cjelokupna filozofija i koncepcija. U literaturi se naziva i *market into company* metoda. Od tržišne cijene se oduzima ciljna dobit i dobivaju tržišno dopušteni troškovi. Iz razlike između tržišno dopuštenih i standardnih troškova izvode se ciljni troškovi poslovnih subjekta.

Kod ove metode važnu ulogu ima upravljanje ciljevima ili *Menagement by Objectives* koje se temelji na određivanju ciljeva zajedno s djelatnicima koji su na taj način motivirani za postizanje tih ciljeva. Uvođenjem ciljnih troškova u koncept upravljanja ciljevima u određivanje ciljeva unosimo i zahtjeve tržišta (Gulin et al., 2011.).

Slika 2.

Utvrđivanje ciljnih troškova – metoda oduzimanja



Izvor: Gulin D., Janković S., Dražić Lutilsky I., Perčević ., Peršić M., Vašiček V.: UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO

Metoda zbrajanja se temelji na postojećoj tehnologiji i ostvarenim rezultatima u poslovnom subjektu. Kod ove metode se ne uzima u obzir u potpunosti tržišnu cijenu kao osnovu određivanja ciljnih troškova.

Definiranje ciljnih troškova kod ove metode temelji se na regresivnoj jednadžbi (Gulin et al., 2011., Potnik Galić i Galić, 2008.):

$$\textbf{\textit{Ciljni trošak} = a + bx}$$

a = uobičajeni stvarni trošak jednak svim proizvodima

b= uobičajeni stvarni trošak kojeg određuje x svojstvo oblikovanog proizvoda

Dok je (Gulin et al., 2011.)

tržišna cijena – ciljni trošak = dobit

Integrirana metoda predstavlja kombinaciju metoda «*market into company*» i «*out of company*», te se ona često naziva i «*into and out of company*». Kod ove metode karakteristično je sučeljavanje zahtjeva tržišta i sposobnosti poslovnog subjekta, kako bi se odredili ciljni troškovi. Integrirana metoda se najviše upotrebljava u japanskoj praksi (Broz Tominac et al., 2015.).

2.4. Primjena metode ciljnih troškova

Obračun ciljnih troškova može se višestruko primjenjivati u poslovnom subjektu. Primjena ciljnih troškova u ranoj fazi planiranja i razvoja novog proizvoda doprinosi optimalizaciji razvoja proizvoda i procesa. Ciljni troškovi mogu se koristiti kao instrument racionalizacije postojećih proizvoda tako da se usredotočimo na one komponente koje su bitne za zadovoljstvo kupaca. Uvođenje ciljnih troškova može doprinijeti i poboljšanju proizvodnog procesa i istodobno snižavanju prouzrokovanih troškova.

Pojedine mogućnosti možemo izraziti novčano i to nam pomaže kod odlučivanja o varijantama proizvoda, uporabi standardnih sastavnih dijelova, izboru prodajnih putova i slično. Ciljne troškove moguće je postići samo pravom organizacijom proizvodnje, ali i drugih odjela te poslovnog subjekta kao cjeline. Obračun ciljnih troškova danas se primjenjuje u različitim granama industrije, poput automobilske, elektronske, strojarske, precizno-mehaničke i drugih. Istraživanja u Japanu pokazuju da se ipak najviše primjenjuje u automobilskoj industriji, koja je i začetnik ove metode. Međutim, u sve većoj mjeri ciljni troškovi se primjenjuju na području uslužnih djelatnosti i kompjuterskog programiranja. To dokazuje da je koncept ciljnih troškova relativno neovisan o vrsti i grani poslovnog subjekta i ne postoji jedinstven recept kako ciljne troškove primjenjivati u poslovnom subjektu (Gulin et al., 2011.).

Uvođenje obračuna ciljnih troškova u praksu poslovnog subjekta rezultira povećanjem uspješnosti poslovanja. Istraživanja pokazuju da je rezultat uvođenja ciljnih troškova snižavanje troškova, ali i povećanje zadovoljstva kupaca, veća kvaliteta proizvoda i skraćivanje vremena plasiranja proizvoda na tržište.

2.5. Ciljni troškovi kao faktor maloprodajnih cijena

Osnovni cilj poslovanja maloprodajnih poslovnih subjekata je ostvarenje, uz maksimalno zadovoljenje potreba i želja kupaca, što većeg profita. Ciljni profit može se ostvariti inovacijama proizvoda i/ili procesa. Isto tako, ciljni profit se može ostvariti i efikasnijim upravljanjem prihodima i troškovima. Dok je mogućnost povećanja profita efikasnim upravljanjem prihodima ograničena jer nekontrolirano povećanje prodajnih cijena može utjecati na smanjenje volumena prodaje u maloprodajnim poslovnim subjektima, mogućnosti povećanja profita efikasnim upravljanjem troškovima je daleko veća. Za tu su svrhu razvijeni brojni novi koncepti upravljanja troškovima, prvenstveno zasnovani na tržišnim principima i orijentirani ka kreiranju dodatne vrijednosti i u potpunosti su primjenjivi u maloprodajnim kompanijama. Takav je slučaj i sa konceptom obračuna ciljnih troškova (Lukić, 2011.).

Koncept ciljnih troškova spada u veoma značajne instrumente upravljanja ukupnim prihodima, troškovima i profitom kod modernih poslovnih subjekata. Zbog svog značaja, u velikoj se mjeri koristi u proizvodnim poslovnim subjektima, prilikom razvoja novog proizvoda. U uslužnim poslovnim subjektima, uključujući i maloprodajne, koristi se znatno manje jer je daleko složenije s obzirom na specifičnosti same prirode njihovog poslovanja.

Obračun ciljnih troškova spada u značajne instrumente formiranja što realnijih tržišnih cijena novih proizvoda ili usluga u maloprodajnim poslovnim subjektima, vodeći pri tome računa o tri ključna faktora: kupcima, konkurenciji i troškovima. Pomoću njega može se znatno poboljšati efikasnost upravljanja odnosa s kupcima, dobavljačima, lancima opskrbe, zalihama, životnim ciklusom proizvoda, ukupnim lancima vrijednosti i reducirati ukupne troškove. Sve se to pozitivno odražava na ukupne poslovne

uspjehe maloprodajnih poslovnih subjekata (Potnik Galić, 2015, Lukić, 2011.).

Prodajna cijena igra značajnu ulogu u kreiranju tržišnog udjela, kako ukupnog tako i za pojedinačni proizvod ili uslugu. Ključni faktori koji utječu na prodajnu cijenu su potražnja i ponuda, odnosno kupci, konkurencija i troškovi.

Kupčev utjecaj na cijenu se odražava preko potražnje. Visoka cijena može odvratiti kupce od kupovine proizvoda i preusmjeriti ih na supstitute, bilo proizvoda ili usluge. U uvjetima izražene konkurencije, kakav je slučaj na maloprodajnom tržištu, cijene moraju biti usklađene sa istim ili sličnim konkurentima. U protivnom one mogu biti neprihvatljive za kupce, što se negativno odražava na poslovne performanse maloprodajnog poslovnog subjekta.

Troškovi su značajan faktor formiranja cijena u maloprodaji. Oni se reflektiraju na strani ponude. Niži troškovi, znače nižu cijenu i veću količinu ponude proizvoda za kojima postoji potražnja. Utvrđivanja troškova u maloprodaji može biti, vremenski gledano, kratkoročno i dugoročno. Kratkoročno, u periodu do jedne godine, uključuje odlučivanje o jednokratnim cijenama specijalne narudžbe i prilagođavanje proizvodnog mixa i volumena outputa na konkurencijskom tržištu. Dugoročno uključuje vremenski period od jedne godine i duže, i odnosi se na slobodno utvrđivanje cijena na glavna ciljna konkurentska tržišta, ovisno od procjene intenziteta utjecaja ključnih faktora (kupci, konkurenti i troškovi) (Potnik Galić, 2015, Lukić, 2011.).

Obračun ciljnih troškova je značajan zbog tržišnog pristupa formiranju cijena u maloprodaji zavisno o kretanju potražnje i ponude za proizvodima ili uslugama. Ciljna cijena je prodajna cijena za proizvode ili usluge koju je potencijalni kupac spreman platiti, u skladu s njegovom percepcijom njihove vrijednosti, kao i reakcijama konkurenata. Poslovni subjekt u dodiru s kupcima procjenjuje njihove potrebe i percepcije vrijednosti proizvoda ili usluga i na osnovi toga utvrđuje realne ciljne prodajne cijene.

Prema konceptu ciljnih troškova, prodajna cijena se utvrđuje na temelju procijene spremnosti kupca da plati proizvod ili usluge i oduzimanjem od te cijene očekivanu profitnu maržu. To je tržišni pristup prema kojem maloprodajni poslovni subjekti kontinuirano «tragaju» za što realnijim i prihvatljivim cijenama za kupce, i na koje

konkurenti ne mogu brzo odgovoriti. Po tržišnom pristupu formiranja maloprodajnih cijena, cijena je «tržišno određena» ovisno od odnosa potražnje i ponude i spremnosti kupca da je plati (Lukić, 2011.).

Koncept obračuna ciljnih troškova spada u vrlo efikasne instrumente strategijskog upravljanja suvremenim maloprodajnim poslovnim subjektima. On doprinosi poboljšanju konkurentnosti i njihovih ukupnih performansi stoga je od koristi njegova što veća primjena u maloprodajnim subjektima.

2.6. Primjena modela ciljnih troškova u analizi vrijednosti

Analiza vrijednosti je model pri kojem se troškovi analiziraju po komponentama proizvoda te se s obzirom na svojstva proizvoda koja su zahtijevana s tržišta, određuje koja je komponenta potencijalni kandidat za smanjenje troškova (Potnik Galić, 2015.).

Analiza vrijednosti je razvijena 1940-ih godina u poslovnom subjektu General Electric Company. Model analize vrijednosti je tehnika kojom se nastoji utjecati na kontinuirano smanjivanje troškova, a rezultati analize daju odgovor na pitanje da li se troškovi mogu još smanjiti. Analiza vrijednosti ne predstavlja metodu obračuna troškova već tehniku koja se primjenjuje u upravljanju troškovima, a čiji je osnovni cilj smanjivanje troškova kroz čitav životni ciklus proizvoda. Ovaj se model primjenjuje u najranijim fazama proizvodnje, već u fazi planiranja i razvoja proizvoda, a sa ciljem prilagodbe proizvoda potrebama i željama kupaca. Koji model analize vrijednosti će se primijeniti pri razvoju ili unapređenju određenog proizvoda ovisi o mnogim čimbenicima kao npr. vrsti proizvoda, tehničkoj specifikaciji i zahtjevima proizvodnje, potrošačima, tržišnoj cijeni troškova proizvodnje i drugo. Stoga proces analize vrijednosti zahtijeva značajna materijalna ulaganja, ali i tim stručnjaka iz područja marketinga, proizvodnje, financija i računovodstva, koji će na ispravan način primjenjivati sva njezina načela i tehnike. Osnovna ideja modela analize vrijednosti novog proizvoda se temelji na planiranju i kreiranju proizvoda ili usluge koji će udovoljiti zahtjevima kupaca, određivanju ciljnih troškova, uspoređivanju ciljnih i

standardnih troškova te procesu redizajna proizvoda ako ciljni troškovi premaše standardne troškove (Potnik Galić, 2015.).

Ciljni troškovi su izračunati kako bi se odredili maksimalno dopušteni troškovi, određeni ciljnom cijenom i željenom razinom dobiti, a prema rezultatima istraživanja tržišta. Bez obzira na to da li premašuju izračunati ciljni troškovi dopuštene ili ne, u navedeni model potrebno je uključiti i analizu vrijednosti. Analiza vrijednosti će dati odgovor na pitanje na kojim komponentama proizvoda i aktivnostima je moguće smanjiti troškove poštujući pritom funkcionalna svojstva proizvoda i zahtijevana svojstva s tržišta (Potnik Galić, 2015.).

„Primjena modela analize vrijednosti obuhvaća nekoliko koraka (Potnik Galić, 2015.):

- istraživanje tržišta
- određivanje troškova komponenti proizvoda
- mjerenje odstupanja ciljnih troškova od standardnih troškova
- analizu utjecaja pojedinih komponenti proizvoda na njegova svojstva
- istraživanje doprinosa pojedinih komponenti proizvoda zahtjevanim svojstvima proizvoda
- izračun indeksa vrijednosti kao kriterija za donošenje odluke o smanjenju troškova i redizajnu proizvoda.“

Proces razvoja i implementacije ciljnih troškova je podijeljen je u nekoliko ključnih faza. Postoje mnogi čimbenici koji utječu na faze procesa razvoja ciljnih troškova, a najvažniji su konkurencija, promjene u zahtjevima potrošača, strategija proizvodnje, stupanj povezanosti s kupcima i drugo. Ciljni troškovi predstavljaju model upravljanja troškovima koji je usmjeren na tržište, stoga postizanje ciljnih troškova ne smije biti posljedica „žrtvovanja“ karakteristika proizvoda koje su zahtijevane sa tržišta, smanjivanja performansi proizvoda ili funkcionalnost proizvoda. Zadovoljstvo korisnika smatra se kao ključni čimbenik uspješnosti modela ciljnih troškova. Istraživanje zadovoljstva kupaca mora se često provoditi kako bi se utvrdio položaj proizvoda na tržištu u odnosu na konkurentske proizvode te kako bi se identificirali daljnji postupci za njegovo unapređenje (Broz Tominac et al., 2015., Potnik Galić, 2015.).

Konkurencija i ponašanje konkurenata predstavljaju drugi značajan čimbenik uspješnosti primjene metode ciljnih troškova. Osim toga, povezanost s kupcima vrlo je bitan čimbenik uspješnosti ciljnih troškova i ostvarivanja konkurentskih prednosti od primjene navedene metode.

U praćenju ostvarivanja ciljeva primjene ciljnih troškova, tzv. Monitoringu ciljnih troškova, točnost procjene tekućih troškova ima ključnu ulogu jer služi kao temelj za određivanje ciljne cijene ali i za izvještavanje o postizanju dopuštenih troškova. Osim toga, tijekom poslovanja je potrebno kontinuirano ponavljati proces izračunavanja ciljnih troškova proizvoda i mjeriti odstupanja od standardnih troškova. Razlika između njih mijenjati će se ovisno o promjenama tržišnih uvjeta i promjenama u internom poslovanju poslovnog subjekta. Zato je u okviru monitoringa ciljnih troškova nužna stalna provedba analize vrijednosti kako bi se utvrdilo na kojim je komponentama i aktivnostima moguće reducirati troškove (Broz Tominac et al., 2015., Potnik Galić, 2015.).

Marketinški stručnjaci moraju osigurati informacije nužne za obračun ciljnih troškova i analize vrijednosti temeljene na rezultatima istraživanja tržišta i informacije o zahtijevanim svojstvima proizvoda s tržišta. Suradnja marketinških, financijskih stručnjaka i stručnjaka u području tehničko-tehnološkog procesa omogućiti će prikupljanje podataka o mogućnostima reduciranja troškova pojedinih komponenti proizvoda i aktivnosti poslovnog procesa sa stajališta funkcionalnih svojstva proizvoda. Uključivanjem djelatnika za osiguranje kvalitete proizvoda osiguravaju se informacije o troškovima minimalne i maksimalne kvalitete pojedinih komponenti i aktivnosti proizvoda. Tako je moguće odrediti visinu troškova nakon redizajna proizvoda. Zadatak računovodstva je osigurati podatke o vrstama i nabavnoj vrijednosti pojedinih komponenti proizvoda te troškovima aktivnosti poslovnog procesa (Potnik Galić, 2015.).

Na temelju ovako pripremljenih informacija zajednička primjena dvaju instrumenta strateškog upravljanja troškovima, metode ciljnih troškova i analize vrijednosti, predstaviti će integralni dio procesa razvoja proizvoda i pridonijeti upravljanju i reduciranju troškova u najranijim fazama njegova životnog ciklusa.

3. PRIMJER OBRAČUNA CILJNIH TROŠKOVA

Slijedom prethodno opisanih metoda i načina utvrđivanja ciljnih troškova, u nastavku prikazujemo primjer obračuna ciljnih troškova.

Primjer je preuzet od autorice Broz Tominac sa izmjenama vrijednosti navedenih troškova (Broz Tominac et al., 2015.).

Primjer

Poslovni subjekt X d.d. želi započeti proizvodnju proizvoda A. Prethodno je provedeno istraživanje kako bi utvrdilo da li postoji proizvod s takvim karakteristikama na tržištu, što nudi konkurencija te što žele kupci i koliko su spremni platiti za takav proizvod. Na temelju provedenog istraživanja zaključeno je da je ciljna prodajna cijena takvog proizvoda 250 kn/kom, a poslovni subjekt može prodati 10.000 komada tog proizvoda. Menagement poslovnog subjekta želi da se po svakom prodanom komadu proizvoda A ostvariti dobit od 50 kn/kom.

Troškovi proizvoda A tijekom njegovog životnog vijeka procijenjeni su kako slijedi:

- dizajniranje proizvoda 250.000 kn
- razvoj proizvoda 125.000 kn
- administrativni troškovi 260.000 kn
- troškovi marketinga 235.000 kn
- trošak proizvodnje 90 kn/kom.

Kako bi se procijenilo da li se isplati, uz ovako procijenjene stvarne troškove proizvoditi proizvod A ili ne, prvo se izračuna koliki trošak proizvoda A smije biti kako bi se ostvarila željena dobit, odnosno izračuna se ciljni trošak proizvoda A. Ako je ciljni trošak niži od procijenjenog stvarnog troška, poslovni subjekt mora sniziti procijenjeni stvarni trošak do razine ciljnog troška kako bi se prodajom proizvoda A zaradilo 50 kn/kom.

Kao što je prethodno navedeno, ciljni trošak se računa na način da se od ciljne prodajne cijene (koja je određena temeljem provedene analize na tržištu) oduzme željena dobit, što bi u ovom slučaju izgledalo:

Ciljni trošak = 250 kn/kom – 50 kn/kom = 200 kn/kom

Nakon što je utvrđen iznos dopuštenog troška proizvoda A kako bi poslovni subjekt ostvario željenu dobit, potrebno je procijeniti koliki bi bio stvarni trošak proizvoda A temeljem informacija o troškovima koji nastaju tijekom životnog vijeka proizvoda. Ti su troškovi procijenjeni uz planiranu razinu prodaje od 10.000 komada pa je potrebno izračunati koliki je taj procijenjeni stvarni trošak po komadu.

U nastavku dajemo tablicu sa pregledom procijenjenih troškova za proizvodnju 10.000 komada proizvoda A. U obračun su uključeni svi troškovi potrebi za razvoj i proizvodnju proizvoda A u gore navedenoj količini.

Tablica 1. Procijenjeni stvarni trošak proizvoda A

Vrsta troška	***Ukupan iznos (kn)***
Dizajniranje proizvoda	250.000,00
Razvoj proizvoda	125.000,00
Administrativni troškovi	260.000,00
Troškovi marketinga	235.000,00
Troškovi proizvodnje (90 kn/kom x 10.000 kom)	900.000,00
Sveukupno	**1.770.000,00**

Izvor: Broz Tominac S., Dragija M., Hladika M., Mićin M.: UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO - studija slučajeva

Nakon što je utvrđen ukupni procijenjeni stvarni trošak proizvodnje proizvoda A potrebno je izračunati stvarni trošak po komadu proizvoda. Procijenjeni stvarni trošak

po komadu proizvoda utvrditi ćemo kada podijelimo ukupni procijenjeni stvarni trošak proizvodnje sa planiranom količinom proizvodnje.

Iz navedenog slijedi:

Procijenjeni stvarni trošak proizvoda A = ukupno procijenjeni stvarni trošak / količina proizvodnje

Procijenjeni stvarni trošak proizvoda A = 1.770.000 kn / 10.000 kom

=177,00 kn/kom

Procijenjeni stvarni trošak proizvoda A iznosi 177,00 kn/kom te je on za 23,00 kn/kom viši od ciljnog troška, stoga se u poslovnom subjektu mora naći način kako sniziti procijenjeni stvarni trošak do razine ciljnog troška prije nego započne s proizvodnjom jer se u suprotnom ne isplati proizvoditi proizvod A obzirom da se neće ostvariti željena dobit.

Kako bi pravni subjekt ostvario navedeno, odnosno snizio procijenjeni stvari trošak proizvodnje proizvoda do razine ciljnog troška može se koristiti, osim metode ciljnih troškova i ostalim metodama obračuna troškova i to: metodom trošak plus, metodom ukupnih troškova u određivanju cijene proizvoda, metodom varijabilnih troškova u određivanju cijene proizvoda, metodom planiranog životnog vijeka proizvoda te ostalim metodama obračuna troškova.

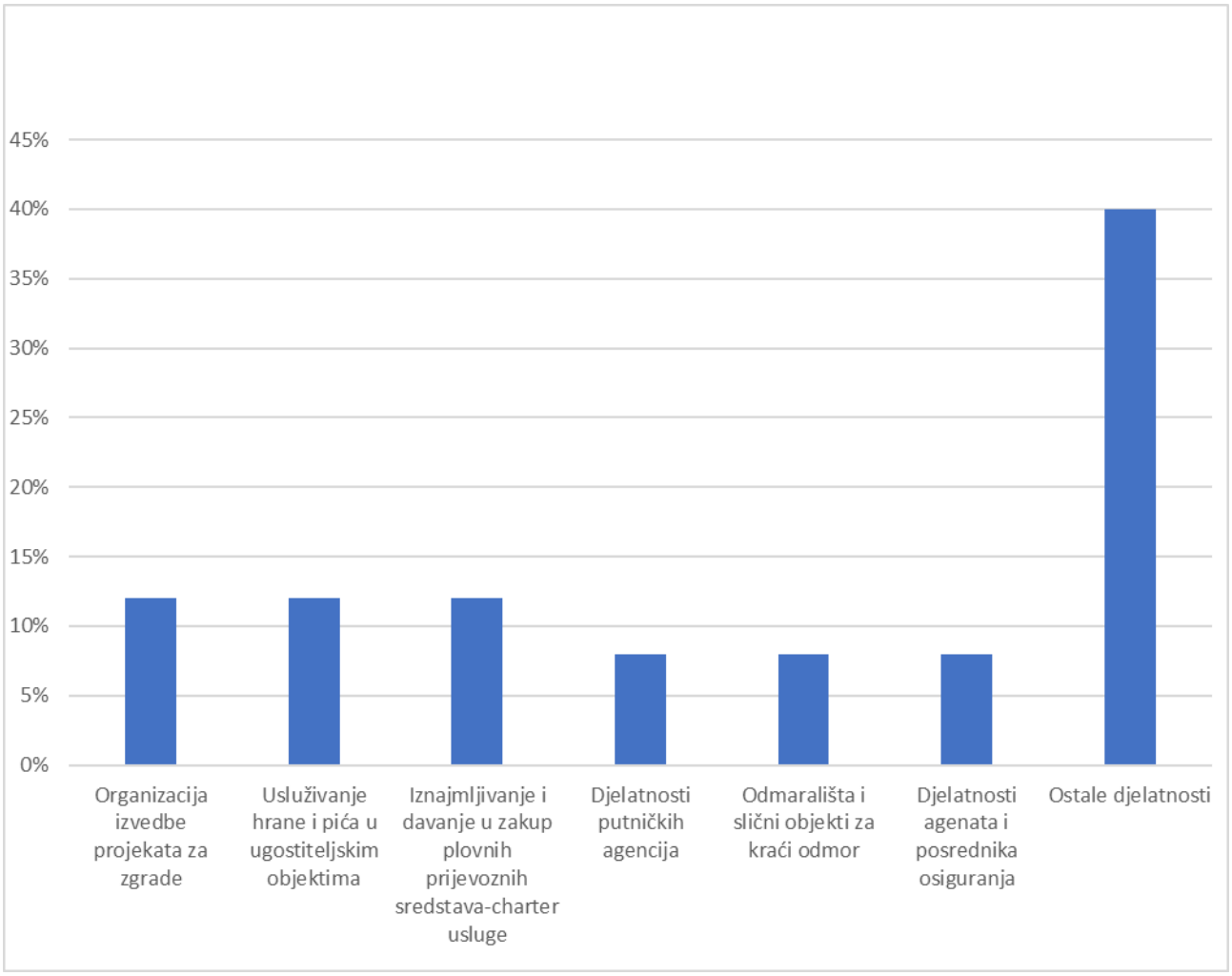
4. ISTRAŽIVANJE PRIMJENE MODELA CILJNIH TROŠKOVA

Za potrebe rada provedeno je istraživanje primjene modela ciljnih troškova na odabranom uzorku. Za tu je svrhu izrađen anketni upitnik od deset pitanja.

Anketa je rađena na uzorku od 25 poslovnih subjekata, 19 društva s ograničenom odgovornošću i 6 jednostavnih društva s ograničenom odgovornošću, koji su klijenti knjigovodstvenog poslovnog subjekta iz Pule. Anketna pitanja su popunili direktori, odnosno odgovorne osobe u društvima koja su obuhvaćena ovom anketom. Poslovni subjekti koji su obuhvaćena ispitivanjem i koji su sudjelovali u ovoj anketi su mali poduzetnici, a djelatnosti kojom se bave je trgovina, ugostiteljstvo, proizvodnja i ostale djelatnosti. Jedan ispitanik se bavi proizvodnjom pekarskih proizvoda, međutim to je društvo trenutno u postupku likvidacije. Društvo je obuhvaćeno ovim ispitivanjem da bi se utvrdilo da li je ono prilikom utvrđivanja cijena svojih pekarskih proizvoda koristilo metodu ciljnih troškova.

Djelatnosti ispitanika koji su sudjelovali u anketi su: organizacija izvedbe projekata za zgrade (3 ispitanika), popravak računala i periferne opreme (1 ispitanik), fotografske djelatnosti (1 ispitanik), djelatnosti putničkih agencija (2 ispitanika), proizvodnja kruha, svježih peciva i slastičarskih proizvoda (1 ispitanik), usluživanje hrane i pića u ugostiteljskim objektima (3 ispitanika), usluge salona za uljepšavanje (1 ispitanik), iznajmljivanje i davanje u zakup plovnih prijevoznih sredstava - charter usluge (3 ispitanika), odmarališta i slični objekti za kraći odmor (2 ispitanika), pranje i kemijsko čišćenje tekstila i krznenih proizvoda (1 ispitanik), kupnja i prodaja vlastitih nekretnina (1 ispitanik), djelatnosti agenata i posrednika osiguranja (2 ispitanika), prevoditeljske djelatnosti i usluge tumača (1 ispitanik), inženjerstvo i s njim povezano tehničko savjetovanje (1 ispitanik), ostale djelatnosti čišćenja (1 ispitanik) i trgovina na malo u nespecijaliziranim prodavaonicama pretežno pićem hranom i duhanskim proizvodima (1 ispitanik).

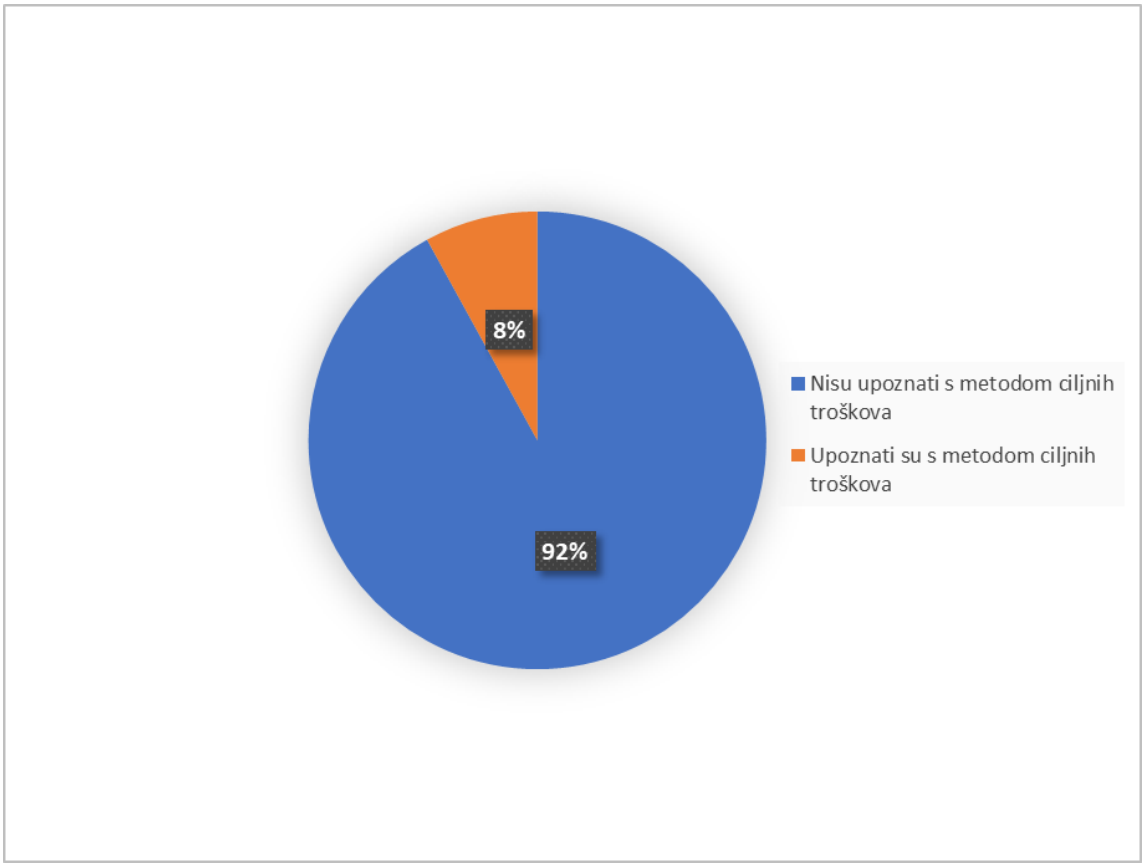
Slika 3. Strukture uzorka prema djelatnostima



Izvor: autorovo istraživanje, rezultati istraživanja

Vezano za samu upoznatost sa metodom obračuna ciljnih troškova (*Target costing* metodom) prilikom utvrđivanja cijena proizvoda ili usluga većina ispitanika je odgovorila da nisu upoznati sa navedenom metodom (njih 23) dok su ostali ispitanici (njih 2) čuli za navedenu metodu, ali nisu u potpunosti s njom upoznati niti je u svom poslovanju koriste.

Slika 4. Upoznatost ispitanika sa metodom obračuna ciljnih troškova



Izvor: autorovo istraživanje, rezultati istraživanja

Ispitanici (njih 2) koji su odgovorili da su upoznati sa Metodom ciljnih troškova, u upitniku su naveli da su do saznanja o navedenoj teoriji došli izobrazbom i informacijama s interneta.

Na pitanje da li su upoznati sa nekom drugom metodom obračuna troškova prilikom utvrđivanja cijena proizvoda i usluga svi su ispitanici (njih 25) odgovorili da nisu upoznati s drugim metodama obračuna troškova prilikom utvrđivanja cijene proizvoda ili usluga.

U 4. anketnom pitanju su navedene neke od metoda obračuna troškova kao što su: metoda trošak plus, metoda ukupnih troškova u određivanju cijene proizvoda, metoda varijabilnih troškova u određivanju cijene proizvoda, metoda planiranog

životnog vijeka proizvoda te ostale metode obračuna troškova. Svi ispitanici (njih 25) su na navedeno anketno pitanje odgovorili da nisu upoznati sa niti jednom od navedenih metoda.

Upitani da li koriste metodu obračuna ciljnih troškova prilikom formiranja cijena svojih proizvoda ili usluga svi ispitanici (njih 25) odgovorili su da navedenu metodu uopće ne koriste.

Svi ispitanici (njih 25) potvrdili su da u svom poslovanju prilikom utvrđivanja cijena proizvoda ili usluga ne koriste niti druge metode obračuna troškova.

Djelatnosti ispitanika koji su sudjelovali u anketi su prethodno navedene detaljnije.

Na pitanje na koji način utvrđuju prodajnu cijenu svojih proizvoda ili usluga svi ispitanici (njih 25) odgovori su da se prilikom formiranja cijena vode uglavnom tržišnom cijenom i procijenjenom prodajnom cijenom koju su kupci njihovih proizvoda spremni platiti te cijenom svojih konkurenata za iste ili slične proizvode i usluge.

Budući da svi ispitanici (njih 25) ne koriste metodu ciljnih troškova nisu naveli način utvrđivanja ciljne prodajne cijene nego su u upitniku naznačili da ne koriste metodu obračuna ciljnih troškova.

Isto tako, svi su ispitanici (njih 25) na pitanje na koji način utvrđuju ciljni trošak proizvoda i usluga ako je stvarni procijenjeni trošak veći od ciljnog troška, odgovorili da ne koriste metodu obračuna ciljnih troškova.

Na zadnje anketno pitanje, da li su nakon uvođenja primjene ciljnih troškova uočene promjene u ostvarenim prihodima i dobiti poslovnog subjekta, svi su ispitanici (njih 25) odgovorili da ne koriste metodu obračuna ciljnih troškova. Budući da ispitanici ne koriste metodu ciljnih troškova ne mogu se napraviti usporedbe u ostvarenim prihodima i dobiti poslovnog subjekta prije i nakon uvođenja navedene metode.

Cilj same ankete bio je utvrditi koliko su poslovni subjekti upoznati sa metodom ciljnih troškova i da li je koriste prilikom utvrđivanja cijena svojih proizvoda ili usluga te da li su upoznati sa drugim metodama obračuna troškova i da li ih koriste u svom radu. Provedenim istraživanjem utvrđeno je da nitko od ispitanika ne koristi metodu ciljnih troškova prilikom formiranja cijena proizvoda ili usluga. Osim metode ciljnih troškova

poslovni subjekti koji su sudjelovali u anketiranju ne koriste niti jednu drugu metodu obračuna troškova prilikom formiranja cijena.

Ispitanici su mali poslovni subjekti koji cijene svojih proizvoda ili usluga formiraju temeljem cijena kod konkurencije te procijenjene prodajne cijene koji su kupci spremni platiti, vodeći se tržišnom cijenom za takve i slične proizvode. Jedan od ispitanika, čija je djelatnost proizvodnja kruha i pekarskih proizvoda, također nije upoznat sa metodom ciljnih troškova te je cijene svojih proizvoda utvrđivao na isti način kao i ostali ispitanici.

Iako se metoda ciljnih troškova koristi već duže vrijeme i među domaćim poslovnim subjektima ovom anketom smo uvidjeli da mnogi poslovi subjekti nisu upoznati sa navedenom metodom, ali niti drugim metodama obračuna troškova prilikom utvrđivanja cijena proizvoda ili usluga. Poslovni subjekti koji su sudjelovali u ovoj anketi koriste uglavnom tradicionalni pristup upravljanja troškovima, odnosno polaze od troškova koji su rezultat njihovih mogućnosti, zatim tim troškovima dodaju određenu maržu i dolaze do prodajne cijene proizvoda ili usluge. Ako je utvrđena cijena prevelika poslovni subjekti pronalaze mogućnosti za smanjivanje troškova. Ispitanicima bi trebalo svakako preporučiti da detaljnije prouče model ciljnih troškova te način ciljnog utvrđivanja troškova, polazeći prvenstveno od prodajne cijene i planirane dobiti koje tržište može prihvatiti, a tek onda sa određivanjem mogućih troškova svojih proizvoda ili usluga. Istraživanja su pokazala da uvođenje obračuna ciljnih troškova u praksu poslovnog subjekta rezultira povećanjem uspješnosti poslovanja, odnosno dovodi do snižavanja troškova, povećanja zadovoljstva kupaca, veće kvalitete proizvoda i skraćuje vrijeme plasiranja proizvoda na tržište.

5. ZAKLJUČAK

Danas je upravljati troškovima moguće primjenom raznih metoda obračuna troškova kao što su: metoda ciljnih troškova, metoda trošak plus, metoda ukupnih troškova u određivanju cijena proizvoda, metode varijabilnih troškova u određivanju cijene proizvoda i druge. Za racionalno i efikasno upravljanje troškovima potrebno je detaljno poznavati strukturu ukupnih troškova poslovnog subjekta, a to bi trebao biti prvi korak u upravljanju troškovima i postizanju poslovnih ciljeva. Primjenom tih suvremenih modela upravljanja troškovima olakšava se proces donošenja odluka jer su informacije do kojih dolazi poslovni subjekt glede troškova relevantnije i preciznije.

Metoda ciljnih troškova ili *Target costing* metoda temelji se na zahtjevima i željama kupaca i ostvarenju njihovog zadovoljstva određenim proizvodom ili uslugom. Metoda ciljnih troškova polazi od ciljne prodaje cijene proizvoda i temeljem te cijene utvrđuje ciljni trošak proizvoda, tako da od ciljne prodajne cijene oduzme željenu dobit. Osnovna ideja ove metode je da ne određuju troškovi proizvodnje razinu cijena, nego cijene određuju na tržištu ostvarive troškove. Metoda ciljnih troškova se koristi uobičajeno kod razvoja novog proizvoda, a polazište koncepta su zahtjevi kupaca.

Za razliku od tradicionalnog pristupa upravljanju troškovima, ciljno upravljanje predstavlja veliki korak u razvoju koncepata upravljanju troškovima. Sam proces uvođenja ciljnih troškova je podijeljen u dvije faze: faza određivanja ciljnih troškova i faza dodjeljivanja ciljnih troškova proizvodima. Tri su metode utvrđivanja ciljnih troškova: metoda oduzimanja, koja je ujedno i osnovna metoda za određivanje ciljnih troškova, metoda zbrajanja i integrirana metoda, koja predstavlja kombinaciju prve dvije.

Model ciljnih troškova je složen koncept upravljanja troškovima i iako ga domaći poslovni subjekti koriste već gotovo tri desetljeća, još uvijek izaziva brojne kontradikcije s aspekta svoje praktične primjene. Uvođenje ciljnih troškova u praksu poslovnog subjekta rezultira povećanjem uspješnosti poslovanja, a istraživanja pokazuju da je rezultat uvođenja ciljnih troškova snižavanje troškova, ali i povećanje zadovoljstva kupaca, veća kvaliteta proizvoda i skraćivanje plasiranja proizvoda na tržište.

Tehnike ciljnih troškova čine suvremenu koncepciju upravljanja troškovima, a obuhvaćaju niz instrumenata za planiranje i donošenje odluke o strukturi troškova proizvoda ili usluga. Model ciljnih troškova primjenjuje se u najranijim stadijima proizvodnje, odnosno već u stadiju planiranja i razvoja proizvoda, radi prilagođavanja proizvoda potrebama i željama kupaca.

Rezultati istraživanja provedenog na uzorku 25 poslovnih subjekata različitih djelatnosti pokazalo je da isti u načelu nisu upoznati sa metodom ciljnih troškova. Preporuka poslovnim subjektima bila bi da se detaljnije upoznaju sa metodom ciljnih troškova i načinom ciljnog utvrđivanja troškova budući su istraživanja pokazala da uvođenje takvog načina obračuna troškova u redovito poslovanje subjekta dovodi do povećanja uspješnosti poslovanja.

L I T E R A T U R A

(1) BROZ TOMINAC S., DRAGIJA M., HLADIKA M., MIĆIN M. (2015.) *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

(2) GULIN D., JANKOVIĆ S., DRAŽIĆ LUTILSKY I., PERČEVIĆ H., PERŠIĆ M.,VAŠIĆEK V. (2011.) Upravljačko računovodstvo, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

(3) TURK I. (1973.) *Računovodstvo troškova*, Zagreb: Informator

(4) SKUPINA AUTORA (2010.) *Računovodstvo poduzetnika*, Zagreb, RRIF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge

(5) SKUPINA AUTORA (2009.) *Računovodstvo proizvodnje*, Zagreb: RRIF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge

(6) POTNIK GALIĆ K. (2015.) Primjena modela ciljnih troškova u analizi upravljanja troškovima, *Računovodstvo, revizija i financije* (7/15), str. 29

(7) POTNIK GALIĆ K. i GALIĆ, Z (2008.) Određivanje ciljnih troškova u procesu razvoja novog proizvoda, *Računovodstvo, revizija i financije* (10/08), str. 17

(8) Poslovni dnevnik, Leksikon – ciljni troškovi, dosupno na www.poslovni.hr

(9) Accounting tools, Articles – Target costing (7/17), dostupno na www.acountingtools.com

(10) Target costing - formula, example (2011-2013) Accounting explained / Financial and menagerial accaunting notes, dostupno na www.accountingexplained.com

(11) LUKIĆ R. Ciljni troškovi kao faktor maloprodajnih cijena, *Naučno društvo ekonomista Srbije*, dostupno na www.nde.ekof.bg

(12) KOKEMULLER N. What are the benefits of Target Costing?, Smallbusiness – Chron.com, dostupno na www.smallbusiness.com

POPIS SLIKA:

Slika 1. Određivanje ciljne prodajne cijene ……. 9

Slika 2. Utvrđivanje ciljnih troškova – metoda oduzimanja …….. 12

Slika 3. Struktura uzorka prema djelatnostima …… 23

Slika 4. Upoznatost ispitanika sa metodom obračuna ciljnih troškova …… 24

POPIS TABLICA:

Tablica 1. Procijenjeni stvarni trošak proizvoda A ……... 20

POPIS PRILOGA:

Prilog 1. Anketni upitnik …….. 33

A N K E T A

Primjena modela ciljnih troškova prilikom

određivanje cijena proizvoda ili usluga

Anketna pitanja:

1. Da li ste upoznati sa metodom obračuna ciljnih troškova (Target Costing-TC) prilikom utvrđivanja cijena proizvoda ili usluga

    - Upoznat/a sam
    - Uglavnom sam upoznat/a
    - Uopće nisam upoznat/a

2. Kako ste došli do saznanja o navedenoj teoriji?

    - Izobrazbom
    - Od poslovnih savjetnika
    - Sa interneta
    - Nisam upoznat/a sa navedenom teorijom

3. Da li ste upoznati s nekom drugom metodom obračuna troškova prilikom utvrđivanja cijena proizvoda i usluga?

    - Upoznat/a sam
    - Uglavnom sam upoznat/a
    - Uopće nisam upoznat/a

4. S kojom ste metodom obračuna troškova prilikom utvrđivanja cijena proizvoda i usluga upoznati?

    - Metoda trošak plus
    - Metoda ukupnih troškova u određivanju cijene proizvoda
    - Metoda varijabilnih troškova u određivanju cijene proizvoda
    - Metoda planiranog životnog vijeka proizvoda
    - Ostale metode obračuna troškova

- Niti jedna od navedenih metoda

5. Koristite li metodu obračuna ciljnih troškova prilikom formiranja cijena vaših proizvoda ili usluga?

    - Povremeno je koristim
    - Uglavnom je koristim
    - Stalno je koristim
    - Uopće je ne koristim

6. Koristite li neku drugu metodu obračuna troškova prilikom utvrđivanja cijena proizvoda ili usluga i navedite koju?

    - Povremeno koristim
    - Uglavnom koristim
    - Stalno koristim
    - Uopće ne koristim
    - _____

7. Kojom se djelatnošću bavi vaše poduzeće?

    - Trgovina
    - Ugostiteljstvo
    - Proizvodnja
    - Ostale djelatnosti _____

8. Na koji način utvrđujete ciljnu prodajnu cijenu proizvoda ili usluga?

    - Procijenjena prodajna cijena koju su kupci spremni platiti
    - Temeljem cijena kod konkurencije
    - Oboje navedeno
    - Ne koristim metodu obračuna ciljnih troškova

9. Na koji način utvrđujete ciljni trošak proizvoda i usluga ako je stvarni procijenjeni trošak veći od ciljnog troška?

    - Snižavanjem troškova dizajna
    - Snižavanjem troškova razvoja proizvoda
    - Snižavanjem administrativnih troškova
    - Snižavanjem troškova marketinga
    - Snižavanjem ostalih troškova
    - Ne koristim metodu obračuna ciljnih troškova

10. Da li ste nakon uvođenja primjene metode ciljnih troškova uočili promjene u ostvarenim prihodima i dobiti poduzeća?

    - Povećanje ostvarenih prihoda i dobiti
    - Smanjenje ostvarenih prihoda i dobiti
    - Ne koristim metodu obračuna ciljnih troškova