# Efikasno upravljanje troškovima kao podloga razvoja poduzeća

**Gvardijan, Monika**

**Master's thesis / Diplomski rad**

**2020**

*Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj:* **University of Zagreb, Faculty of Organization and Informatics / Sveučilište u Zagrebu, Fakultet organizacije i informatike**

*Permanent link / Trajna poveznica:* https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:211:862488

*Rights / Prava:* Attribution-NoDerivs 3.0 Unported/Imenovanje-Bez prerada 3.0

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

SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
FAKULTET ORGANIZACIJE I INFORMATIKE
VARAŽDIN

*Repository / Repozitorij:*

Faculty of Organization and Informatics - Digital Repository

zir.nsk.hr

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

**SVEUČILIŠTE U ZAGREBU**

**FAKULTET ORGANIZACIJE I INFORMATIKE**

**V A R A Ž D I N**

**Monika Gvardijan**

# EFIKASNO UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA KAO PODLOGA RAZVOJA PODUZEĆA

**DIPLOMSKI RAD**

**Varaždin, 2020.**

**SVEUČILIŠTE U ZAGREBU**

**FAKULTET ORGANIZACIJE I INFORMATIKE**

**V A R A Ž D I N**

**Monika Gvardijan**

**Matični broj: 41162/12-IZV.**

**Studij: Ekonomika poduzetništva**

# EFIKASNO UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA KAO PODLOGA RAZVOJA PODUZEĆA

**DIPLOMSKI RAD**

**Mentor:**

Izv. prof. dr. sc. Vladimir Kovšca

**Varaždin, siječanj 2020.**

*Monika Gvardijan*

**Izjava o izvornosti**

Izjavljujem da je moj diplomski rad izvorni rezultat mojeg rada te da se u izradi istoga nisam koristila drugim izvorima osim onima koji su u njemu navedeni. Za izradu rada su korištene etički prikladne i prihvatljive metode i tehnike rada.

*Autorica potvrdila prihvaćanjem odredbi u sustavu FOI-radovi*

**Sažetak**

Svrha ovog rada je istražiti i prikazati kako efikasno koristiti metode upravljanja troškovima u poslovnim procesima kako bi poduzeće imalo efikasan rast i razvoj na tržištu. Danas se u poslovnom svijetu osjećaju brze promjene, utjecaj novih tehnologija, specifični zahtjevi kupaca, kojima treba naći odgovor, a pritom osigurati dugotrajan rast i razvoj poduzeća. Za ispunjenje zahtjeva i pokretanje poslovanja nužno je utrošiti resurse kako bi se dobio konačan učinak koji će se ponuditi na tržištu. Resursi koji su potrebni za stvaranje učinka, odnosno novih proizvoda i usluga čine troškove koji su neizostavan dio poslovanja poduzeća i aktivnosti koje se pokreću. Kako bi se postiglo stabilno poslovanje, a u konačnici ostvario cilj za rastom i razvojem poduzeća na tržištu potrebno je donijeti strategiju poslovanja. Strategija poslovanja mora imati dobro definirane procese, metode rada i ciljeve koji se žele ostvariti. Važan dio strategije upravljanja poduzećem odnosi se na upravljanje troškovima. Kako je navedeno, bez troškova nema poslovnih aktivnosti, ni procesa kojim bi stvorili željene učinke i ponudili ih na tržištu. Danas su na raspolaganju suvremena tehnologija, informacijska rješenja i metode upravljanja troškovima, te ostalim poslovnim procesima. Uz dobre i kvalitetne temelje te postavljanje jasnih ciljeva i uvođenje dobre poslovne strategije rast i razvoj poduzeća ne smije izostati.

**Ključne riječi:** troškovi, vrste troškova, metode upravljanja troškovima, strateško planiranje, upravljačko računovodstvo, razvoj poduzeća, rezultati poslovanja

**Summary**

The purpose of this paper is to explore and demonstrate how to effectively use cost management methods in business processes to help an enterprise have effective growth and development in the market. Today, in the business world, we are experiencing rapid changes, the influence of new technologies, specific customer requirements, which we need to find the answer to, while ensuring the long-term growth and development of the company. In order to fulfill the requirements and start a business, it is necessary to spend resources in order to obtain the final impact that we will offer in the market. The resources needed to create impact, that is, new products and services, constitute costs that are an indispensable part of the enterprise's operations and activities that are being launched. In order to achieve a stable business and ultimately achieve the goal for the growth and development of companies in the market, it is necessary to adopt a business strategy. The business strategy must have well defined processes, working methods and goals which it wants to achieve. An important part of enterprise management strategy is cost management. As we have stated, there can't be any business activities without cost, nore process to create the desired effects and market them. Today, we have modern technology, information solutions, cost management methods and other business processes at our disposal. With good and quality foundations and setting clear goals and introducing a good business strategy, growth and development of a company should be present.

**Keywords:** cost, cost types, cost management methods, strategic planning, management accounting, business development, business results

# Sadržaj

1. Uvod ..... 1
2. Troškovi ..... 3
2.1. Definicija troškova ..... 3
2.2. Klasifikacija i vrste troškova ..... 5
2.3. Upravljanje troškovima ..... 10
2.4. Planiranje poslovnih procesa ..... 11
2.5. Zadaće i ciljevi menadžmenta ..... 12
3. Metode obračuna troškova ..... 14
3.1.Tradicionalne metode upravljanja troškovima ..... 14
3.1.1. Metoda obračuna troškova po procesima ..... 15
3.1.2. Metoda obračuna troškova po radnim nalozima ..... 16
3.2. Suvremene metode upravljanja troškovima ..... 19
3.2.1. Analiza lanca vrijednosti ..... 21
3.2.2. ABC metoda upravljanja troškovima ..... 22
3.2.3. Analiza konkurentskih prednosti ..... 25
3.2.4. Totalno upravljanje kvalitetom ..... 26
3.2.5. Just in time ..... 27
3.2.6. SWOT analiza ..... 28
3.2.7. Benchmarking ..... 29
3.2.8. Balanced scorecard ..... 31
3.2.9. Teorija ograničenja ..... 34
3.2.10. Kontinuirano unaprjeđenje ..... 35
4. Upravljanje troškovima u ERP sustavu ..... 37
4.1. Rast i razvoj poduzeća ..... 45
5. Zaključak ..... 46
Popis literature ..... 47
Popis slika ..... 51
Popis tablica ..... 52

# 1. Uvod

Današnja poduzeća posluju u dinamičnom poslovnom okruženju u kojem su promjene stalne i brze. Napredak i razvoj novih tehnoloških dostignuća, umreženost i suvremeni način komunikacije zahtijevaju brze odgovore za kojima menadžeri stalno tragaju. Unatoč brzim promjenama, osim kratkoročnih odluka, potrebno je donijeti strateške, dugoročne odluke što nije jednostavno. Stvaranje strateških planova i procesa važno je za svako poduzeće. Upravljanje poslovnim uspjehom poduzeća zahtjeva kvalitetno upravljanje troškovima koje je nastalo kao izvor informacija za menadžersko odlučivanje.

Globalizacija tržišta povećala je neizvjesnost i složenost okoline. U poslovanju poduzeća nije dovoljno pratiti samo troškove koji nastaju u proizvodnji, proizvodnim odjelima, već je potrebno pratiti i troškove koji nastaju izvan proizvodnje. Upravljanje poduzećem danas je postalo multidisciplinarno jer uključuje i zahtijeva znanje iz područja mikroekonomije, financija, menadžmenta i informacijske tehnologije. Zahvaljujući razvoju informatike i suvremenih menadžerskih metoda, moguće je u poduzeće uvesti kvalitetno strateško upravljanje troškovima koje pridonosi profitabilnosti poslovanja.

Izvještavanje o troškovima predstavlja izvor informacija za menadžere na temelju kojih se donose poslovne odluke. Na temelju cjelovitih i opširnih informacija menadžeri mogu mijenjati strategije, prilagoditi kupcima i zahtjevima tržišta, poboljšati odnos s postojećim kupcima, pružiti odgovarajuća rješenja novim kupcima. Menadžment strateškim upravljanjem troškovima nastoji optimizirati nastale troškove uslijed stvaranja novih učinaka, a da pritom zadovolji zahtjeve kupaca, ostane konkurentan na tržištu te osigura daljnji rast i razvoj poduzeća.

Ovisno o prirodi posla i poslovnim aktivnostima kojima se poduzeće bavi, potrebno je uvesti nove tehnologije u proces odlučivanja. Upotrebom novih tehnologija i alata, pružaju se brojne mogućnosti koje olakšavaju izbor odluke. U ovom se radu stavlja naglasak na mala poduzeća u Hrvatskoj, kako vode proces upravljanja troškovima i vode li ga uopće.

U ovom diplomskom radu koriste se podatci prikupljeni iz različitih stručnih i provjerenih izvora. Za izradu teorijskog dijela korištene su knjige, znanstveni časopisi, stručni radovi iz područja upravljačkog računovodstva, metoda troškova, strategija poslovanja, management i drugo. Nakon čitanja i istraživanja dostupne literature na temu troškova, upravljačko računovodstvo, strateško planiranje poslovanja, metode obračuna troškova, metode upravljanja troškovima, odlučivanje, rast i razvoj poduzeća, rezultat poslovanja, uslijedilo je slaganje koncepta diplomskog rada.

U drugom poglavlju - Troškovi, objasnit će se pojam troškova, definicija troškova, klasifikacije i vrste troškova, upravljanje troškovima, planiranje poslovnih procesa, te zadaće i ciljevi menadžmenta. Cilj rada je objasniti od samog početka pojam troškova, važnost klasifikacije i načine upravljanja troškovima.

U trećem poglavlju – Metode obračuna troškova objasniti će se pojam metoda i čemu služe kod upravljanja troškovima. Koliko su metode važne za upravljanje poduzećem u strateško planiranje. Zatim slijedi razrada dvije osnovne skupine metoda upravljanja troškovima: tradicionalna metoda i suvremena metoda upravljanja troškovima. Svaka od navedenih metoda može se podijeliti na zasebne metode i alate koji će se objasniti.

U četvrtom poglavlju će se prikazati i pojasniti korištenje ERP sustava u poduzeću ABC d. o. o. . Prikazani slučaj upravljanja troškova koristi suvremenu ABC metodu, a cilj je dokazati mogućnost primjene teorije u praksi, jednostavnost upotrebe informacijskih rješenja.

U petom poglavlju slijedi zaključak teme rada.

Korištene knjige dostupne su u Narodnoj knjižnici i čitaonici Vlado Gotovac Sisak, Nacionalnoj i sveučilišnoj knjižnici u Zagrebu te, znanstveni članci na portalu Hrčak. Za obradu praktičnog dijela korištene su knjige i časopis Računovodstvo revizija i financije i Enterprise Resource Planning rješenje Pantheon.

U radu će se koristiti sljedeće metode: induktivna metoda, deduktivna metoda i metode analize.

# 2. Troškovi

U poglavlju troškovi definirati će se pojam troškova, njihova klasifikacija i vrste koje se najčešće susreću. Bez troškova nema poslovnih aktivnosti niti stvaranja novih učinaka. Troškovi spadaju u temeljnu kategoriju poslovanja. Ekonomski teoretičari ponudili su veliki broj klasa i vrsta troškova s obzirom na različite vrste poduzeća, djelatnosti, a time i poslovne aktivnosti. Razni koncepti i pojmovi troškova koriste menadžmentu u raznim kontekstima, a najvažnije je odlučivanje. Razvijanje poslovne strategije poduzeća ključno je za rast i razvoj poduzeća, dugoročno poslovanje i opstanak na tržištu. Da bi menadžment upravljao troškovima važno je odrediti vrste troškova, njihovu klasifikaciju, metode i alate za praćenje troškova te definirati cjelokupnu strategiju upravljanja troškovima.

Strategija upravljanja troškovima koja mora dati informacije o nastanku troškova, trendovima njihova kretanja što omogućuje menadžmentu pravodobno donošenje odluka na temelju činjenica. Menadžment želi znati koliki su planirani troškovi, koji troškovi su nužni, koji su optimalni i koliki su stvarni troškovi. Osim osnovnih pitanja,[1] Bhimani navodi ostala važna pitanja koja zanimaju menadžment, a to su: koliko treba trošiti na istraživanje i razvoj, kakav utjecaj ima promjena dizajna proizvoda na troškove proizvodnje, da li je potrebno zamijeniti neke radnike u proizvodnji robotima, da li je potrebno potrošiti više novca planiranog za određene aktivnosti poput marketinga, treba li eksternalizirati neke aktivnosti i slično. Da bi se dobio odgovor na postavljena pitanja, potrebno je razumjeti troškove. Na temelju dobivenih informacija poduzimaju se potrebne korekcije, aktivnosti, donose se nove odluke, kreiraju novi procesi kako bi se osiguralo dobro poslovanje i profitabilnost poduzeća.

## 2.1. Definicija troškova

Autori su ponudili veliki broj definicija troškova, a neke će se od njih citirati u ovom radu:

Gulin[2] navodi citat iz računovodstvenog rječnika: „Troškovi su izdaci za dobra i usluge neophodne da bi se izveo poslovni proces u određenom poslovnom sustavu“. Općenito, troškovi se definiraju kao resursi žrtvovani da bi se ostvarili planirani učinci.

Potnik[3] (kao što citira Hilton, R. W.) navodi sljedeću definiciju: trošak, u najširem smislu riječi, predstavlja novčani izraz upotrijebljenih resursa koji se koriste u svrhu postizanja

[1] Bhimani et. Al – Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova, 2004.,37. str
[2] Gulin et.al – Upravljačko računovodstvo, Zagreb, 2011., str. 47. – (A Dictionary of Accounting – Excellent Accountancy, Oxford University Press, Oxford, 1995.
[3] Potnik, G.,K. – Strateško upravljanje troškovima, Veleučilište u Požegi, Požega, 2015., str. 11.

određenog cilja ili ostvarivanja učinka. Poduzeće stvara proizvod ili uslugu prema zahtjevima kupaca.

Karić[4] troškovi su vrijednosni izraz ulaganja osnovnih elemenata proizvodnje, koja nastaju radi stvaranja novih učinaka i stjecanja (ostvarivanja) dobitaka. U troškove ubrajamo tekuća ulaganja elemenata proizvodnje koja nastaju u poslovanju gospodarskih subjekata, a koja su uvijek izražena u novcu. Trošak se matematički može utvrditi kao umnožak količine potrošenog resursa i njegove nabavne cijene. Trošenje elemenata proizvodnje je tehnički proces čiji se opseg može izraziti fizičkim jedinicama mjere, ali i ekonomski proces čiji se opseg izražava u novcu.

Kako navodi Drljača[5] troškovima se smatra potrošnja resursa zbog izrade novih proizvoda. Oni imaju karakter prenijete vrijednosti jer predstavljaju svjesno uništavanje korisnih resursa u procesu proizvodnje s namjerom da se u zamjenu za to dobije još korisniji proizvod ili usluga.

Broz[6] navodi da trošak predstavlja računovodstvenu kategoriju pored imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda. Troškovi su novčani izraz koji mora biti plaćen kako bi se proizveo proizvod ili pružila usluga. Troškovi se evidentiraju po načelu nastanka događaja, onda kada su nastali, a ne kada je uslijedio izdatak za njihovo podmirenje. Od pojma trošak potrebno je razlikovati pojmove: utrošak, izdatak i rashod. Utroškom se smatraju fizička ulaganja materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranju učinka. Izdatak se veže uz novčanu osnovu odnosno smanjenje novčanih sredstava, odljev novca iz poslovnog subjekta. Rashod je po definiciji smanjenje ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili smanjenja sredstava, stvaranja obveza što dovodi do posljedice smanjenja kapitala.

Prema definicijama autora vidi se da resursi čine trošak zbog nastanka novog učinka. Oni mogu biti raznih vrsta i klasa, a potrebno ih je pratiti dostupnim metodama i alatima. Prilikom donošenja strateškog plana poslovanja i upravljanja troškova, prvi korak je klasifikacija troškova koje poduzeće stvara kako bi proizvelo nove učinke. Klasifikacija troškova je važna zbog definiranja daljnjih koraka u aktivnostima upravljanja troškovima, određivanja metoda i alata za praćenje troškova. Dobro klasificiranje troškova omogućava jednostavnije, točnije i sigurnije analiziranje troškova, kontrolu troškova, planiranje i donošenje strateških odluka važnih za poslovanje poduzeća, njegov rast i razvoj na tržištu.

[4] Karić,M. – Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, 2010., str. 29.
[5] Drljača, M. – Metode upravljanja troškovima, - http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf

[6] Broz T.S. Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva., 2015., 8. str.

## 2.2. Klasifikacija i vrste troškova

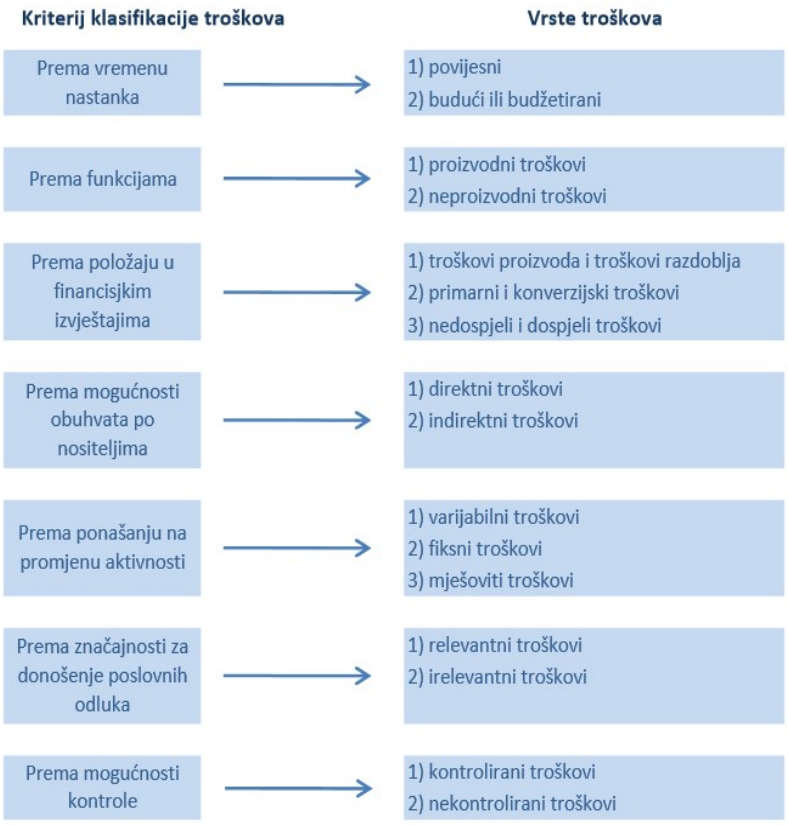
Troškove se može definirati i razvrstati na različite načine. Razvrstavanje i klasifikacija troškova ovisi o djelatnosti poduzeća i ciljevima koje poduzeće želi postići. Već u prvom koraku planiranja strategije poduzeća, važno je odrediti kako će se pratiti troškovi. Danas postoje razni alati i metode upravljanja troškova, no troškove je prije potrebno razvrstati, klasificirati. Ako se vidi kako to čine poduzeća u Hrvatskoj, primijetiti će se da su razlike male, a očituju se u definiranju kriterija, vrste i naziva. [7]Računovodstvena teorija ističe sljedeće najčešće kriterije klasifikacije troškova (Gulin et al.,2011:57):

- troškovi prema vremenu nastanka
- troškovi prema funkciji
- troškovi prema položaju u financijskim izvještajima
- troškovi prema mogućnosti obuhvata po nositeljima
- troškovi prema ponašanju na promjenu aktivnosti (opsega proizvodnje)
- troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka
- troškovi prema mogućnosti kontrole od strane menadžmenta.

Klasifikacija troškova važan je preduvjet za razumijevanje troškova koje poduzeće ostvaruje prema aktivnostima u svom poslovanju. Definiranje klasa i vrsta troška prvi je korak u postavljanju strategije upravljanja troškovima. Slika 1. prikazuje vrste troškova prema gore navedenim klasifikacijama. Strategija upravljanja troškovima ima višestruke ciljeve te je zbog toga nužno razvrstati troškove i klasificirati ih prema potrebama menadžera koji su zadani u ciljevima koje žele postići poslovanjem poduzeća.

U radu će se objasniti klasifikacije prikazane na slici.1., Klasifikacija troškova.

[7] Gulin et.al – Upravljačko računovodstvo, Zagreb, 2011., str. 57.




Slika 1. Klasifikacija troškova (Gulin et al., 2011, str.57).

*Troškovi prema vremenu nastanka* mogu biti povijesni i budući. Na povijesne troškove ne može se utjecati, jer su nastali u prošlom razdoblju. Oni su posljedica prošlih odluka koje je donio menadžment. Nalaze se u financijskim izvještajima. Mogu biti dobar temelj za odluke u budućnosti, odnosno stvaranje budućih troškova. Povijesni troškovi su uključeni u imovinu poduzeća, prvenstveno zalihe. Buduće troškove očekuje se u aktivnostima poslovanja koji će se tek dogoditi sa svrhom ostvarivanja planiranih učinaka, proizvoda ili usluga. Oni su sastavni dio planiranja dugotrajnih poslovnih procesa.

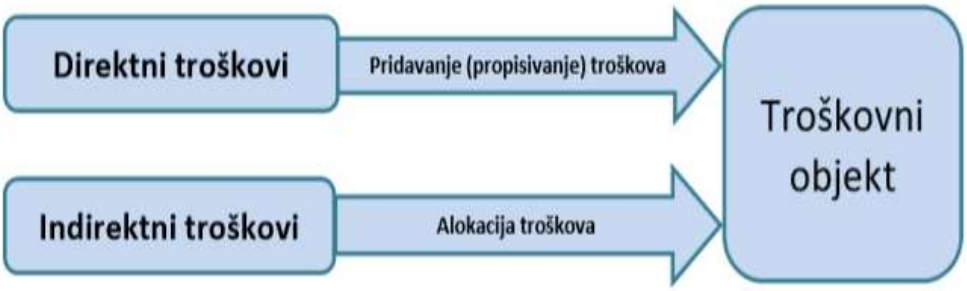
*Troškovi prema funkcijama* nastaju prema funkcijama poduzeća. Poduzeća, posebno ona veća, imaju podijeljene funkcije, odnosno aktivnosti koje provode u poslovnom procesu definirane u početnoj strategiji. Funkcije mogu biti proizvodne i neproizvodne. Proizvodni troškovi odnose se na one troškove koji direktno utječu na proizvodnju ili su povezani s procesom proizvodnje. Oni su uglavnom: troškovi direktnog materijala, troškovi direktnog rada i ostali opći troškovi proizvodnje. Proizvodni troškovi se kapitaliziraju, uključuju u vrijednost

gotovih proizvoda kao zalihe, a prodajom gotovog proizvoda postaju rashodi poduzeća. Neproizvodni troškovi nisu direktno povezani s proizvodnim procesom. Oni se uglavnom odnose na troškove drugih odjela, funkcija poduzeća kao što su: prodaja, računovodstvo, marketing, troškovi osoblja izvan proizvodnje, nabava, uprava, pravna služba te ostala administracija. Iako neproizvodni troškovi ne utječu direktno na proizvodnju, itekako su važni. Treba ih se pažljivo rasporediti kako bi cijena koštanja (učinka) bila što točnija.

*Troškovi prema položaju u financijskim izvještajima* se mogu podijeliti na tri vrste: (1) troškovi proizvoda i razdoblja, (2) primarni i konverzijski troškovi, (3) nedospjeli i dospjeli troškovi.

1. Troškovi proizvoda su troškovi proizvodnje, uključuju se u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, a rashodima postaju u razdoblju prodaje ili otuđenja gotovih proizvoda. Troškovi razdoblja su rashodi razdoblja. Oni nisu proizvodni troškovi, nastaju kao troškovi prodaje, administracije i slično.
2. Primarni troškovi su troškovi direktnog materijala, sirovina, rezervnih dijelova i slično. U procesu proizvodnje pretvaraju se u učinke, odnosno nositelje tih troškova. Konverzijski troškovi su svi troškovi koji nastaju u procesu konverzije primarnih sirovina u korisne učinke (troškovi direktnog rada i opći troškovi proizvodnje).
3. Nedospjeli troškovi su uključeni u knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine i zaliha. Oni postaju dospjeli kada se imovina utroši, proda ili na drugi način otuđi. Dospjeli troškovi su troškovi u razdoblju nastanka – rashodi (troškovi administracije i prodaje).

*Troškovi prema mogućnosti obuhvata po nositeljima* se mogu podijeliti na direktne i indirektne. Nositelji troška su učinci koji uzrokuju nastanak troška. Direktni troškovi može se pratiti po nositeljima, učincima zbog kojih su nastali, dok indirektni troškovi nemaju oznaku radnog naloga i ne može ih se pratiti po nositeljima. Prema tradicionalnim metodama praćenja troškova, takve se troškove alocira računovodstvenim metodama alokacije. Nakon razvrstavanja može se utvrđivati jedinični trošak za nositelje (Slika 2).



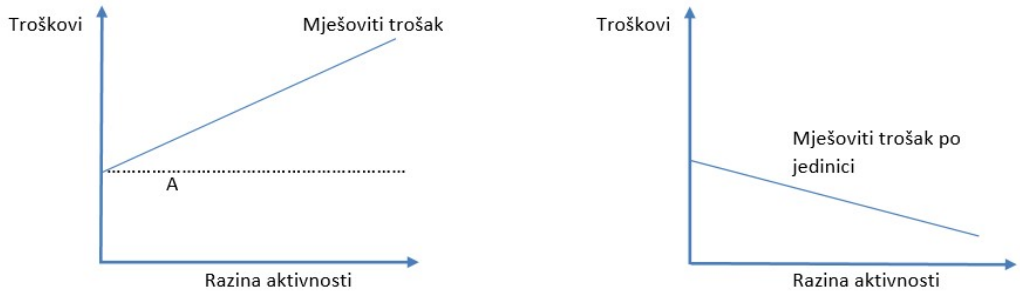

Slika 2. Direktni i indirektni troškovi (Perić,Š.T., Moodle, arhiva 2015. - Upravljačko računovodstvo)

*Troškovi prema ponašanju na promjenu aktivnosti* dijele se na varijabilne, fiksne i mješovite. S obzirom na promjenu opsega proizvodnje, mijenja se razina aktivnosti, odnosno stupanj zaposlenosti i iskoristivosti kapaciteta. Kod fiksnih troškova treba se razlikovati fiksne troškove koji su konstanta i jedinične fiksne troškove koji se mogu mijenjati ovisno o razini aktivnosti. Ukupni fiksni troškovi se ne mijenjaju bez obzira na promjenu razine aktivnosti, primjerice amortizacija, osiguranje. Varijabilni troškovi reagiraju na promjenu razine aktivnosti. Porastom razine aktivnosti rastu varijabilni troškovi. Ukoliko nema aktivnosti, nema ni varijabilnih troškova. Imaju karakter djelomičnih troškova pa menadžeri nižih razina na njih mogu utjecati. Osim toga, varijabilne troškove moguće je utvrditi po jedinici učinka, što je iznimno važno za planiranje, obračun i kontrolu troškova. U varijabilne troškove ubrajamo direktni materijal izrade, plaće, funkcionalne amortizacije, održavanje, pogonska energija, pomoćni materijal, i drugo. Kod varijabilnih troškova važno je razlikovati ponašanje jediničnih varijabilnih troškova u masi. Kod proporcionalnih varijabilnih troškova jedinični varijabilni troškovi su konstantni, ne mijenjaju se s porastom razine aktivnosti, dok kod progresivnih varijabilnih troškova jedinični varijabilni trošak pokazuje blagu tendenciju rasta u višim razinama aktivnosti (Slika 3.).




Slika 3. Proporcionalni varijabilni troškovi u masi i po jedinici (Gulin et al., 2011, str.64)

Mješoviti troškovi predstavljaju specifične troškove koji imaju obilježja i fiksnih i varijabilnih troškova. Jedan dio troška je varijabilan, a drugi fiksan. Nazivaju se mješovitima, jer imaju obje komponente, fiksnu i varijabilnu. Za potrebe upravljanja troškovima (upravljačko računovodstvo) važno je razdvojiti mješovite troškove na njihovu varijabilnu i fiksnu komponentu. Prikaz mješovitog troška ovisi o kretanju varijabilne komponente u odnosu na razinu aktivnosti. Na Slici 4. vidi se fiksna komponenta mješovitog troška određena točkom A i pravcem povučenim iz točke A paralelno s osi apscisa. Varijabilni troškovi kod ovog mješovitog troška degresivnog su karaktera, što je razlog blagog pada kod prikaza jediničnog troška. Mješoviti troškovi mogu imati i konstantnu i progresivnu komponentu varijabilnog troška, ne moraju biti u linearnom odnosu s razinom aktivnosti.




Slika 4.: Primjer mješovitog troška u masi i po jedinici (prema: Gulin 2011:65)

*Troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka* određuju budućnost poslovanja. Za dobre odluke važne su točne i relevantne informacije. Troškovi su neizostavan

dio poslovnog odlučivanja i zato se troškove dijeli na relevantne i irelevantne. Relevantni troškovi važna su podloga za donošenje poslovnih odluka. Zbog različitih alternativa postoje i različiti relevantni troškovi koje se može zvati i diferencijalnim troškovima. U relevantne troškove uključuju se i oportunitetni troškovi koji se mjere koristima koje se ostvaruju odabirom alternative od koje se odustaje. Irelevantni troškovi su troškovi koji se ne uzimaju u obzir pri donošenju poslovnih odluka. Ne koriste kao informacijska podloga pa se ne uzimaju u analizu troškova. U analizi troškova prilikom poslovnog odlučivanja važan je inkrementalni ili granični trošak. On je povezan s dodatnom jedinicom proizvodnje pa je i dodatan trošak. Pokazuje za koliko se povećavaju troškovi ako je proizvodnja poveća za jednu jedinicu. Najčešće utječu na odluku o cijenama proizvoda.

*Troškovi prema mogućnosti kontrole* od strane menadžmenta su troškovi koji nastaju u poslovanju, mogu se kontrolirati i pripadaju određenoj funkciji poduzeća. Svaka funkcija ima odgovornu osobu, odnosno menadžera odgovornog za nastali trošak i na njega se može utjecati. Takvi troškovi se nazivaju kontrolabilnima (kontroliranima). Oni troškovi koji nisu u nadležnosti menadžera i na koje se ne može utjecati nazivaju se nekontrolabilni (nekontrolirani) troškovi.

## 2.3. Upravljanje troškovima

Strategija upravljanja poduzeća počiva na upravljanju troškovima. Kao što je objašnjeno u uvodu, troškovi su sastavni dio poslovanja i aktivnosti koje poduzeće provodi u svom poslovanju kako bi stvorili krajnji učinak i ponudili ga kupcima. [8]Upravljanje troškovima obuhvaća sve aktivnosti i postupke poslovanja kojima se ocjenjuje odnos između troškova i koristi. Cilj svakog poduzeća je maksimizirati učinak, a da bi se cilj ispunio potrebno je razviti dobru strategiju upravljanja troškovima.

Potnik[9] definira upravljanje troškova kao proaktivan proces utvrđivanja uzročnika troškova koji ima za cilj smanjenje ukupnih troškova u stvaranju konačnog učinka, proizvoda ili usluge.

Bhimani[10] navodi da je glavni zadatak menadžera da upravlja troškovima, a upravljanje troškova se koristi da bi opisali postupke koje menadžeri poduzimaju u kratkoročnom i dugoročnom planiranju te kontroli troškova, kojima se povećava vrijednost za kupce, a snižavaju se troškovi proizvoda i usluga.

[8] Upravljanje troškovima – engl. Cost management
[9] Potnik Galić,K. – Strateško upravljanje troškovima, Veleučilište u Požegi, Požega, 2015., str. 11.
[10] Bhimani – Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova – 6. str.

Polimeni[11] navodi četiri osnovne upravljačke funkcije koje koriste sva poduzeća bez obzira na djelatnost i prirodu posla kojim se bavi. Funkcije su: planiranje, organiziranje, upravljanje i kontrola. Planiranje predstavlja ciljeve poduzeća koje definira menadžment. U fazi planiranja, važno je definirati točne strategije poduzeća koje će se jasno predstaviti ostalim odjelima u drugoj fazi – organiziranja. Nakon postavljanja ciljeva, treba organizirati i podijeliti poslovne jedinice prema aktivnostima koje je potrebno izvesti kako bi se ostvario konačan cilj, a to je učinak (proizvod ili usluga). Zatim menadžment provodi funkciju upravljanja definiranih strategija. U procesu upravljanja važno je motivirati zaposlenike kako bi se dobio kvalitetan rezultat, učinak. Osim motivacije, važno je nadzirati aktivnosti poslovnog procesa, reagirati na vanjske utjecaje i poduzeti sve potrebne radnje kako bi se ostvarila optimalna razina produktivnosti. Kontrola je zadnja faza kojom se nadziru sve poslovne aktivnosti i procesi, donosi izvještaj koji ukazuje na kvalitetu i razinu ostvarivanja postavljenih ciljeva. Ukoliko ispunjavanje ciljeva nije na zadovoljavajućoj razini, menadžment treba ponuditi odgovarajuća rješenja kako bi se na vrijeme ostvarili planirani ciljevi. Kontrola je ključan element u cijelom procesu. Povezuje sve elemente sustava i osigurava unaprijed postavljene ciljeve, osigurava uspješno funkcioniranje sustava, rast i opstanak poduzeća.

Složen proces upravljanja troškova može se pojednostaviti, odnosno više modernizirati novom tehnologijom i alatima koji omogućavaju lakši izbor odluke. Za uvođenje takve tehnologije u poslovanje potrebno je prepoznati koje potrebe ima poslovanje poduzeća i koji su ciljevi koji se žele postići. Bilo bi dobro da se tehnologija uvodi u svaki odjel ili fazu poslovanja, jer svaka aktivnost prouzroči barem jedan trošak koji se treba uvrstiti u ukupne troškove poduzeća. Treba razlikovati znanja kojima će se menadžeri služiti u odlučivanju, koje modele, alate, sustave i postupke treba provoditi kako bi izvještaji bili kvalitetniji. Odluke koje donosi menadžment trebaju osigurati optimizirane troškove i kvalitetan učinak koji zadovoljava kupca i osigurava daljnji rast i razvoj poduzeća na tržištu.

## 2.4. Planiranje poslovnih procesa

Planiranje je proces usmjeren na budućnost. Svako poslovanje počiva na planiranju strategije poduzeća. Cilj svakog planiranja je kvalitetan i jasan plan procesa koji se treba realizirati kako bi se postigli željeni učinci te dobar poslovni rezultat. Planiranje može biti kratkoročno ili dugoročno. Ono ovisi o zahtjevima koji se stavljaju pred menadžment i utjecajima okruženja. Upravljanje troškovima zahtjeva planiranje svih poslovnih procesa, odnosno aktivnosti poslovanja poduzeća. Svaki poslovni proces mora imati definirane zadatke, metode i alate kojima će ih ispuniti. U radu će se zadržati fokus na planiranju procesa

[11] Polimeni et.al – Troškovno računovodstvo, Zagreb, 1999., str.1

upravljanja troškovima, iako je važno istaknuti da svi poslovni procesi trebaju biti povezani kako bi poslovanje bilo uspješno.

U procesu upravljanja troškovima prvo se moraju definirati vrste i metode praćenja troškova, a zatim identificirati uzročnike troškova. Nakon identifikacije, može se započeti s predviđanjem budućih troškova s obzirom na željeni broj učinaka koji se želi postići. Nakon toga slijedi planiranje, budžetiranje i kontrola troškova. Sljedeći korak je analiza nastalih troškova, utvrđivanje odstupanja i analiza razloga odstupanja od planiranih troškova. Zatim slijedi reduciranje i zadržavanje troškova u prihvatljivim granicama.

U planiranju procesa upravljanja troškova potrebno je definirati i kojim će se metodama i alatima služiti poduzeće. Općenito, svi procesi u poduzeću trebaju biti povezani, kontrolirani, jer jedni bez drugih ne funkcioniraju. Kako bi se poslovni procesi lakše kontrolirali i povezivali, poduzeća se odlučuju na uvođenje poslovnih informacijskih sustava [12](ERP) . Glavna odlika ERP sustava je da upravlja iz iste baze podataka pružajući različitim interesnim skupinama poduzeća relevantne podatke za planiranje poslovnih procesa, odlučivanje i razvoj poduzeća.

## 2.5. Zadaće i ciljevi menadžmenta

Glavni cilj menadžmenta je ostvarivanje zadanih strateških planova poduzeća. Zadaća menadžmenta je definirati pravila i procese poslovanja. Ciljevi svakog poduzeća su stalan rast i razvoj poduzeća na tržištu. Prema ciljevima menadžer započinje planiranje strategije poslovanja sa ograničenim resursima i uvjetima. Osim ograničenih resursa, potrebno je napraviti analizu troškova koje će stvarati poslovne aktivnosti poduzeća, odrediti metode i alate praćenja troškova kako bi se u nepovoljnim uvjetima donijele dobre odluke i ostvarila najveća dobit. Kako navodi Karić[13] informacije o troškovima omogućuju kvalitetno poslovno odlučivanje o svakodnevnim poslovima, kao i naknadno praćenje rezultata donesenih odluka radi procjene uspješnosti i kontrole njihova izvršenja. Uspjeh poduzeća ovisi o sposobnostima njegova menadžmenta. Pomoću informacija izabire najbolja rješenja za razvoj proizvoda i usluga kako bi zadovoljio zahtjeve tržišta.

Menadžeri donose niz odluka. Neke od njih su kratkoročne, neke dugoročne. Kod kratkoročnih odluka na primjer postoji planiranje količine proizvoda za određeno (kratko) razdoblje. Kod dugoročnih odluka postoji planiranje novih proizvoda, uvođenje novih metoda

[12] ERP – eng. Enterprise Resource Planning
[13] Karić, M. - Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, 2010., str. 29

proizvodnje i drugo. Dugoročne odluke često mijenjaju proces poslovanja iz temelja. No, bez obzira jesu odluke kratkoročne ili dugoročne, menadžment treba informacije pomoću kojih će moći donijeti odluke. Najvažnije informacije upravljačkog računovodstva koje se koriste za upravljanje poslovanjem jesu informacije o troškovima, prihodima i financijskom rezultatu. Menadžeri znaju da svako ulaganje u poboljšanje poslovanja poduzeća, proizvodnju ili pružanje usluga nije samo trošak. Ulaganjem se može pridonijeti kvaliteti učinka koji će povećati profitabilnost poduzeća. Da bi praćenje poslovanja, aktivnosti i utrošenih resursa bili točni, potrebno je postaviti kvalitetnu strategiju praćenja troškova, uvesti metodu upravljanja troškovima.

Samo računovodstvo troškova i praćenje troškova prema tradicionalnim metodama danas više nije dostatno za pripremu upravljačkih odluka menadžmenta. Da bi odluke bile dobre, menadžeri trebaju informacije koje su plod suvremenih procesa automatizacije poslovnih procesa, integralni sustav upravljanja troškovima koji se temelji na suvremenim metodama obračuna troškova.

# 3. Metode obračuna troškova

Upravljanje troškovima jedna je od aktivnosti upravljanja poduzećem. Najveću važnost u postizanju ciljeva pridaje optimalizaciji troškova. Kako navodi Drljača[14] u cilju poboljšanja odnosa ulaganja i dobivenih učinaka želi se utjecati na ulazne inpute o čemu ovisi dobar poslovni rezultat. Da bi menadžmentu bilo moguće utjecati na inpute i druge poslovne aktivnosti koje dovode do raznih vrsta troškova potrebno je koristiti metode upravljanja troškovima. Postojanje suvremenih informacijskih sustava omogućuje praćenje troškova poslovanja poduzeća kroz sve aktivnosti i odjele poduzeća: procesa nabave, proizvodnje, skladištenja, marketinga, prodaje, distribucije, administracije i ostalih. Praćenjem i evidentiranjem troškova poslovnih procesa, nastaju informacije koje menadžment može analizirati troškove te donositi odluke o budućim poslovnim aktivnostima. Na temelju dobivenih informacija osim analize troškove je moguće kontrolirati, te u procesu proizvodnje donesti odluke koje će optimizirati troškove, poboljšati kvalitetu proizvoda i poboljšati profitabilnost poduzeća. Da bi informacije i izvještaji bili kvalitetni i pouzdani poduzeće u tu svrhu koristi različite metode i alate za upravljanje troškovima o čemu će se više pisati u sljedećim poglavljima ovog rada.

## 3.1. Tradicionalne metode upravljanja troškovima

Osnovna svrha tradicionalnih metoda odražava se u mjerenju količine potrošenih inputa u odnosu na broj pojedinačno proizvedenih proizvoda. Tradicionalna metoda troškova razgraničava troškove u nekoliko osnovnih skupina i raspoređuje ih po nositeljima troškova jednostavnom kalkulacijom.

Osnovne skupine proizvodnih troškova po kojima se raspoređuju troškovi jesu: troškovi direktnog materijala, troškovi direktnog rada, troškovi amortizacije, troškovi proizvodne režije, troškovi upravne i prometne režije. Troškove direktnog rada i direktnog materijala moguće je pratiti po svakoj vrsti proizvoda, dok se režijski i upravni troškovi moraju rasporediti po unaprijed dogovorenom „ključu raspoređivanja“.[15] Svi troškovi za koje je potrebno stvoriti pravilo raspoređivanja zahtijevaju dodatnu analizu. Takvim troškovima se zna mjesto troška, ali ne i stvarni učinak.

[14] Drljača M. – Metode upravljanja troškovima – 3.str
[15] Mikić M. – znanstveni rad (Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima – 166.str

Poslovanje poduzeća zahtijeva dodatne aktivnosti za koje ne postoji izravan output. Kod takvih troškova javlja se problem, odnosno vide se nedostatci tradicionalne metode obračuna i praćenja troškova. Naime, ukoliko poduzeće ima veliki dio troškova poslovanja koji ne ulazi u volumen proizvodnje, a poduzeće proizvodi širok spektar proizvoda ili usluga koji su pritom različitih količina, složenosti procesa i slično, onda tradicionalni model ne može dati točnu i jasnu sliku prikaza stvarnih troškova. Takvi modeli dovoljni su za stabilno poslovno okruženje kojega je danas sve manje. Bez obzira na kritike i nedostatke tradicionalnih metoda, većina poduzeća ih koristi i ne odlučuje se za promjene.

Ograničenja tradicionalnih metoda odnose se na: koncepte upravljanja troškovima koji nisu usklađeni sa zahtjevima suvremenog poslovnog okruženja, podređene su zahtjevima financijskog računovodstva, a ne menadžmentu suvremenog poslovnog subjekta. Isto tako, ne vodi se računa o različitim troškovima aktivnosti proizvodne režije koji se javljaju kod svake vrste proizvoda ili usluga, već ih prati u ukupnom iznosu.[16] Za donošenje poslovnih odluka informacije ne smiju biti površne zbog nestabilnog okruženja, sve zahtjevnijih kupaca i jake konkurencije među kojima nema mjesta za pogrešne odluke.

Tradicionalne metode obračuna troškova može se podijeliti u dvije skupine: obračun po procesima i obračun po radnom nalogu. Obračun po procesima koristi se za utvrđivanje mase proizvoda i kvalitete za kupce koji nisu unaprijed poznati. Obračun po radnom nalogu koristi se kada se troškovi pridružuju seriji proizvoda ili zasebnoj jedinici proizvoda ili usluge. U praksi se može vidjeti da se često kombiniraju oba sustava, a niže u radu će ih se objasniti.

### 3.1.1.Metode obračuna troškova po procesima

Poslovanje poduzeća sastoji se od niza procesa, faza proizvodnje koje su međusobno povezane. Svaki proces stvara troškove zbog resursa koje koristi u svrhu stvaranja učinka. Stoga se troškove direktnog rada i materijala temeljene na procesima prati po fazama iz kojih su proizašli, a režijske troškove pridodaje izravnim troškovima.[17] Obračunom troškova po procesu nastoji se utvrditi jedinični trošak proizvoda. Procesna proizvodnja odvija se kroz određeni broj faza u kojima stvaraju troškovi proizvodnje. Output jednog proizvodnog procesa predstavlja input za sljedeći proizvodni proces.

[16] Potnik, G.,K. – Strateško upravljanje troškovima, Veleučilište u Požegi, Požega, 2015, str. 15.
[17] Cingula, M. i Klačmer, M. (2003.) Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima. Računovodstvo, revizija i financije, 8/2003.; str. 23

Kako navodi Broz, obračun troškova po procesima primjenjuje se u procesnoj proizvodnji, a glavna karakteristika je neprekidno odvijanje proizvodnog procesa.[18] Obračun troškova po procesima koristi se za utvrđivanje troškova mase proizvoda ili usluga istih ili sličnih obilježja koji nisu unaprijed poznati. Nositelji troška su procesi proizvodnje, primjenjivi u svim sektorima.

Model upravljanja troškovima po procesima omogućava veću kontrolu troškova, kvalitetnije razumijevanje ponašanja troškova. Primjenjiv je u svim sektorima, a nositelj troška je proces proizvodnje. Cilj obračuna troškova je pripisati isti iznos troškova direktnog materijala, direktnog rada i općih (indirektnih) troškova proizvodnje. Obračun troškova po procesu češće se koristi za proizvodnju kroz dulji period ili na kontinuiranoj bazi. Troškovi se akumuliraju po [19]procesnim odjelima, gdje se računa i jedinični trošak.

Kako navodi Perić,[20] troškovi se prate kroz nekoliko procesnih odjela slijedećim koracima:

1. analiza fizičkog tijeka jedinica proizvoda
2. izračun ekvivalentnih jedinica za svaki element proizvodnih troškova
3. izračunati troškove ekvivalentne jedinice za svaki element proizvodnih troškova
4. dodijeliti ukupne troškove dovršenim jedinicama (zalihe) i proizvodnji u tijeku

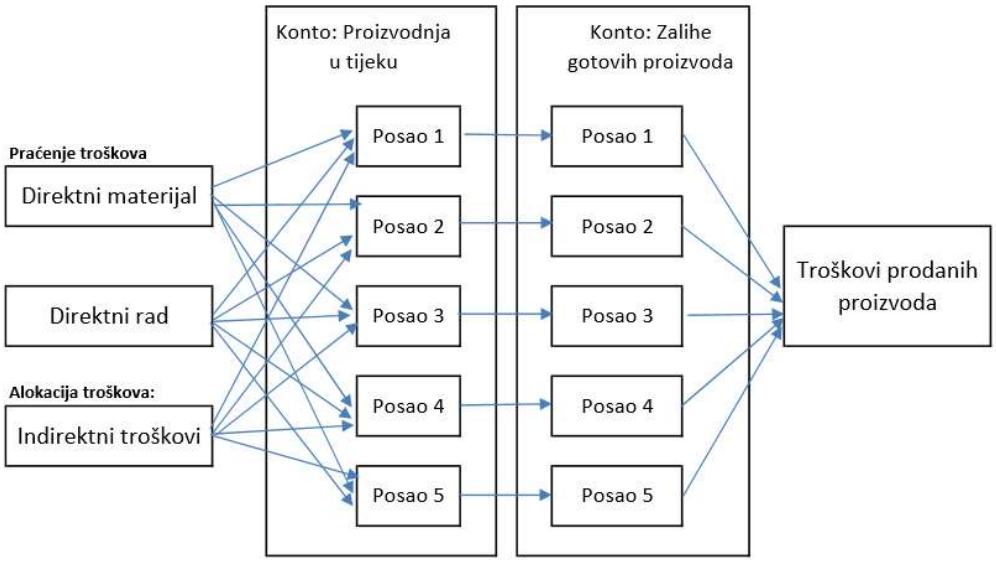
Prilikom obračuna po procesima treba utvrditi troškove dovršenih proizvoda (zalihe) u tom razdoblju i troškove nedovršenih proizvoda (proizvodnja u tijeku) na kraju tog razdoblja. Za svaki procesni odjel treba utvrditi konačan output kako bi se utvrdio jedinični trošak proizvoda.

### 3.1.2.Metode obračuna troškova po radnim nalozima

Obračun troškova po radnom nalogu koristi se u proizvodnji po narudžbi. Za obračun troškova koristi se radni nalog, dokument koji pokazuje troškove direktnog rada, direktnog materijala i indirektnih troškova proizvodnje za pojedini posao. Radni nalog može biti ugovor, narudžbenica i drugo. Metoda obračuna troškova po radnom nalogu je najprimjerenija kad se proizvodi razlikuju po tipovima.[21] Da sustav pravilno funkcionirao potrebno je identificirati svaki rad i iskazati pripadajuće troškove. Svakoj skupini dodjeljuje se broj radnog naloga, koristi se

[18] Broz Tominac S. et al., Upravljačko računovodstvo, 2015., 127. str.)
[19] Procesni odjel – organizacijska jedinica unutar koje se radi na proizvodu, mjesto gdje nastaju troškovi vezani za proizvod.
[20] Perić Šestanj T., - (moodle) Sustavi obračuna troškova, 2015.g.
[21] Polimeni et al. – Troškovno računovodstvo – 1999., 70. str.

tablični pregled troškova na temelju kojeg je moguće izračunati jedinični trošak proizvoda. Kako prikazuje Slika 5., troškove direktnog materijala i rada potrebno je rasporediti prema mjestima troškova (Posao 1, Posao 2, Posao 3, i tako dalje).




Slika 5. Obračun troškova po radnom nalogu, (prema: Moodle, Perić,Š.T., 2015.)

Obuhvaćanje i iskazivanje troškova po mjestima troškova evidentira se u analitičkom knjigovodstvu mjesta troška gdje je potrebno otvoriti poseban analitički konto za svako mjesto. Svaki radni nalog ima svoj analitički konto nositelja troškova u analitičkoj evidenciji proizvodnje. Kako je svaki radni nalog predstavlja nositelje troškova, po svakom radnom nalogu se prikupljaju troškovi proizvodnje koje je radni nalog uzrokovao.[22] Obračun troškova proizvodnje po radnom nalogu sastoji se od sedam faza:

1. utvrđivanje radnog naloga koji je izabran kao nositelj troškova – radni nalog može sadržavati pojedinačan proizvod ili određenu količinu istovrsnih proizvoda.
2. utvrđivanje direktnih troškova proizvodnje za radni nalog – identificiraju se dvije vrste troškova: troškovi direktnog materijala i troškovi direktnog rada.

[22]Gulin et. al., Upravljačko računovodstvo, Zagreb, 2011., (174., 175.,176.str)

3. utvrđivanje baza za raspoređivanje općih troškova proizvodnje na radne naloge – opće troškove proizvodnje ne može se pratiti po radnim nalozima. Oni se moraju alocirati po radnim nalozima.
4. utvrđivanje iznosa općih troškova proizvodnje za svaku izabranu bazu za raspoređivanje – ukoliko postoji više baza za raspoređivanje općih troškova, onda treba utvrditi iznose troškova koji će se rasporediti po bazama. Ukoliko je jedna baza, svi opći troškovi će se alocirati na jednu bazu.
5. izračunavanje stope dodataka općih troškova proizvodnje na radne naloge – za svaku izabranu bazu utvrđuje se stopa dodataka općih troškova proizvodnje kao odnos između iznosa općih troškova proizvodnje i same baze za raspoređivanje.,
6. izračunavanje iznosa općih troškova proizvodnje za svaki radni nalog – nakon utvrđivanja stope ili stopa dodataka općih troškova proizvodnje, utvrđuje se iznos općih troškova proizvodnje za svaki radni nalog množeći stopu dodataka s iznosom baze koji otpada na pojedini radni nalog.
7. Izračunavanje ukupnog troška proizvodnje radnog naloga dodajući direktnim troškovima proizvodnje alocirane opće troškove proizvodnje.

Navedene faze postupka obračuna troškova po radnom nalogu prikaz su tradicionalnog pristupa u okviru kojeg se putem stope dodataka opći troškovi proizvodnje alociraju na radne naloge. U suvremenom pristupu, prije alokacije na radne naloge, opći troškovi proizvodnje se obuhvaćaju po aktivnostima, a nakon toga se dovode u vezu s radnim nalozima.

## 3.2. Suvremene metode i upravljanja troškovima

Globalno povećanje konkurencije, sve zahtjevniji kupci, dioničari, brz napredak tehnologija, stalne promjene i noviteti obilježavaju novo stanje u poslovnom okruženju. Takvo poslovno okruženje u kojem se nalazimo danas zahtjeva potrebu za definiranjem suvremenog sustava upravljanja troškovima. Suvremeni sustav ima zadaću pružiti sve potrebne informacije za prilagodbu ekonomskim i tehnološkim promjenama koje se nameću na globalnom tržištu. Strateško upravljanje troškovima ne bazira se samo na osiguranju optimalne razine troškova, već i na povećanju prihoda, učinkovitosti rada i zadovoljstva kupaca.

Suvremena metoda upravljanja troškova koristi grupu alata za generiranje informacija u svrhu planiranja poslovnih procesa, donošenja kratkoročnih i dugoročnih odluka i kontrole s ciljem kreiranja i pružanja kvalitetnih proizvoda ili usluga uz što manje troškova, a što veću efikasnost. Suvremene metode imaju bolje i točnije rezultate u upravljanju i praćenju troškova poslovanja. Preciznost metoda daje sigurnost u procesu odlučivanja i dugoročnog planiranja poslovanja. Za razliku od tradicionalnih metoda i alata, suvremene metode posvećuju pažnju eksternom usmjerenju s dugoročnim ciljevima kako bi se ostvarila konkurentna prednost. Fokusiraju se na stalan napredak i žele stvoriti cijeli lanac vrijednosti. Slika 6. pokazuje razlike tradicionalnog i suvremenog (strateškog) upravljanja troškovima.

| | Tradicionalni sustav upravljanja troškovima | Strateško upravljanje troškovima |
|---|---|---|
| USMJERENJE | interno | eksterno |
| CILJEVI | kratkoročni, specifični | dugoročni za kontinuirano ostvarenje konkurentskih prednosti |
| DJELOKRUG | uzak | širok |
| ROČNOST | kratkoročno | dugoročno |
| UČESTALOST | periodično | kontinuirano |
| CILJ | dodatna vrijednost | cijeli lanac vrijednosti |
| ORGANIZACIJA | funkcionalna orijentiranost | procesna orijentiranost |
| KLJUČNE DISCIPLINE | financije, računovodstvo | marketing, ekonomija |

Slika 6. Razlike između tradicionalnog i strateškog upravljanja troškovima (Prilagođeno prema: Potnik,2015, str.15)

Alati strateškog upravljanja troškovima sadrže tehnike neophodne za implementaciju strateškog upravljanja troškovima. Kako navodi Mikić alati su: analiza lanca vrijednosti, upravljanje troškovima na temelju aktivnosti, analiza konkurentskih prednosti, ciljani troškovi,

totalno upravljanje kvalitetom, Just in time, SWOT analiza, Benchmarking, Balanced Scorecard, teorija ograničenja i kontinuirano unaprjeđenje[23].

| Alat | Karakteristike |
|---|---|
| **Analiza lanca vrijednosti** | Pridodaje vrijednost potrošačima smanjujući troškove i razumijevanjem odnosa između poslovnih organizacija i potrošača |
| **Upravljanje troškova na temelju aktivnosti** | Analitički alat kojemu je cilj pružanje točne alokacije indirektnih troškova |
| **Analiza konkurentskih prednosti** | Definiranje strategije koju poduzeće može ostvariti kako bi nadvisilo svoje konkurente |
| **Totalno upravljanje kvalitetom** | Prihvaćanje neophodnih politika i procedura kako bi se zadovoljila očekivanja potrošača |
| **Just in time** | Sustav upravljanja zalihama koji se temelji na principu: kupnja sirovina ili prodaja proizvoda ili usluga točno onda kada su potrebni |
| **SWOT analiza** | Sistematizirana procedura identificiranja ključnih faktora |
| **Benchmarking** | Proces determiniranja ključnih faktora uspjeha pomoću proučavanja idealnih procedura u drugim poduzećima, a sve s ciljem unaprjeđenja poslovanja i osvajanja tržišta |
| **Balanced Scorecard** | Računovodstveni izvještaj koji sadrži ključne faktore uspjeha poduzeća, a podijeljen je u četiri osnovne dimenzije: financijski pokazatelji, zadovoljstvo potrošača, interno poslovanje te |
| **Teorija ograničenja** | Alat unaprjeđenja stope transformacije sirovina u gotove proizvode i usluge |
| **Kontinuirano unaprjeđenje** | Uvođenje kontinuiranog unaprjeđenja kvalitete i drugih faktora uspješnosti poduzeća |

Slika 7. Alati strateškog upravljanja troškovima (Mikić, 2009,168.str.)

[23] Mikić., Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima., (2009 – 168 str.)

### 3.2.1. Analiza lanca vrijednosti

Analiza lanca vrijednosti[24] je tehnika koja se koristi u upravljanju troškovima. Osnovni cilj je smanjenje troškova kroz čitav životni ciklus proizvoda. Analiza lanca vrijednosti promatra poslovne aktivnosti poduzeća kojima se stvara vrijednost za kupce. Kako navodni Potnik, [25]analiza lanca vrijednosti je jedna od najefikasnijih metoda za identificiranje i eliminiranje nepotrebnih troškova kroz proizvodni proces. Primjenjuje se u najranijim fazama proizvodnje, a počinje s planiranjem proizvoda koje kupci zahtijevaju. Primjena modela obuhvaća nekoliko koraka, a započinje istraživanjem tržišta, prikupljanjem informacija s tržišta i analizom vrijednosti novih proizvoda koje treba prilagoditi zahtjevima tržišta. Proizvode koje će poduzeće ponuditi treba ispunjavati određene karakteristike: cijenu, kvalitetu, rok isporuke, mogućnost servisa, tehnološke karakteristike, i drugo.

U drugom koraku se određuju ukupni direktni standardni troškovi i direktni standardni troškovi komponenti proizvoda. Nakon određivanja direktnih i indirektnih troškova slijedi obračun ciljnih troškova kako bi se utvrdila cijena. Pitanje je može li se proizvod proizvesti uz troškove čija će visina uz željeni dobitak biti niža od ciljane, to jest tržišne cijene. Nakon izračuna, u četvrtom se koraku mjeri odstupanje ciljnih troškova od standardnih. Kada se utvrdi odstupanje vrijednosti ciljnih troškova od standardnih, a posebno kada standardni troškovi premašuju ciljne troškove, tada će se u petom koraku istražiti doprinos pojedinih komponenti proizvoda zahtijevanim svojstvima proizvoda. Potrebno je redizajnirati proizvod kako bi se postigle dodatne uštede. U slučaju da to nije moguće, treba odustati od proizvodnje.

U zadnjem koraku izračunava se indeks vrijednosti kao kriterij za donošenje odluke o smanjenju troškova i redizajnu proizvoda. Kada je vrijednost indeksa manja od jedan, ukazuje na potrebu redizajna proizvoda kako bi se smanjili troškovi. Ako je indeks veći od jedan, znači da su aktivnosti podcijenjene pa se preporuča davanje većeg značaja aktivnostima. Ukoliko je indeks vrijednosti jednak jedan, postoji optimalan odnos troškova i cijene proizvoda.

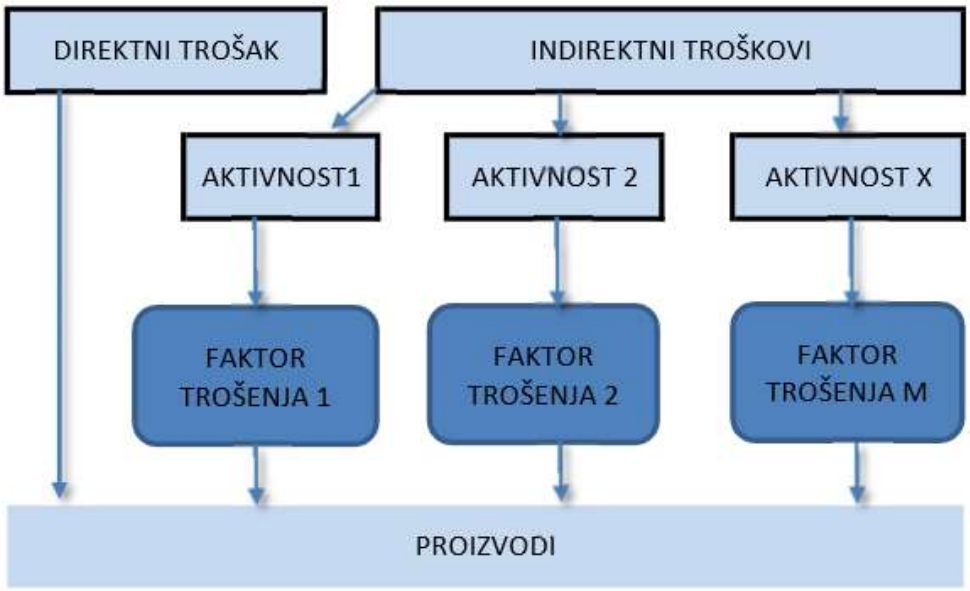
Koncept lanca vrijednosti može se prilagoditi različitim oblicima industrija. Cilj je ostvariti konkurentsku prednost sa što nižim troškovima proizvodnje, a da se pritom zadovolje zahtjevi tržišta cijenom i kvalitetom.

[24] Lanac vrijednosti - prikazuje ukupnu vrijednost koju stvara poduzeće. (http://www.poslovni.hr/leksikon/lanac-vrijednosti-711)
[25] Potnik, G.,K. – Strateško upravljanje troškovima, Veleučilište u Požegi, Požega, 2015., str. 99

### 3.2.2. ABC metoda upravljanja troškovima

ABC metoda nastala je krajem osamdesetih godina kao rezultat istraživanja R. Coopera i R.S. Kaplana[26]. Cilj je bio postići realnije podatke za izračunavanje cijene koštanja proizvoda i sigurnije donošenje strateških odluka menadžmenta. U novom se pristupu fokus stavlja na aktivnosti kao nositelje troškova. Upravo se najviše nedostataka i kritika tradicionalne metode odnosi na nepravilno raspoređivanje općih (neproizvodnih) troškova na nositelje, objekte. U ukupnoj strukturi troškova sve više postoji indirektnih troškova koje je potrebno pravilno rasporediti. Cooper i Kaplan[27] istraživanjem zaključuju da tradicionalni sustav raspoređivanja troškova na nositelje kao što su direktan rad, strojni sat ili prihod nisu relevantni za vrednovanje učinka (proizvoda ili usluge).

Kako navodi Potnik[28], ABC metoda temelji obračun troškova na dodjeljivanju troškova prema broju transakcija, događaja, odnosno aktivnosti uključene u procese proizvodnje. Menadžeri ne bi trebali upravljati troškovima kao u tradicionalnom pristupu, direktno već bi trebali upravljati aktivnostima koje su uzrokovale trošak, odnosno proizvodi ili usluge koriste aktivnosti, aktivnosti koriste resurse, a potrošnja resursa uvjetuje nastanak troška.




Slika 8. ABC metoda alokacije općih troškova – (prema: Potnik, 2015, 65. str.)

[26] Potnik, G.,K. – Strateško upravljanje troškovima, Veleučilište u Požegi, Požega, 2015., str. 61

[28] Potnik, G.,K. – Strateško upravljanje troškovima, Veleučilište u Požegi, Požega, 2015., str. 63

Kao što se vidi na Slici 8., ABC metoda ima dvije vrste alokacijskih baza. Baza za alokaciju općih troškova proizvodnje je nužna jer jedan trošak može biti izazvan od nekoliko aktivnosti. To znači da se identificira veza između aktivnosti i nositelja troška, a na taj način pretvara indirektni trošak u direktni.

Pri analizi troškova potrebno je koristiti 5 aktivnosti:[29] (Cingula,2003:23)

1. analiza aktivnosti
2. analiza izravnih troškova
3. praćenje troškova po aktivnosti
4. uspostava mjerenja izlaznog proizvoda (outputa)
5. analiza troškova

Prvi korak je analiza aktivnosti kojom se treba utvrditi koje aktivnosti ne donose dobitak poduzeću i koje aktivnosti treba eliminirati. U drugom koraku slijedi analiza troškova koji proizlaze iz proizvodnih aktivnosti, a odnose se na plaće zaposlenima, troškove istraživanja i razvoja, opremu i slično. Treća aktivnost je praćenje troškova po aktivnostima kojom se utvrđuje porijeklo ukupnog troška, a u četvrtoj se uspostavlja troškovna kalkulacija koja proizlazi iz svake troškovne aktivnosti. Na kraju, u petoj aktivnosti postoji mogućnost potpune analize troškova te se može utvrditi koje aktivnosti najviše pridonose realizaciji poslovnog plana (Cingula, Klačmer, 2003:23).

Starčević navodi da je u točnom utvrđivanju troškova proizvoda i usluga javlja se problem netočnog rasporeda općih troškova na nositelje.[30] ABC metoda dovodi do točnijeg utvrđivanja troškova proizvoda, jer se metoda upravljanja troškovima razvila na temelju aktivnosti. Zbroj troškova sirovina korištenih u proizvodnji i troškova svih aktivnosti korištenih za proizvodnju daje osnovni koncept određivanju cijene koštanja, temelj ABC metode.

Za razliku od tradicionalne metode, kod ABC metode proizvodi ne uvjetuju korištenje resursa u poduzeću. Resurse uvjetuju aktivnosti koje se odvijaju u poduzeću, a aktivnosti nastanak troškova. Poduzeće treba biti svjesno koje aktivnosti pokreću troškove i koliki su oni. Gulin navodi kako se upravo ABC metoda temelji na pretpostavkama da nositelji troškova (proizvodi ili usluge) konzumiraju određene aktivnosti, a aktivnosti i poslovni procesi konzumiraju određene resurse (troškove). Model upravljanja troškovima temeljen na aktivnostima pokazao se kao kvalitetan vodič u odlučivanju.

---

[29] Cingula, M. i Klačmer, M. (2003.) Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima. Računovodstvo, revizija i financije, br. 8/2003., 20-25.

[30] Dr.sc. Pekanov Starčević D., Koristi primjene ABC metode u hrvatskim poduzećima

Korištenjem ABC metode dolazi se do zaključka da proizvodi koji se proizvode u velikim serijama i koji nisu kompleksni stvaraju manje troškova, jer troše manje resursa, dok su kompleksni proizvodi koji proizvode u malim serijama po specifičnim zahtjevima kupaca skuplji, troše više resursa, a time stvaraju veće troškove.[31] Uspoređujući tradicionalnu metodu s ABC metodom, vidljive su razlike po definiciji mjesta troška, odnosno aktivnosti koja je uzrokovala trošak. Tradicionalne metode jednostavnije su za uvođenje, a samim time i jeftinije. No, suvremenom ABC metodom stoji jasna uzročno posljedična veza nastalih troškova, visoku razinu točnosti i niske troškove pogrješaka.

Prije uvođenja metoda upravljanja i praćenja troškova, treba se ocijeniti koje metode su najbolje na poduzeće s obzirom na troškove uvođenja i trenutne potrebe poslovanja. Primjerice, ako poduzeće posluje u industrijama s visokom razinom konkurencije, ima visoku automatizaciju, veliki broj proizvoda, usluga, kupca, procesa i visoke opće troškove, onda je opravdano uvođenje skuplje metode. Osim proizvodnih poduzeća, koristi od uvođenja ABC metode imaju i uslužna poduzeća zbog učestalosti i zastupljenosti općih troškova. Prednost ABC metode generalno koristi za poboljšanje cjelokupne performanse, a samim time pojačava konkurentnost poduzeća.

Razumljiva je činjenica da mala poduzeća izbjegavaju uvođenje ABC metode. Uzrok tome je nedostatak podataka i analiza koju rade velika poduzeća, odsustvo resursa (tehničkih, kadrovskih i financijskih). Novi sustav upravljanja troškovima treba uvesti kada menadžment procijeni da s postojećim sustavom postoje problemi. Ako se procijeni da nova metoda ima više koristi od troškova njene primjene, treba je uvesti i zamijeniti. Starčević navodi da je analiza slučajeva pokazala da ABC metoda donosi značajne koristi kod određivanja prodajne cijene proizvoda ili usluga, određivanja proizvodnog miksa, određivanja profitabilnosti pojedinih kupaca i unaprjeđivanju procesa poduzeća. Raspoređivanjem troškova smanjuje pogrješke pri određivanju prodajne cijene. Upravljanje troškovima na temelju aktivnosti može pomoći i u povećavanju vrijednosti koje primaju potrošači, a zahvaljujući tome ostvariti veću dobit. Osim toga, menadžment može lakše pronaći neučinkovite i nepotrebne aktivnosti, utvrditi kriterije (pokretače) troškova za te aktivnosti i eliminirati ih ili zamijeniti učinkovitima. ABC sustav daje objektivnije pokazatelje relativne profitabilnosti proizvoda, točnije mjeri se potrošnja resursa različitih segmenata poduzeća, omogućuje bolje razumijevanje troškova, pruža pouzdanije informacije za analizu profitabilnosti što omogućuje djelotvornije upravljanje poduzećem.

[31] Dr.sc. Pekanov Starčević,D. Koristi primjene ABC metode u hrvatskim poduzećima

### 3.2.3. Analiza konkurentskih prednosti

Menadžeri su suočeni s brzim i nepredvidivim promjenama na tržištu. Nova pravila tržišnog natjecanja nametnula su potrebu za njegovanjem ključnih sposobnosti u poduzećima koja ih čine uspješnijima u odnosu na njihove suparnike. Konkurentska prednost omogućava ostvarivanje povoljnog položaja na tržištu, nalazi se u srži poslovanja poduzeća na konkurentskim tržištima. Porter ističe konkurentsku prednost kao alat koji govori kako tvrtka provodi generičke strategije u praksu, ostvaruje održivu troškovnu prednost, kako je može poboljšati, i drugo. U nastojanju da budu konkurentnija, poduzeća se koncentriraju na postizanje veće operacijske djelotvornosti, izgubivši drugu značajnu komponentu – strategiju.

Poduzeće ima konkurentsku prednost ukoliko kupcima isporučuje veću vrijednost od svojih konkurenata. [32]Da bi konkurentska prednost postojala, moraju biti ispunjena sljedeća tri uvjeta:

1. kupci opažaju konstantnu razliku u važnim obilježjima između proizvoda/usluge poduzeća i proizvoda/usluge konkurenata.
2. razlika u važnim obilježjima između proizvoda/usluge poduzeća i proizvoda/usluge konkurenata izravna je posljedica jaza sposobnosti između poduzeća i njegovih suparnika.
3. razlika u važnim obilježjima između proizvoda/usluge poduzeća i proizvoda usluge konkurenata te jaz sposobnosti između poduzeća i njegovih suparnika mogu se očekivati i u budućnosti.

Poznavanje mišljenja i navika kupaca svakom poduzetniku jedna je od najvećih briga u vođenju poslovnih procesa i odlučivanja. Važno ih je stalno pratiti i nadzirati, na uočene promjene se mora reagirati, a pritom treba uzeti u obzir ponašanje konkurencije. Osim vanjskih čimbenika, menadžeri moraju biti svjesni unutarnjih čimbenika naspram konkurencije. Unutarnji čimbenici poduzeća odnose se na : imidž tvrtke, tehnologiju, organizaciju, ljude, financijske mogućnosti i menadžment. Svi ovi čimbenici mogu se u svakom trenutku promijeniti, a to znači nastanak novih troškova. Stoga je zadatak poduzetnika/menadžera izraditi i usvojiti poslovnu strategiju koja najbolje odgovara utjecajima okruženja, konkurenciji te unutarnjim prednostima i slabostima.

[32] Pavlović K.D., Kalanj, I. – Uloga poslovnog pregovaranja u stjecanju konkurentske prednosti – str. 2.

### 3.2.4. Upravljanje kvalitetom

Suvremeni uvjeti poslovanja donose promjenjive i zahtjevnije potrošače, ali i oštru konkurenciju. Kako bi se opstalo u takvom okruženju, potrebno je ponuditi kvalitetu proizvoda, odnosno usluga. Upravo upravljanje kvalitetom donosi pregled troškova koji doprinose kvaliteti, odnosno prepoznaje, utvrđuje i optimizira troškove kvalitete. Kako bi se ispunilo zahtjeve za kvalitetom proizvoda, potrebno je provoditi mjere osiguranja kvalitete procesa. Kako navodi Ziegenbein ,[33] troškovi kvalitete razlikuju sljedeće skupine:

- Troškovi sprječavanja pogrješaka – nastaju preventivnim mjerama za sprječavanje pogrješaka, odnose se na nacrt proizvoda (planiranje).
- Troškovi provjere – nastaju planiranim provjerama kvalitete i odnose se na iskušavanje proizvoda, kontrolu procesa i završnu kontrolu.
- Interni troškovi pogrješke – nastaju prije isporuke kupcima (dorada, otpad, škart).
- Eksterni troškovi pogrješke – nastaju nakon isporuke proizvoda kupcima, obavljanja usluge, a odnose se reklamacije ili povrate.

Primjena suvremenih metoda upravljanja troškovima ima cilj reducirati troškove proizvodnje od samog početka, od faze razvoja i kreiranja novog proizvoda. Kako navodi Potnik[34] u troškove proizvodnje ulaze i troškovi kvalitete koji čine ukupan iznos koji je potrebno uložiti u proces poslovanja da bi se osigurao kvalitetan proizvod. Kod definiranja troška kvalitete nailazi se na definicije autora koji ih svrstavaju u troškove nastale zbog (ne)kvalitete, dok drugi autori podrazumijevaju troškove koji nastaju da bi se kvaliteta postigla. Zasigurno se kvalitetu ne može postići bez ulaganja koji čine dodatne troškove poput: planiranje kvalitete, preispitivanje novog proizvoda, analiza kvalitete procesa, ocjenjivanje kvalitete dobavljača, školovanje, podučavanje, plaće osoblja, upravljanje sustavom kvalitete, kontrole i ocjenjivanje procesa i proizvoda.

Kontinuirano poboljšanje kvalitete osigurava stabilnost poslovanja, otvara mogućnost za rast i razvoj poduzeća. Poduzeće kvalitetom može osigurati stalne kupce i siguran temelj za osvajanje novog tržišta što donosi profitabilnost, a to je osnovni cilj poslovanja poduzeća.

[33] Ziegenbein, K. – Kontroling, 2008., 332. str.
[34] Potnik, G.,K. – Strateško upravljanje troškovima, Veleučilište u Požegi, Požega, 2015., str. 109

### 3.2.5. Just-in-time

Just-in-time je strategija kojom se smanjuju troškovi proizvodnje, izbjegava se skladištenje, sirovine se iskorištavaju u najkraćem mogućem roku. Važno je osigurati dovoljno resursa na vrijeme, točno planirati vrijeme proizvodnje i distribuciju outputa u svrhu poboljšanja lanca opskrbe s krajnjim ciljem eliminacije zaliha i skladištenja. Kako navodi Kolaković, to je sustav upravljanja proizvodnjom koji zahtjeva visok stupanj kontrole proizvodnog procesa, maksimalnu usklađenost aktivnosti u proizvodnom procesu te totalnu kontrolu kvalitete proizvoda. Uvođenje takvog sustava eliminira nepotrebna čekanja i zastoje.

Cilj uvođenja Just-in-time sustava je smanjenje zaliha, poboljšanje kontrole kvalitete opskrbe, smanjenje administracije i vremena obrade dokumenata povezanih s dostavom i otpremom te povećanje brzine i točnosti isporuka. Da bi poduzeće moglo primijeniti JIT sustav mora zadovoljiti sljedeće uvjete:[35]

- Osigurati isporuku proizvoda bez greške. Neispravni proizvodi, osobito kod pojedinačnih narudžbi zahtijevaju visoke troškove nabave ispravnih zamjena budući da se često o točnoj narudžbi i zahtjevu kupca.
- Uskladiti kapacitete u čitavom proizvodnom lancu kako bi se olakšalo planiranje, a sve u svrhu eliminacije nepotrebnog stvaranja zaliha.
- Formirati nezavisne radne timove i skupine koje će se u okviru suradnje svih dijelova poduzeća, a naročito u timskom radu moći bolje usredotočiti na pojedine probleme, te ih brže i kvalitetnije rješavati.
- Preorijentirati se na proizvodnju u malim serijama i to specijaliziranih proizvoda ili usluga što omogućava lakše prilagođavanje promjenama na tržištu.
- Osigurati optimalan dotok materijala nabavom. Preporuča se što manji broj dobavljača, čime se umanjuje potrebna logistika nabave i povećava se sigurnost opskrbe.

Ukoliko se koncept Just-in-time ispuni, može se očekivati smanjenje vezivanja obrtnih sredstava i brži obrtaj kapitala.

[35] Kolaković,M.: Novi poslovni modeli u virtualnoj ekonomiji njihov utjecaj,- str 201.

### 3.2.6. SWOT analiza

SWOT analiza je analiza situacije. Najvažniji vanjski i unutarnji čimbenici za budućnost poduzeća nazivaju se strateškim čimbenicima. U unutarnjem okruženju se prepoznaju vlastite snage(S – Strenghts) i slabosti (W – Weaknesses), dok se u vanjskim čimbenicima prepoznaju prilike (O – Opportunities) i prijetnje (T – Threats). Za razliku od unutarnjih čimbenika, vanjske se čimbenike ne može kontrolirati (Slika 9.).

Poduzeće treba sagledati sve čimbenike kako bi najboljim načinom došli do željenog cilja, odnosno učinka. SWOT analiza sadržava najvažnije vanjske i unutarnje čimbenike kojima se analiziraju prednosti i mane poduzeća. Može ih se nazvati i strateškim čimbenicima, jer se odgovorima i analizom dolazi do odgovora na pitanje 'Kakva je trenutna situacija poduzeća?' i 'Gdje se poduzeće nalazi?'.




Slika 9. SWOT analiza, (autor, 2019.)

Snage poduzeća su čimbenici koji ga čine konkurentnijim na tržištu. To su svi resursi kojima se postiže bolji učinak, odnosno usluga. Trenutne snage koje poduzeće ima treba uspoređivati sa snagama konkurencije, prilagođavati i unaprijediti postojeće snage za daljnji rast i razvoj poduzeća.

Slabosti su ograničenja i nedostaci koje poduzeće trenutno posjeduje. Menadžment treba reagirati na svaku slabost što prije i pretvoriti je u snagu.

Prilike su povoljne situacije na tržištu koje pružaju poduzeću da učvrsti ili poveća položaj na tržištu. Dobro iskorištene prilike imaju velik utjecaj na poslovanje poduzeća i dugoročno planiranje.

Prijetnje su nepovoljne situacije u okolini poduzeća koje postavljaju zapreke u poslovanju, ugrožavaju poziciju na tržištu, umanjuju konkurentsku snagu. Menadžment im se treba brzo oduprijeti, prilagoditi ili promijeniti strategiju poslovanja poduzeća. Zbog jednostavne primjene i niskih troškova, SWOT analiza je popularna i široko prihvaćena, a može se primijeniti na organizaciju i pojedinca, bez obzira na karakteristike, na svim organizacijskim razinama i u svim fazama životnog vijeka pojedinca, organizacije, aktivnosti, programa, i tako dalje.

### 3.2.7. Benchmarking

Benchmarking je alat koji se upotrebljava kada se analizira konkurencija kako bi se unaprijedilo vlastito poslovanje. Kako definira Potnik[36], benchmarking predstavlja tehniku koja omogućuje usporedbu rezultata i stanja unutar poduzeća u odnosu na tržište, odnosno proces identificiranja i uspoređivanja operacija, proizvoda i usluga s najboljim poslovnim praksama. Sam početak poslovanja zahtijeva analiziranje tržišta, jer osim zahtjeva kupca, postoji i konkurencija koja je neizbježan čimbenik. Analiza konkurencije važna je za određivanje cijene i kvalitete proizvoda i usluge koje se nude kako bi se odgovorilo na zahtjeve kupaca.

Većina ljudi benchmarking poistovjećuje s kopiranjem i špijunažom te otkrivanjem strogo čuvanih tajni. Mnogi autori daju različite definicije, ali poveznica im je zajednička, unaprjeđenje poslovanja prema rješenjima najboljih. Možda se najjednostavnije može reći da je benchmarking identifikacija i primjena najboljih rješenja kako bi se postigli izuzetni poslovni rezultati i premašila očekivanja kupaca. Proces koristi kako bi se naučili biti bolji, a ne kako bi se dokazivali i bili bolji od najboljih (George i Weimerkirsh, 1994). Od konkurencije se može puno naučiti. Primjena boljih procesa ne mora značiti da će poduzeće biti bolje od konkurencije, ali može biti bolje od svojih dosadašnjih rezultata. Usporedbom poslovnih procesa i načina poslovanja drugih bolje se uočavaju grješke u vlastitim procesima. Benchmarking proces može biti interni, eksterni i kombinirani. Interni benchmarking uspoređuje poslovne operacije unutar poduzeća, organizacije. Svaka organizacijska jedinica ima drugačije probleme s kojima se susreće. Eksterni procesi odnose se na usporedbu s poduzećima (kompanijama) istih i sličnih djelatnosti. Podatci o poslovanju konkurenata teže su dostupni, no postoji mogućnost da konkurenti žele razmjenjivati informacije i iskustva, jer i sami istovremeno mogu poboljšati poslovanje. Kombinirani benchmarking koristi se kada se želi dobiti cjelovita slika zašto je konkurent bolji.

[36] Potnik, G.,K. – Strateško upravljanje troškovima, Veleučilište u Požegi, Požega, 2015.,str. 125

Zbog jednostavnosti primjene, ne postoji djelatnost koja ne bi mogla koristiti alat benchmarking. U proizvodnim poduzećima cilj je veća kvaliteta proizvoda, zadovoljenje zahtjeva tržišta, a u konačnici rast i razvoj poduzeća. Iste ciljeve ima uslužno poduzeće pa se može reći da bez obzira na djelatnost benchmarking primjenjuju radi: poboljšanja procesa, razumijevanja troškova, stjecanja strateške prednosti i povećanja organizacijske uspješnosti. [37]Benchmarking ima pet faza procesa:

1. Planiranje benchmarking procesa
2. Prikupljanje i analiza podataka o vlastitom poslovanju
3. Prikupljanja i analize podataka o drugim poduzećima
4. Poboljšavanje vlastitog poslovanja
5. Kontinuirano provođenje poboljšanja.

U prvoj fazi koristi se aktivnost identificiranja objekata benchmarking procesa. Analiza vlastitog procesa omogućuje identificiranje onih aktivnosti ključnih faktora uspješnog poslovanja organizacije. Potrebno je dobiti potporu uprave poduzeća, razviti plan prikupljanja podataka i mjerenja rezultata, ocjenu plana od strane stručnjaka i karakterizaciju elemenata benchmarking procesa. U drugoj fazi treba prikupiti podatke o vlastitom poslovanju, analizirati interne podatke, provođenje internih procesa i formiranje internog benchmarking odbora. U trećoj fazi prikupljaju se eksterni podaci. Nakon prikupljenih podataka treba započeti sa četvrtom fazom i identificiranjem korektivnih akcija, razvijati plan primjene budućih rješenja uz potporu uprave. U petoj fazi postoji kontinuirano održavanje procesa, benchmarking baze podataka i primjena kontinuiranih poboljšanja.

Kako navode Bedenik i Ivezić, benchmarking metoda može osigurati brojne prednosti:

- unaprjeđenje kvalitete proizvoda i usluga
- unaprjeđenje poslovnih procesa
- snižavanje troškova poslovanja
- povećanje zadovoljstva kupaca
- otvaranje novim poslovnim mogućnostima
- usmjeravanje na postizanje maksimuma u poslovanju
- postizanje konkurentske prednosti
- povećanje kreativnosti unutar organizacije
- unaprjeđenje kvalitete organizacije u cjelini
- povećanje profita.

[37] Potnik K. – Strateško upravljanje troškovima – (2015: 127) (Harington, H.J.; Harington, J.S.: High Performance Benchmarking, Mc Graw – Hill, SAD, 1996., str. 94.

Sve navedene prednosti odličan su poticaj menadžmentu za njegovo uvođenje i korištenje u poslovnom upravljanju poduzećem. Njime se postavljaju izazovni ciljevi koji motiviraju zaposlenike. Osim toga, definiraju se razlike između poduzeća, jednostavnije i brže se primijete greške u vlastitom poslovanju, što znači da se mogu ispraviti na vrijeme.

Benchmarking ima nedostataka kao i svaka metoda, a osnovni problem se javlja kod prikupljanja informacija. Kako navode Bedenik i Ivezić, pristup relevantnim informacijama drugih poduzeća je upitan. Identificiranje najbolje prakse može biti skupo, teško ili nemoguće. Najveću opasnost donosi opseg podataka i vrijeme koje se troši na obradu. To može dovesti do prolongiranja trajanja projekta te otežati menadžmentu razlikovanje između bitnih i nebitnih rezultata.

### 3.2.8. Balanced scorecard – bilanca postignuća

Prema definiciji koju navodi Belak[38], bilanca postignuća 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.

Kaplan i Norton definiraju bilancu postignuća: "Bilanca postignuća prevodi misiju i strategiju organizacije u razumljiv skup izvedenih mjerila koji pruža okvir za sustave strateškog mjerenja i upravljanja. Bilanca postignuća zadržava naglasak na ispunjenju financijskih zadaća, no također uključuje i izvedbene pokretače financijskih ciljeva. Bilanca postignuća mjeri organizacijsku izvedbu kroz četiri uravnotežena gledišta, perspektive:" [39]

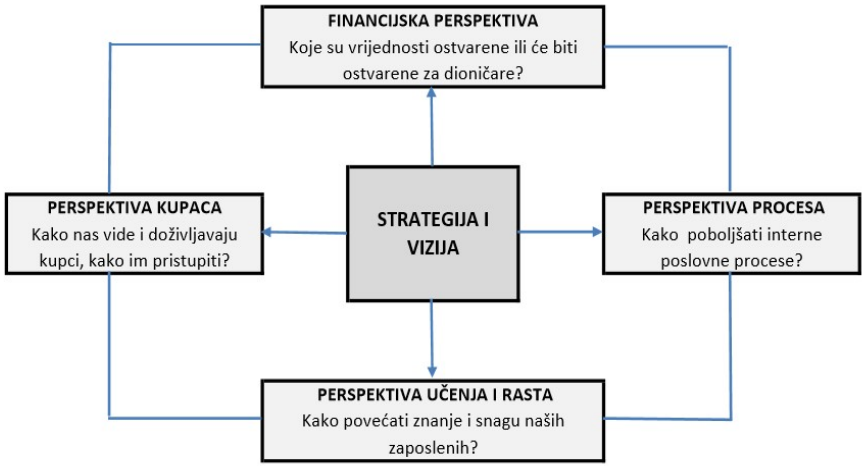
1. financijska perspektiva
2. perspektiva kupaca
3. perspektiva internog poslovnog procesa
4. perspektiva usavršavanja i rasta zaposlenih

Financijska perspektiva ne inzistira samo na financijskim pokazateljima, već želi poboljšati i nefinancijske pokazatelje, kao što je povećanje broja kupaca. Ona je svojevrsna ravnoteža između financijskih i nefinancijskih pokazatelja. Perspektiva kupca odnosi se na odnos s kupcem, želi se istaknuti potreba za njegovim interesom. Perspektiva internog poslovnog procesa je potvrda kupaca da su proizvod ili usluga dovoljno dobri i da

[38] Belak V. (2002) Bilanca postignuća (Balanced scorecard) u planiranju i praćenju rezultata poslovanja, Poduzetništvo, financije i računovodstvo – str. 169.
[39] Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2010), Uravnotežena tablica rezultata: Prevođenje strategije u djelovanje str. 2

zadovoljavaju zahtjeve. Perspektiva usavršavanja i rasta zaposlenih odnosi se na stalno učenje i stvaranje organizacijske kulture poslovanja. U današnjim uvjetima brzih promjena izražena je potreba za dodatnim i kontinuiranim obrazovanjem zaposlenika.

Bilanca postignuća ima mjere uspješnosti poslovanja koje obuhvaćaju sve aktivnosti u organizaciji: kupce, interne poslovne procese, aktivnosti zaposlenika i dioničare. Iako model bilance postignuća pretpostavlja četiri perspektive (Slika 10.), moguće je postojanje više perspektiva ovisno o prirodi poslovanja poduzeća.




Slika 10. Uravnotežen sustav mjerenja rezultata-BSC model, (Držaić L. et. al ,2007. str. 53.)

Financijska perspektiva pokazuje pridonosi li strategija poduzeća poboljšanju financijskog rezultata. Cilj je svakog poduzeća ostvariti što veći profit, vratiti uložene resurse. Važno je naglasiti da fokus ne smije biti samo na financijskim pokazateljima, već mora biti usmjeren na dugoročne vrijednosti.

Perspektiva kupca je u današnjem poslovanju posebno važna. Mjeri se vrijednost i privlačnost proizvoda od strane kupaca. Poduzeća u središte svoje pozornosti stavljaju kupca i njegove potrebe, naglašavaju da žele biti najbolji u stvaranju vrijednosti za kupce, a sve u svrhu postizanja veće konkurentnosti. Pridobivanje, a kasnije zadržavanje kupca, iznimno je

važno za profitabilnost poduzeća. Zadovoljstvom kupca se može osigurati veći tržišni udio, pridobiti nove kupce, što dugoročno pridonosi rastu i razvoju poduzeća.

Perspektiva internih procesa identificira procese kritične za postizanje ciljeva vlasnika i kupaca. Važno je razmotriti koje troškove i kvalitete donose procesi kao što su: vrijeme odgovora na narudžbu kupca, vrijeme trajanja od narudžbe do isporuke, broj proizvoda s greškom, prosječni troškovi po proizvodu, prosječni troškovi procesa i drugo.[40]

Perspektiva učenja i razvoja dugoročno je ulaganje u dobre financijske rezultate. Ako se žele ostvariti dugoročno dobri financijski rezultati, poduzeća moraju ulagati u svoju infrastrukturu, ljude, sustave, procedure. Nadograđivanjem vlastite infrastrukture kroz učenje i razvoj stvaramo zadovoljstvo i motivaciju zaposlenika, veću produktivnost, a time i zadovoljstvo kupaca. Naglasak se stavlja na razvijanje znanja, vještina i sposobnosti zaposlenih. Zadovoljstvo zaposlenika znači i zadržavanje zaposlenika za koje poduzeće ima dugoročan interes. Njihov gubitak bi značio gubitak intelektualnog kapitala.

Može se primijetiti da su u bilanci postignuća, strategija i vizija u centru prikaza, sve ostale perspektive su jednako važne. Time se zaključuje da bilanca postignuća stavlja u prvi plan viziju i strategiju jer se poduzeće treba oslanjati na dugoročne ciljeve i budućnost.

Bilanca postignuća ima veliku važnost u poslovanju. Ona omogućuje brzi pregled ciljeva i trenutačnih rezultata sektora i pojedinaca, naglašava važnost sve značajnije nematerijalne imovine. Ciljevi uvođenja bilance postignuća u poduzeće jesu: uravnoteženo upravljanje, poboljšana operacionalizacija strategije, poboljšana transparentnost i priopćavanje ciljeva organizacije. Uravnoteženost je važno uspostaviti između:

- financijskih i nefinancijskih pokazatelja uspješnosti
- internih i eksternih stranaka poslovnog subjekta
- između 'konačnih' pokazatelja uspješnosti i 'usmjeravajućih' pokazatelja uspješnosti.

Poboljšanom operacionalizacijom poduzeće želi osigurati izravnu povezanost strategije, plana, individualnih ciljeva zaposlenika i kontrole strateškog i operativnog plana, dok poboljšanom transparentnošću želi osigurati dokumentiranost ciljeva putem bilance postignuća. Dokumentiranost ciljeva vodi boljem razumijevanju zadataka i odgovornosti zaposlenika te povećava značajnost njihove uloge u okviru postizanja strateških i operativnih ciljeva poduzeća. Bilanca postignuća pomaže u formulaciji strategije, da se uvede i proradi u

[40] Janković, S. (2007.), Zašto Balanced Scorecard (BSC) koristi menadžmentu, Računovodstvo i financije, 53(11).

poslovanju poduzeća. Ona omogućava odličan protok informacija, transparentnost poslovanja, lakši uvid u zahtjeve za svakog zaposlenika, lakše shvaćanje svakodnevnih zahtjeva i aktivnosti. Lako je razumljiva i jednostavna ako se pravilno primjenjuje. Ljudi su pokretači svih procesa i aktivnosti pa tako i u strategiji bilance postignuća. Ako izostane ljudski faktor, onda niti jedan model ne može biti rješenje.[41]

### 3.2.9. Teorija ograničenja

Teorija ograničenja koristi menadžerima u smanjivanju vremena ciklusa i operativnih troškova. Ograničenja su aktivnosti koje usporavaju vrijeme ciklusa. Teorija ograničenja usmjerava pozornost na ubrzavanje ograničenja što dovodi do povoljnog smanjenja u ukupnom vremenu ciklusa i zaliha. Zbog toga se može usporediti i sa Just-in-time proizvodnjom.

Prije teorije ograničenja, menadžeri si se trudili povećati efikasnost, brzinu propusnosti proizvodnog procesa umjesto obraćanja pažnje na same aktivnosti koje su bile ograničenja u procesu. Ograničenja su aktivnosti koje usporavaju vrijeme ciklusa.

Koraci u analizi kod teorije ograničenja:

- identificiranje ograničenja - zastoj ili bilo koje drugo ograničenje proizvodnog procesa treba ispitati.
- određivanje najprofitabilnijeg miksa uz dano ograničenje – kombinacija proizvoda koja maksimizira ukupni profit svih proizvoda.
- maksimiziranje protoka kroz ograničenje – ubrzavanje protoka kroz ograničenje pojednostavljivanjem procesa, poboljšanjem dizajna, smanjivanje vremena montaže, i dr.
- dodavanje kapaciteta ograničenju – poboljšanje postojećih strojeva, zapošljavanje dodatne radne snage.
- redizajn proizvodnog procesa zbog veće fleksibilnosti i ubrzanog vremena ciklusa – uvođenje novih proizvodnih tehnologija i dr.

[41] Podrug, N., Raguž Vrdoljak, I., Pavković, I., (2012.) Istraživanje bilance postignuća u Hrvatskim poduzećima. Ekonomska misao praksa, br. 2-2012., 639-712.

Kada se provedu aktivnosti teorije ograničenja, potrebno je izvijestiti o posljedicama poboljšanja vremena ciklusa, procjene performansi i ostalih pozitivnih promjena u svrhu povećanja profitabilnosti.

### 3.2.10. Kontinuirano unaprjeđenje

Kontinuirano unaprjeđenje metoda je kojom se menadžeri i zaposlenici posvećuju kontinuiranom poboljšanju kvalitete i ostalih faktora uspjeha. Metodologija kontinuiranih poboljšanja bazira se na malim, redovnim promjenama, poboljšanjima, a koja na kraju donose značajne rezultate. Pojam „kaizen“ nastao je od japanskih riječi „kai“ što znači promijeniti i „zen“, što znači dobar.

Kako navodi Potnik [42]ovaj model polazi od pretpostavke da se sve uvijek može bolje te daje odgovor na pitanje: „Može li još bolje?“. Kaizen troškovi predstavljaju tehniku koja podržava proces smanjenja troškova u fazi proizvodnje postojećeg modela proizvoda, ne baziraju se na pojedini proizvod, nego na povećanje efikasnosti cjelokupnog proizvodnog procesa. Kaizen troškove može se podijeliti u dvije vrste. Prva vrsta odnosi se na primjenu kaizen tehnika, a druga vrsta odnosi se na primjenu kaizen metoda.

Kaizen troškove može se primijeniti u određenim uvjetima: kad troškovi određenog proizvoda prelaze njegovu ciljnu cijenu i kada se očekuje smanjenje profitabilnosti određenoga proizvoda kao posljedica snižavanja prodajne cijene. Tehniku kaizen troškova koristi se za kontinuirano poboljšanje aktivnosti, a ne provođenje velikih inovativnih poboljšanja. Karakteristika ove metode je stalno istraživanje novih mogućnosti djelotvornije proizvodnje, a u proces moraju biti uključeni svi zaposlenici. Metoda se koristi iskustvom djelatnika, a cilj je da oni svojim savjetima unaprijede proces proizvodnje.

Prednosti kaizen troškova:

- kontinuirana povezanost s procesom planiranja i budžetiranja čime se osigurava mjerenje stvarnog poboljšanja poslovanja u odnosu na dugoročno postavljene ciljeve.
- osigurava veću kvalitetu proizvoda i usluga
- omogućava veću efikasnost organizacije poslovanja
- utječe na povećanje financijskih rezultata poslovanja

[42] Potnik, G.,K. – Strateško upravljanje troškovima, Veleučilište u Požegi, Požega, 2015.,str.119

- pomaže u smanjenju škarta u proizvodnji.

Nedostatci kaizen troškova:

- zahtijevaju cjelovite promjene u stavu i kulturi organizacije
- zahtjeva veliku energiju i predanost svih zaposlenih
- zahtjeva veliku količinu vremena
- kaizen tehnike pojedinci mogu percipirati kao prijetnju za svoja radna mjesta
- iznošenje mnoštva loših i dobrih ideja može djelovati demotivirajuće
- ne postoji zadovoljstvo postignutim rezultatima, već pretpostavka da uvijek može bolje.

# 4. Upravljanje troškovima u ERP sustavu

Cilj ovog rada je objasniti primjenu suvremene metode  u teoriji, ali i u praksi. Svako poduzeće u svom strateškom planu donosi model i metode praćenja troškova koji se mogu različito definirati i prilagoditi prirodi posla kojom se poduzeće bavi. Prilagodba ili kombinacije metoda nisu neobična pojava, najvažniji je krajnji cilj, a to je uspješno poslovanje, rast i razvoj poduzeća. Hrvatska poduzeća još uvijek slabo uvode suvremene metode praćenja troškova, još uvijek se više drže tradicionalnih metoda na koje su naviknuli. Međutim, zbog globalnih utjecaja može se očekivati da će se uskoro suvremene metode uvoditi sve više.

Upravljanje troškovima jednostavnije je uz informacijske sustave. ERP rješenja brzo i jednostavno omogućavaju malim i srednjim tvrtkama povezivanje poslovnih procesa, te njihovu potpunu kontrolu u jedinstvenom sustavu. Glavna odlika ERP sustava je upravljanje svim procesima iz jedne baze, te na taj način omogućava različitim poslovnim sektorima da dođu do relevantnih podataka. Protok informacija postaje gotovo automatiziran , brži je, štedi vrijeme, a samim time i resurse. Implementacija ERP sustava velik je korak za svako poduzeće i treba ga pažljivo odabrati. Svrha implementacije je da poduzeću donosi benefite, a to je moguće ukoliko se procesu pristupi ozbiljno i odgovorno, dok u protivnom može naštetiti poduzeću. Zato je važno obratiti pozornost na nekoliko kriterija i bitnih koraka te nakon toga odlučiti o odabiru onog najboljeg.

U ovom će se radu prikazati kako to izgleda s ERP sustavom i koja rješenja nudi za proces upravljanja troškovima.[43] Prije nego se pokažu neka rješenja, nabrojati će se koraci koje je menadžment razmotrio prije odluke o kupnji:

1. podrška lokalnog partnera
2. praćenje performansi sustava od strane proizvođača
3. mogućnost sustava da zadovolji poslovne potrebe
4. potencijal kontinuiranog razvoja rješenja
5. cijena ERP sustava

Za primjer se uzelo upravljanje troškovima u proizvodnom poduzeću ABC d. o. o. . Za početak je važno odrediti pravila praćenja troškova kako onih direktnih, tako i indirektnih. U poduzeću ABC d. o. o. prvo se određuju 'Odjel' i 'Nositelja troška'. Odlukom menadžmenta, 'Odjel' je aktivnost koju odjel provodi, a 'Nositelj troška' je proizvod koji će se isporučiti kupcu. Da bi menadžeri mogli donositi odluke, žele znati koliko određena stvar košta. Tu 'stvar' nazivamo nositeljem troška, u primjeru poduzeća će se uzeti: proizvod A, proizvod B, proizvod

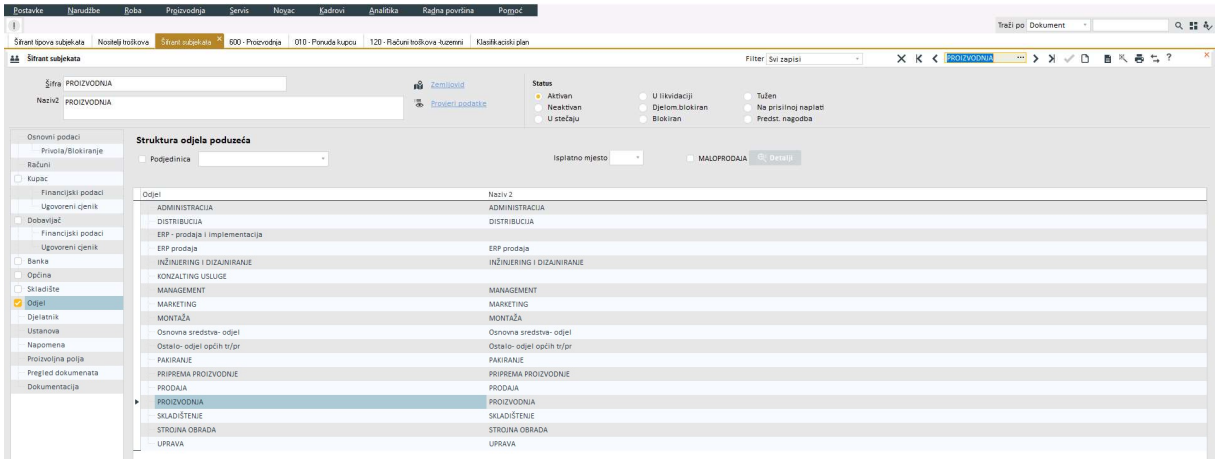
[43] https://www.datalab.hr/blog/5-kljucnih-poslovnih-kriterija-za-izbor-erp-resenja/

C. Aktivnosti koje poduzeće provodi jesu: kontakti s kupcima, zaprimanje narudžbi, prodaja, fakturiranje, naplata potraživanja, analiza, konzalting, strategija, zaprimanje i rukovanje materijalom, organiziranje proizvodnje, prodaja gotovog proizvoda, isporuka, administracija, organizacija poslovanja, i tako dalje. (Tablica 1.).

| KATEGORIJE AKTIVNOSTI | AKTIVNOSTI |
|---|---|
| Orijentacija na kupce | Kontakti s kupcima |
| | Zaprimanje narudžbi |
| | Prodaja |
| | Fakturiranje |
| | Naplata potraživanja |
| Planiranje proizvodnje | Analiza |
| | Konzalting |
| | Strategija |
| Upravljanje proizvodnjom | Zaprimanje i rukovanje materijalom |
| | Organiziranje proizvodnje |
| Distribucija proizvoda | Prodaja gotovog proizvoda |
| | Isporuka gotovog proizvoda |
| Upravljanje poduzećem | Administracija |
| | Organizacija poslovanja |
| | Ostalo |

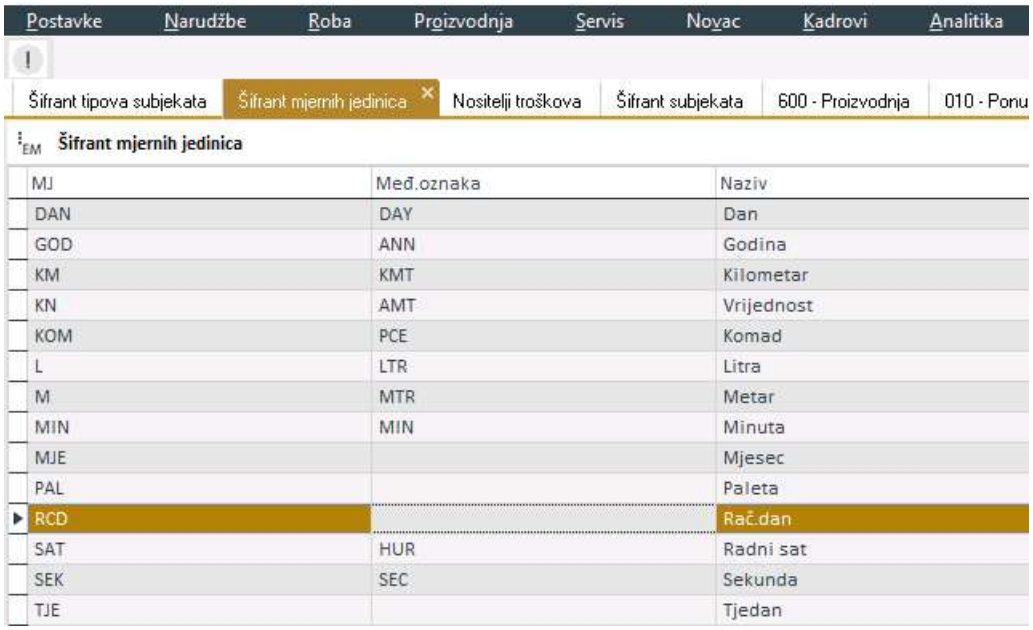
Tablica 1. Aktivnosti poduzeća ABC d. o. o.,(prema primjeru Potnik, 2015, 68.str)

U programu će se kreirati sve aktivnosti koje poduzeće provodi kako bi ih se moglo pridružiti troškovima kad nastanu (Slika 11). Aktivnosti na koje će se fokusirati u primjeru jesu: inženjering i dizajniranje, priprema proizvodnje, strojna obrada, montaža, pakiranje, skladištenje i distribucija.




Slika 11. Definiranje aktivnosti u ERP sustavu (autor, 2020.)

Osim aktivnosti, određeni su faktori trošenja: broj sati rada, radni nalozi, strojni sati, broj sati rada, broj primki i broj isporuka (Slika 12.)



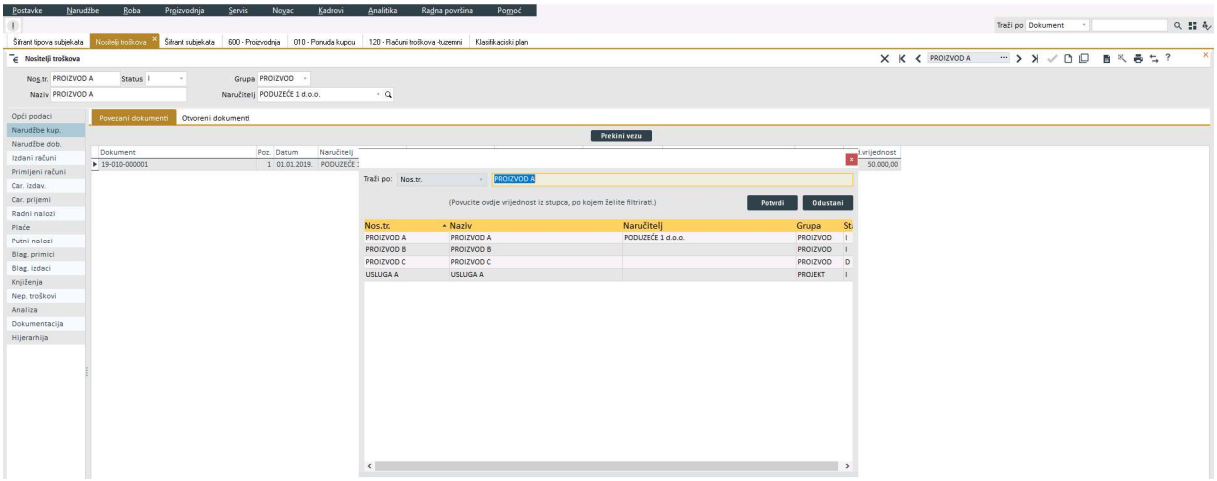

| MJ | Međ.oznaka | Naziv |
|---|---|---|
| DAN | DAY | Dan |
| GOD | ANN | Godina |
| KM | KMT | Kilometar |
| KN | AMT | Vrijednost |
| KOM | PCE | Komad |
| L | LTR | Litra |
| M | MTR | Metar |
| MIN | MIN | Minuta |
| MJE | | Mjesec |
| PAL | | Paleta |
| RCD | | Rač.dan |
| SAT | HUR | Radni sat |
| SEK | SEC | Sekunda |
| TJE | | Tjedan |

Slika 12. Utvrđivanje faktora (uzročnika) trošenja, (autor, 2020.)

Faktori trošenja su neophodni za određivanje realne procjene troškova svake aktivnosti. Inženjering i dizajniranje će se pratiti prema faktoru 'broj sati rada'. U ERP sustavima moguće je pratiti broj sati rada digitalno. To može biti prijavom i odjavom radnika sa radnog mjesta, bilježenje rada na nekoj tehničkoj jedinici i slično. Nakon određivanja faktora, određuje se baza za alokaciju troškova prema kojoj je moguće provoditi točnu raspodjelu troškova prema stvarnom utrošku radnog vremena, strojnog vremena, količini zaprimljenih primki i drugo.

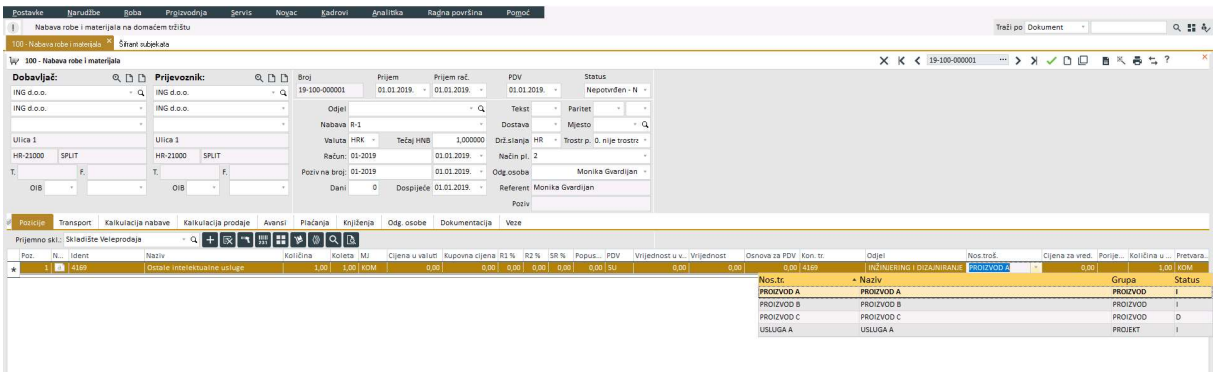
| AKTIVNOST | FAKTOR TROŠENJA |
|---|---|
| Inženjering i dizajniranje | broj sati rada |
| Priprema proizvodnje | radni nalozi |
| Strojna obrada | strojni sati |
| Montaža | broj sati rada |
| Pakiranje | broj sati rada |
| Skladištenje | broj primki |
| Distribucija | broj isporuka |

Tablica 2. Utvrđivanje (faktora) uzročnika trošenja (Potnik, 2015, 69.str)

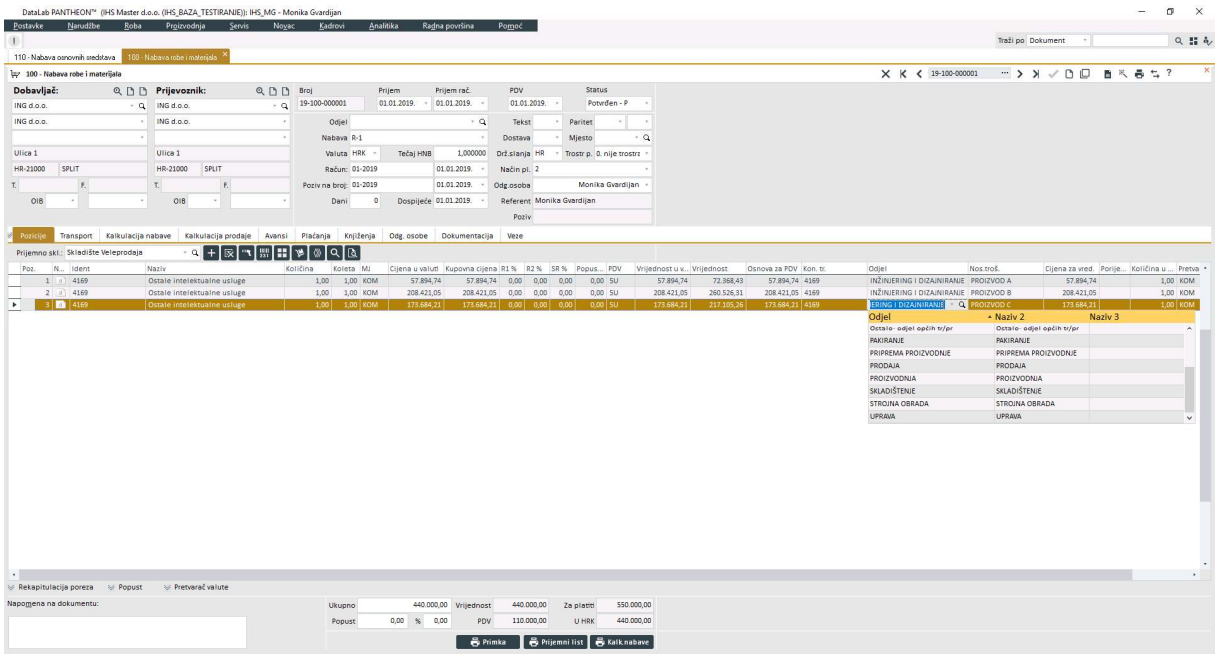


Slika 13. Definiranje nositelja troška (proizvod A, proizvod B, proizvod C), (autor,2020.)

Osim općih troškova i aktivnosti koje se prate prema gore objašnjenom primjeru, poduzeće zaprima resurse zajedno sa fakturom. Takvi troškovi su direktni troškovi koje je moguće raspodijeliti prema proizvodima koji će se proizvoditi. Faktura je dokument na kojem je moguće vidjeti količinu, cijenu resursa, opis resursa (sirovina, poluproizvod ili proizvod) i drugo, te na temelju toga izvršiti knjiženje. Prilikom unosa dokumenta 'ulazni račun' moguće je raspodijeliti trošak na više nositelja i odjela (Slika 14). Nositelj troška u ovom primjeru ABC poduzeća označava proizvod koji će se proizvoditi.

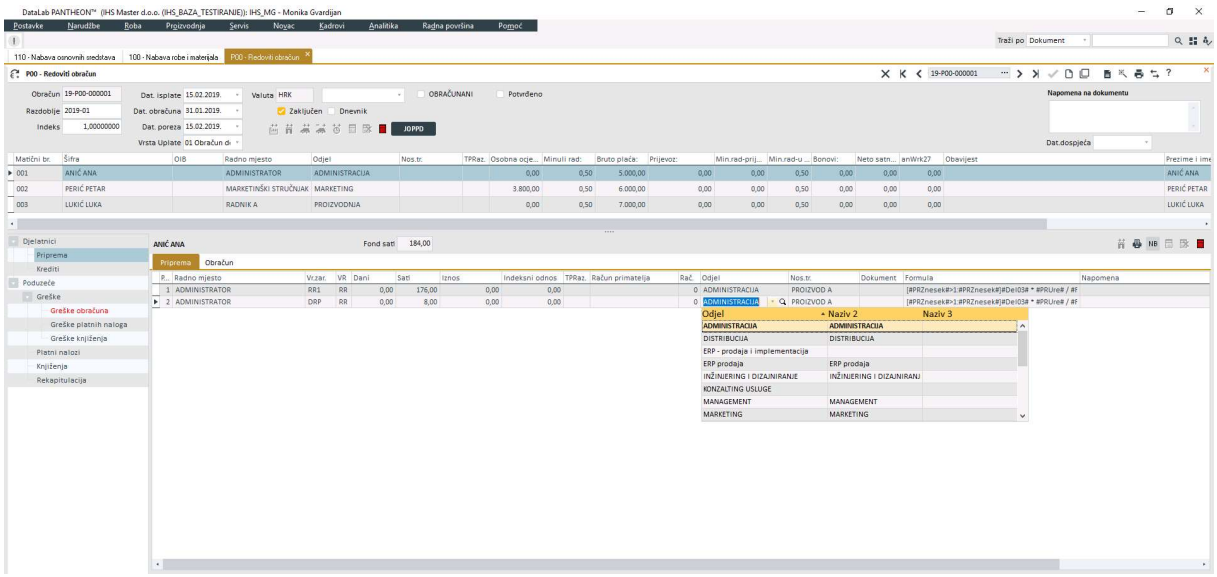


Slika 14. Raspoređivanje troška (resursa) po 'Nositelju troška', (autor, 2020.)



Slika 15. Raspoređivanje troška (resursa) po odjelu, (autor, 2020.)

Osim direktnih troškova, potrebno je razvrstati i pratiti indirektne troškove koji se javljaju po odjelima. Zaposlenik može raditi svoj posao u više odjela ili obraditi više proizvoda u jednom odjelu. Kod tradicionalnih metoda to nije jednostavno pratiti jer ne pružaju detaljne sistematizirane funkcije. Praćenjem troškova pomoću ABC metode koja se fokusira na aktivnosti poduzeća, moguće je pratiti trošak plaće, naknade za rad koju su prouzročili zaposlenici za obradu proizvoda (nositelj troška) ili za odjel u kojem su aktivnosti nastale. Prilikom obračuna plaće moguće je odrediti odjele i proizvode na kojima je zaposlenik radio te podijeliti plaću prema satima rada.



Slika 16. Određivanje troška prema aktivnostima (plaća), (autor, 2020.)

U primjeru je vidljivo da se troškovi prilikom knjiženja ili obračuna mogu pratiti bez obzira kakve su prirode i u kojem odjelu su nastali. Zbog toga, ERP sustav karakterizira jednostavnost i brzina. Osim toga, omogućava i sintezu između odjela u poduzeću jer povezuje: proizvodnju, logistiku, nabavu, prodaju, menadžment, uredsko poslovanje, planiranje i analize, kontroling, poreze, računovodstvo, financije, ljudske resurse, skladište, servis i druge. Ovakva povezanost omogućava dobivanje preglednih izvještaja.

U primjeru poduzeća ABC d. o. o. potrebno je napraviti alokaciju općih troškova proizvodnje. Na Slici 17., vidljivo je koliko svaki proizvod troši u pojedinoj aktivnosti (odjelu).

**Alokacija općih troškova proizvodnje**

| | | | |
|---|---|---|---|
| **Poduzeće** | ABC d. o. o.<br>Maka Dizdara 2a<br>10000 ZAGREB | **Datum dostavnice** | Od 01.01.2019. do 31.01.2019. |
| **Nositelj troškova** | | **Vrsta identa** | PROIZVOD A - PROIZVOD A |
| **Korisnik**<br>**Datum ispisa** | IHS_MG - Monika Gvardijan<br>30.01.2020. 23:44:11 | **Vrste dokumenta** | 100, 101, 200, 201, 202, 204, 300, 400, 500, 505, 600, 700, 701, 702, 703, 704, 705, 710<br>100 |

| Naziv aktivnosti | OTP | Dobavljač | BAZE ZA ALOKACIJU | FAKTORI TROŠENJA | PROIZVOD A | PROIZVOD B | PROIZVOD C |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Inženjering i dizajniranje | 440.000,00 kn | ING d.o.o. | 4- 418 h | 1052,63 kn/h | 57.894,74 kn | 208.421,05 kn | 173.684,21 kn |
| Priprema proizvodnje | 132.000,00 kn | PRIP d.o.o. | 4- 246 kom | 536,59 kn/h | 23.609,76 kn | 59.024,39 kn | 49.365,85 kn |
| Strojna obrada | 550.000,00 kn | OBRAD d.o.o. | 4- 763 h | 720,84 kn/h | 55.504,59 kn | 269.593,71 kn | 224.901,70 kn |
| Montaža | 330.000,00 kn | MONTMONTAŽA d.o.o. | 4- 450 h | 733,33 kn/h | 47.666,67 kn | 154.000,00 kn | 128.333,33 kn |
| Pakiranje | 220.000,00 kn | PAK PAK d.o.o. | 4- 398 h | 552,76 kn/h | 27.638,19 kn | 105.025,13 kn | 87.336,68 kn |
| Skladištenje | 154.000,00 kn | DD1 d.o.o. | 4- 572 kom | 269,23 kn/h | 23.692,31 kn | 71.076,92 kn | 59.230,77 kn |
| Distribucija | 110.000,00 kn | DIS d.o.o. | 4- 224 kom | 491,07 kn/h | 10.803,57 kn | 54.017,86 kn | 45.178,57 kn |
| **UKUPNO** | | | | | **246.809,83 kn** | **921.159,06 kn** | **768.031,11 kn** |

Slika 17. Alokacija općih troškova u ERP sustavu – (autor prema primjeru Potnik, 2015, 70.str)

Nakon alokacije troškova moguće je izračunati jedinični trošak proizvodnje za proizvod A, proizvod B, proizvod C. Za izračun pojedinačnog troška proizvodnje važno je pomoću alokacije općih troškova proizvodnje izračunati ukupan direktni rad, direktni materijal, indirektni trošak proizvodnje za svaki od proizvoda te ga podijeliti na planiranu količinu (Slika 18.).

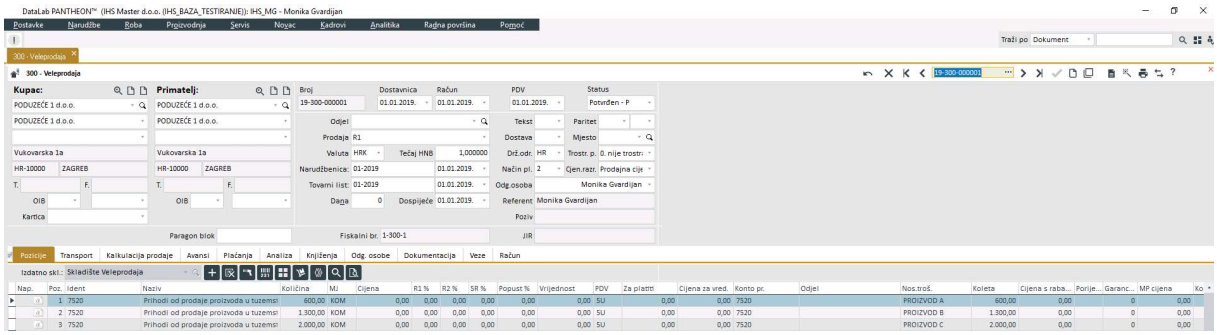
**Izračun jediničnog troška proizvodnje**

Datum dostavnice: Od 01.01.2019. do 31.01.2019.
Nositelj troškova: PROIZVOD A - PROIZVOD B - PROIZVOD C
Vrsta identa

| KATEGORIJA TROŠKA | PROIZVOD A | PROIZVOD B | PROIZVOD C |
|---|---|---|---|
| DIREKTNI RAD | 110.000,00 kn | 330.000,00 kn | 275.000,00 kn |
| DIREKTNI MATERIJAL | 374.000,00 kn | 770.000,00 kn | 641.666,67 kn |
| DIREKTNI TROŠAK | 484.000,00 kn | 1.100.000,00 kn | 916.666,67 kn |
| INDIREKTNI TROŠAK | 246.809,82 kn | 921.159,06 kn | 768.031,13 kn |
| UKUPAN TROŠAK | 730.809,82 kn | 2.021.159,06 kn | 1.684.697,79 kn |
| KOLIČINA PROIZVODNJE | 600 | 1300 | 2000 |
| **JEDINIČNI TROŠAK PROIZVODA** | 1.218,02 kn | 1.554,74 kn | 842,35 kn |

Slika 18. Izračun jediničnog troška proizvoda – (autor prema Potnik, 2015. 71.str.)

Nakon izračuna jediničnog troška proizvodnje, moguće je planirati proizvodnju. Menadžmentu za planiranje proizvodnje nisu dovoljni samo troškovi koji su planirani za proizvodnju proizvoda A, proizvoda B i proizvoda C. Važno je procijeniti kakvo je stanje na tržištu, što nudi konkurencija, a što kupci zahtijevaju. Plan prodaje je važan kao i plan troškova. Ukoliko se proizvod već proizvodio u poduzeću, tada menadžment može usporediti tijek proizvodnje, nabave i prodaje na temelju povijesnih podataka troškova i prihoda (prodanih proizvoda ili usluga). Za praćenje prihoda, prodanih proizvoda potrebno je pratiti prihode temeljem nositelja troška i odjela u kojem su aktivnostima nastali (Slika 19.). ERP sustav omogućava praćenje i planiranje prihoda kroz nabave, narudžbe i druge oblike dokumenata koje je menadžment odredio u strateškom planu upravljanja poduzećem.



Slika 19. Podjela prihoda prema mjestu troška, (autor, 2020.)

Na povijesne financijske rezultate menadžment ne može utjecati. Financijski izvještaji mogu koristiti kao podloga za donošenje budućih odluka na temelju iskustva i financijskog rezultat prethodnih razdoblja. Osim rezultata vidljive su promjene nabavnih cijena resursa i prodajnih cijena učinaka (Slika 20.)

ROBA

**Usporedba prihoda i troškova**

| | | | |
|---|---|---|---|
| **Poduzeće** | ABC d.o.o.<br>Maka Dizdara 2a<br>10000 ZAGREB | **Datum obračuna**<br>**Odjel** | Od 01.01.2019. do 31.01.2019.<br>DISTRIBUCIJA,INŽINJERING I DIZAJNIRANJE,MONTAŽA, PAKIRANJE,PRIPREMA PROIZVODNJE,PRODAJA,SKLADIŠTENJE, STROJNA OBRADA |
| **Korisnik**<br>**Datum ispisa** | ABC_MG - Monika Gvardijan | **Nositelj troškova**<br>**Kupac** | PROIZVOD A,PROIZVOD B,PROIZVOD C<br>PODUZEĆE 1 d.o.o.<br>Vukovarska 1a, 10000 ZAGREB |
| | | **Valuta**<br>**Vrsta identa** | HRK - HRVATSKA KUNA<br>100, 101, 200, 201, 202, 204, 300, 400, 500, 505, 600, 700, 701, 702, 703, 704, 705, 710 |
| | | **Prihodi**<br>**Troškovi** | 300, 360 |

| Nositelj troškova | Novo razdoblje | | | | Staro razdoblje | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Nabava | Prodaja | Razlika | Zarada % | Nabava | Prodaja | Razlika | Zarada % |
| PROIZVOD A | 246809,83 | 900000 | 653190,17 | 264,65 | 231809,83 | 922500 | 690690,17 | 297,96 |
| PROIZVOD B | 921159,06 | 2365000 | 1443840,94 | 156,74 | 906159,06 | 2360000 | 1453840,94 | 160,44 |
| PROIZVOD C | 768031,11 | 2200000 | 1431968,89 | 186,45 | 759031,11 | 2812000 | 2052968,89 | 270,47 |
| **PROSJEČNA RAZLIKA** | | | **1176333,33** | **202,61** | | | **1399166,67** | **242,96** |
| **Ukupno** | **1936000** | **5465000** | **3529000** | **182,28 %** | **1936000** | **6094500** | **4197500** | **221,27 %** |

Strana 1/1

Slika 20. Usporedba prihoda i rashoda proizvodnje poduzeća ABC d. o. o., (autor, 2020.)

Na slici su vidljivi proizvodi kao nositelji troškova, nabava i prodaja ostvareni u 2018. godini i 2019. godini. Staro razdoblje označava 2018. godinu u kojoj je vidljivo da je zarada bila veća. Pregledom ostalih financijskih izvještaja kao što su ukupni troškovi za pojedini proizvod, aktivnosti poduzeća, cijene i količine resursa utrošenih u proizvodnju moguće je doći do zaključka o razlikama u zaradi poduzeća ABC d. o. o.

Osim praćenja troškova i prihoda proizvodnih ili uslužnih poduzeća, ERP sustavi omogućavaju praćenje svih poslovnih procesa kojima se dolazi do odgovora na pitanja menadžmenta kao što su: aktivnost poduzeća, analize poslovanja, ekonomičnosti, ekoloških vidika, stanja zaliha, prodaje po državama, analizu kupaca, likvidnost poduzeća, stanje imovine i zaduženosti poduzeća, kapacitet kadrova i drugo. Na temelju odgovora i analize izvještaja moguće je donesti kvalitetnije odluke, održavati poslovanje poduzeća stabilnijim te razvijati rast i razvoj na tržištu.

## 4.1. Rast i razvoj poduzeća

Primarna zadaća strateškog poduzetništva je dugoročan rast i razvoj poduzeća, te održiva učinkovitost. Strateško poduzetništvo treba menadžera sa upravljačkim sposobnostima, ali i poduzetnika koji ima sposobnost kreiranja i stvaranja vizije. Rast i razvoj poduzeća ne mogu biti osigurani ukoliko nema inovacija i vizija za budućnost. Kako navodi Kolaković[44] strateško poduzetništvo je integracija poduzetničkih akcija traženja poslovnih prilika i strateških akcija pronalaženja i razvoja konkurentskih prednosti. Jedan od ključnih načina djelovanja, opstanka i rasta poduzeća je povezivanje i umrežavanje.

Danas često vidimo poduzetnike koji su opterećeni tekućim problemima poslovanja čime zanemaruju strateško planiranje, inovativnost i ulaganje u budućnost poslovanja poduzeća. To ne znači da poduzetnik ne treba brinuti o tekućim problemima s kojima se poduzeće susreće, nego je važno da se povežu poduzetničke i strateške aktivnosti. U tom obliku povezivanja zadovoljava se briga o ostvarivanju profita, ali i budućem rastu i razvoju poduzeća. Strateški poduzetnik treba imati sposobnosti povezivanja vještina poduzetnika i menadžera. Ograničenja na koja poduzetnik može imati su vizija i imaginacija. Vanjski utjecaji, konkurencija, zahtjevi kupaca ne bi trebali stvarati probleme za rast i razvoj ukoliko poduzetnik može stvarati nove ideje koje bi zadovoljile zahtjeve kupaca, tržišta. Ulaganja u nove proizvode i usluge ne bi trebala premašiti optimalne troškove kako bi se osigurao potreban rast poslovanja. Planiranje takvih aktivnosti i ulaganja u nove proizvode moguća su uz dobre analize poslovanja poduzeća u prošlosti, promatranja konkurencije, prilagođavanje troškova potrebnih za proizvodnju novih proizvoda. Da bi poduzetnik, menadžer imao dobru podlogu za odlučivanje i planiranje budućih aktivnosti poslovanja poduzeća, treba osigurati strateško upravljanje troškovima koje je opisano i objašnjeno u ovome radu.

[44] Kolaković, M. – Strateško poduzetništvo, 181. str., 2007.g.

# 5. Zaključak

Troškovima se može upravljati na različite načine: pomoću metoda i alata, informacijskih sustava i strategije koje se implementiraju u poduzeće. Za postavljanje strategije upravljanja troškovima potrebno je promotriti sve aktivnosti i troškove koji se donose na poslovanje poduzeća. Detaljno poznavanje troškova poduzeća, kvalitetna klasifikacija, točan raspored troškova ključni su za točno izvještavanje menadžmenta i donošenje odluka. Menadžment, odnosno poduzetnik mora odlučiti kojim metodama i alatima će se pratiti troškovi. Aktivna politika upravljanja troškovima je izuzetno važna za dugoročno očuvanje konkurentske pozicije. Ciljevi upravljanja troškovima su: efikasnije korištenje internih resursa poduzeća, stroga kontrola troškova, premošćivanje proizvodnih aktivnosti koje rezultiraju visokim troškovima, globalna konkurentnost poduzeća i kontinuirano unaprjeđivanje poslovanja.

Cilj svakog menadžera je stabilnost poslovanja, profitabilnost, rast i razvoj poduzeća. Da bi se ciljevi ostvarili potrebno je postaviti važna strateška pitanja. U strateškom upravljanju, a posebno u segmentu troškova, nije cilj nužno smanjiti troškove za novčane jedinice. Potrebno je ispitati da li su buduća planirana ulaganja opravdana, što će donesti nova ulaganja, da li poboljšanje kvalitete učinka (proizvoda ili usluge) donosi nužno trošak ili je to ulaganje opravdano očekivanim većim prihodima od prodaje.

U radu se zaključuje da upravljanje troškovima nije nužno rezanje resursa, traženje novih jeftinijih izvora, smanjivanje poslovnih aktivnosti i slično. Troškovi čine resurse koji će u budućnosti donesti nove učinke. Da bi se to ostvarilo potrebno je ulagati u nematerijalnu imovinu, kadrove, znanje, odnosno ljudske resurse. Razvijanjem kadrova poduzeće stvara unutarnje prednosti, omogućava daljnji rast i razvoj poduzeća temeljen na inovacijama zaposlenika. Uz informacijske mogućnosti, metode i alate koji se nude, uz inovativnost i motiviranost zaposlenika, menadžera i poduzetnika poduzeća imaju perspektivu. Upravljanje troškovima i poslovanjem poduzeća temeljeno na znanju jedini je ispravan način za kontinuirano ostvarivanje rasta i razvoja poduzeća.

# Popis literature


Anthony, R. N. & Reece, J. S.: *Računovodstvo, Financijsko i upravljačko računovodstvo* (prijevod). I. naklada, RRIF plus, Zagreb, 2004.

Bach, P.M., (2004.), *Put do uspjeha – produktivnost ili preopterećenost?*. Računovodstvo, revizija i financije, br. 11/2014., 92.-94. str.

Bhimani, A., Horngren, T. C., Datar M. S., Foster G., *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova*, (četvrto izdanje). Zagreb: MATE.

Broz, T. S., Dragija M., Hladika M., Mićin M., *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva.* Zagreb, 2015., Sveučilišna tiskara d.o.o.

Bedenik, O. N., Ivezić V., (2006) *Pregledni znanstveni članak, Benchmarking kao instrument suvremenog kontrolinga*. Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 4.

Belak, V. (2011.) *Upravljanje troškovima u krizi.* Računovodstvo, revizija i financije, br. 8/2011., 15-24.

Belak, V. (2005.) *Računovodstvene podloge za upravljanje troškovima*. Računovodstvo, revizija i financije, br. 9/2005., 54-62.

Belak, V. (2004.) *Računovodstvene informacije za menadžment utemeljene na aktivnostima*. Računovodstvo, revizija i financije, br. 9/2004., 11-19.

Belak, V. (2002) *Bilanca postignuća (Balanced scorecard) u planiranju i praćenju rezultata poslovanja*. Poduzetništvo, financije i računovodstvo – Hrvatska kandidatkinja za članstvo Europskoj uniji, Hrvatski računovođa, Zagreb-Rovinj, listopad 2002.

Cingula, M. i Klačmer, M. (2003.) *Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima*. Računovodstvo, revizija i financije, br. 8/2003., 20-25.

Drljača, M. – *Metode upravljanja troškovima*. Elektrika, br. 4, Stilloeks, Zagreb, 2004. – preuzeto 31.10.2019. s http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf

Drljača, M., (2003.) *Karakteristike troškova kvalitete.* Kvaliteta, br.7-8.,str. 6-9, Informat, Zagreb.

Dunković, D., (2010.) *Kako unaprijediti upravljanje troškovima u poslovanju*. Poslovne financije – Računovodstvo, revizija i financije, br. 8/2010., 92-99.

Galetić, L., Cingula M., Tipurić D., Rašić S., Filipović D., Hernaus T., Hruška D., Marić I., Podrug N., Aleksić A., Načinović I., Klindžić M., Mešin M., *Organizacija velikih poduzeća*. Zagreb, 2011. Sinergija nakladništvo d.o.o.

George, S., & Weirmerkirch A. (1994) *Total Quality Management*. John Wiely & Sons Inc., SAD.

Gulin, D., Janković S., Dražić Lutilsky I., Perčević H., Peršić M., Vašiček V., *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb, 2011. Sveučilišna tiskara d.o.o.

Gulin, D., *ABC metoda u upravljanju troškovima*. Ekonomski fakultet Zagreb – preuzeto 01.11.2019. s http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/ABC%20metoda.pdf

Hočevar, M. (2007.), *Prednosti i slabosti uravnoteženih pokazatelja* (balanced scorecard). Računovodstvo, revizija i financije, br. 11/2007.

Hočevar, M. (2003.), *Prednosti manjkavosti nekih suvremenih računovodstvenih metoda*. Računovodstvo, revizija i financije, br.5/2003., 14.-22. str.

Janković, S. (2007.), *Zašto Balanced Scorecard (BSC) koristi menadžmentu*. Računovodstvo i financije, 53(11).

Jašić, Z. (2001.), *Novi pristupi istraživanju fenomena globalizacije*. Računovodstvo, revizija i financije, br. 11/2001., 115.-117.str.

Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: Prevođenje strategije u djelovanje*. Mate, Zagreb

Karić, M.(2010): *Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća*. Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu X/2010, Ekonomski fakultet, Osijek.

Karić, M. (2009): *Ekonomika poduzeća*., Ekonomski fakultet, Osijek

Karić, M. (2008): *Upravljačko računovodstvo i izvješćivanje uprave.,* Hrvatski računovođa, Zagreb, Izvođenje programa za stjecanje naziva „ovlašteni računovođa“, Osijek.

Karić, M. (2007): *Upravljanje troškovima*, Ekonomski fakultet, Osijek

Kolaković, M., (2007.): *Strateško poduzetništvo*., Računovodstvo, financije i revizija, br. 10/2007., 181.-186. str.

Kolaković, M., (2005.) *Novi poslovni modeli u virtualnoj ekonomiji i njihov utjecaj na promjene u transportnoj logistici i upravljanju lancem opskrbe*. Pregledni znanstveni članak, Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 3., 2005.

Kolar, I., Koletnik, F. (2005.) *Dugoročno upravljanje troškovima poduzeća*. Računovodstvo, revizija i financije, br. 9/2005., 45-54.

Mikić, M., (2009.) *Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima*. Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 7, broj 1,162-176.

Očko, J., (2010.) *Kontroling prodaje i informacije za bolje planiranje (2.dio)*. Računovodstvo, revizija i financije br. 12/2010. 32-37.

Parać, B., *Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje*. M.E.P. Consult, Zagreb, 2008.

Pavlović, K. D., Kalanj I., (2008.) – *Uloga poslovnog pregovaranja u stjecanju konkurentske prednosti*. Ekonomska istraživanja, preuzeto 01.12.2019. s https://hrcak.srce.hr/38189

Perić, Š. T., (2016.), *Uvod u troškove*. Upravljačko računovodstvo [Moodle]. Sveučilište u Zagrebu, Fakultet organizacije i informatike, Varaždin

Perić, Š. T., (2016.), *Sustav obračuna troškova*. Upravljačko računovodstvo [Moodle]. Sveučilište u Zagrebu, Fakultet organizacije i informatike, Varaždin

Perić, Š. T., (2016.), *Sustav obračuna troškova-obračun troškova po procesima*. Upravljačko računovodstvo [Moodle]. Sveučilište u Zagrebu, Fakultet organizacije i informatike, Varaždin

Podrug, N., Raguž Vrdoljak, I., Pavković, I., (2012.) *Istraživanje bilance postignuća u Hrvatskim poduzećima*. Ekonomska misao praksa, br. 2-2012., 639-712.

Polimeni, Ralph S., Handy S. A., James A.C., *Troškovno računovodstvo*. Zagreb, 1999. Faber&Zgombić Plus

Potnik, G. K. (2015.) *Primjena modela ciljnih troškova u analizi upravljanja troškovima*. Računovodstvo, revizija i financije, br. 7/2015., 29-36.

Potnik, G. K., *Strateško upravljanje troškovima, Primjena suvremenih metoda upravljanja troškovima*. Požega, 2015., Veleučilište u Požegi, Tiskara Vidić d.o.o.

Sikavica, P., Hernaus T., *Dizajniranje organizacije, strukture, procesi, poslovi*., Zagreb, 2011., Novi informator d.o.o.

Starčević, P. D., (2013.) *Koristi primjene ABC metode u hrvatskim poduzećima*. Ekonomski vjesnik br.1/2013., 149-160.

Špac, D. (2011.) *Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost.* Računovodstvo, revizija i financije, br. 8/2011., 96-102.

Ziegenbein, K., *Kontroling*. 9. Prerađeno i aktualizirano izdanje, RRIF-plus d.o.o., Zagreb, 2008.

# Popis slika

Slika 1: Klasifikacija troškova ..... 6
Slika 2: Direktni i indirektni troškovi ..... 8
Slika 3: Proporcionalni varijabilni troškovi u masi i po jedinici ..... 9
Slika 4: Primjer mješovitog troška u masi i po jedinici ..... 9
Slika 5: Obračun troškova po radnom nalogu ..... 17
Slika 6: Razlike između tradicionalnog i strateškog upravljanja troškovima ..... 19
Slika 7: Alati strateškog upravljanja troškovima ..... 20
Slika 8: ABC metoda alokacije općih troškova ..... 22
Slika 9: SWOT analiza ..... 28
Slika 10: Uravnotežen sustav mjerenja rezultata-BSC model ..... 32
Slika 11: Definiranje aktivnosti u ERP sustavu ..... 38
Slika 12: Utvrđivanje faktora (uzročnika) trošenja ..... 39
Slika 13: Definiranje nositelja troška (proizvod A, proizvod B, proizvod C) ..... 40
Slika 14: Raspoređivanje troška (resursa) po 'Nositelju troška' ..... 40
Slika 15: Raspoređivanje troška (resursa) po odjelu ..... 41
Slika 16: Određivanje troška prema aktivnostima (plaća) ..... 42
Slika 17: Alokacija općih troškova u ERP sustavu ..... 42
Slika 18: Izračun jediničnog troška proizvoda ..... 43
Slika 19: Podjela prihoda prema mjestu troška ..... 44
Slika 20: Usporedba prihoda i rashoda proizvodnje poduzeća ABC d. o. o ..... 44

# Popis tablica

Tablica 1: Aktivnosti poduzeća (ABC d. o. o.).....38

Tablica 2: Utvrđivanje (faktora) uzročnika trošenja .....39