

RAZVOJ NOVIH PROFITABILNIH PROIZVODA PRIMJENOM METODE CILJNIH TROŠKOVA

Mećar, Fran

Postgraduate specialist thesis / Završni specijalistički

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek / Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:117199>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-03-21**



Repository / Repozitorij:

[EFOS REPOSITORY - Repository of the Faculty of Economics in Osijek](#)



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Sveučilišni specijalistički studij (*Računovodstvo, revizija i analiza*)

Fran Mećar

**RAZVOJ NOVIH PROFITABILNIH PROIZVODA
PRIMJENOM METODE CILJNIH TROŠKOVA**

Specijalistički rad sveučilišnog specijalističkog studija

Osijek, 2023.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Sveučilišni specijalistički studij (*Računovodstvo, revizija i analiza*)

Fran Mećar

**RAZVOJ NOVIH PROFITABILNIH PROIZVODA
PRIMJENOM METODE CILJNIH TROŠKOVA**

Specijalistički rad sveučilišnog specijalističkog studija

JMBAG: 1327

email: fmecar@efos.hr

Mentor: prof. dr. sc. Dubravka Pekanov

Osijek, 2023.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek

Faculty of Economics and Business in Osijek

University Specialist Study (*Accounting, Auditing and Analysis*)

Fran Mećar


**DEVELOPMENT OF NEW PROFITABLE PRODUCTS USING
THE TARGET COSTING METHOD**

final paper

Osijek, 2023.

IZJAVA

O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI, PRAVU PRIJENOSA INTELJEKTUALNOG VLASNIŠTVA, SUGLASNOSTI ZA OBJAVU U INSTITUCIJSKIM REPOZITORIJIMA I ISTOVJETNOSTI DIGITALNE I TISKANE VERZIJE RADA

1. Kojom izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je specijalistički (navesti vrstu rada: završni / diplomski / specijalistički / doktorski) rad isključivo rezultat osobnoga rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu. Potvrđujem poštivanje nepovredivosti autorstva te točno citiranje radova drugih autora i referiranje na njih.
2. Kojom izjavljujem da je Ekonomski fakultet u Osijeku, bez naknade u vremenski i teritorijalno neograničenom opsegu, nositelj svih prava intelektualnoga vlasništva u odnosu na navedeni rad pod licencom Creative Commons Imenovanje – Nekomercijalno – Dijeli pod istim uvjetima 3.0 Hrvatska. 
3. Kojom izjavljujem da sam suglasan/suglasna da se trajno pohrani i objavi moj rad u institucijskom digitalnom repozitoriju Ekonomskoga fakulteta u Osijeku, repozitoriju Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku te javno dostupnom repozitoriju Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu (u skladu s odredbama Zakona o visokom obrazovanju i znanstvenoj djelatnosti, NN 119/2022).
4. izjavljujem da sam autor/autorica predanog rada i da je sadržaj predane elektroničke datoteke u potpunosti istovjetan sa dovršenom tiskanom verzijom rada predanom u svrhu obrane istog.

Ime i prezime studenta/studentice:

Fran Mećar

JMBAG: 1327

OIB: 30711476090

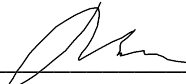
e-mail za kontakt: fran.mecar@gmail.com

Naziv studija: Postdiplomski specijalistički studij Računovodstvo, revizija i analiza

Naslov rada: Razvoj novih profitabilnih proizvoda primjenom metode ciljnih troškova

Mentor/mentorica rada: prof.dr.sc. Dubravka Pekanov Starčević

U Osijeku, 2023. godine

Potpis 

Razvoj novih profitabilnih proizvoda primjenom metode ciljnih troškova

SAŽETAK

Prethodna istraživanja ukazuju na činjenicu da su mnoga velika i kompleksna međunarodna poduzeća uspješno primijenila metodu ciljnih troškova prilikom dizajna odnosno razvoja novih profitabilnih proizvoda. Svrha ovog rada bila je ispitati primjenjivost i učinke primjene metode ciljnih troškova za potrebe razvoja novog profitabilnog proizvoda kod manjeg, jednostavnijeg poslovnog subjekta na području Republike Hrvatske. Stoga je provedena je analiza koncepta metode ciljnih troškova unutar šireg konteksta vrsta i kategorizacija troškova kao i odabranih metoda upravljačkog računovodstva raspoloživih na korištenje menadžmentu poduzeća. Potom su uz pomoć odabranih istraživačkih metoda ispitane implikacije primjene metode ciljnih troškova s ciljem razvoja novog profitabilnog proizvoda na konkretnom primjeru poslovnog subjekta s područja Republike Hrvatske u poslovnim uvjetima obilježenim konkurentskim pritiscima. Nadalje, analizirani su efekti primjene metode ciljnih troškova na produktivnost djelatnika gospodarskog subjekta. Također, ispitan je eventualni neizravni utjecaj na buduće poslovne odluke menadžmenta kao posljedica novih saznanja koja su proizašla iz educiranja o metodi ciljnih troškova i njejoj primjeni za potrebe razvoja novog proizvoda. Rezultati empirijskog istraživanja dokazali su kako gospodarski subjekt korištenjem metode ciljnih troškova uspješno razvija novi profitabilni proizvod kojim nadopunjuje svoj asortiman postojećih proizvoda. Dokazano je kako metoda ciljnih troškova potiče donosiocima odluka na daljnju optimizaciju poslovnih procesa u poduzeću. Iz navedenog se može zaključiti kako je metoda ciljnih troškova primjeren instrument upravljanja troškovima čak i za manje gospodarske subjekte koji djeluju na lokalnom tržištu Republike Hrvatske jer omogućava brzu i efikasnu prilagodbu novonastalim tržišnim okolnostima i razvoj proizvodnog asortimana koji će zadovoljiti zahtjeve kupaca, ali istovremeno osigurati odgovarajući povrat gospodarskom subjektu.

Ključne riječi: upravljanje troškovima, metoda ciljnih troškova, razvoj profitabilnih proizvoda

Development of New Profitable Products Using the Target Costing Method

ABSTRACT

Previous research shows that many large and complex international companies successfully applied the target costing method for developing new profitable products. The purpose of this paper was to examine the effects of applying the target cost method for development of a new profitable product at a small business in the Republic of Croatia. Analysis of target costing method was carried out within the broader context of cost categorization and selected cost management methods available to company management. Furthermore, using selected research methods, the application of target costing method in designing a new profitable product was examined on the example of a business from the Republic of Croatia in a business environment characterized by competitive pressures. Also, target costing method's effects on the productivity of the entity's employees were analyzed. Potential influence on future business decisions of the management as a result of getting acquainted with target costing method and its contribution to new product development was examined. The results of the empirical research proved that the business, using the target costing method, successfully developed a new profitable product that complements its range of existing products. It was proved that target costing method encourages decision makers to further optimize business processes in the business. Therefore, it was concluded that target costing method is an appropriate cost management tool even for smaller economic entities operating on the local market, as it facilitates quick and efficient adaptation to ever changing market circumstances by enabling successful development of new products that generate adequate returns.

Key words: cost management, target costing method, development of profitable products

Zahvale

Hvala **obitelji** koja me od ranih dana učila da se u znanje uvijek treba ulagati.

Hvala mojoj direktorici **Lidiji** što je prepoznala moju volju za učenjem i daljnjim razvojem. Njena podrška bila je ključna za upis ovog studija. Njena djela govore više od riječi.

Hvala mentorici **Dubravki Pekanov**, koja me profesionalno, strpljivo, ali ponajprije smisleno vodila kroz cijeli proces pisanja ovog specijalističkog završnog rada. Bio je užitak surađivati s takvom osobom.

Hvala svima koji će pokloniti svoje dragocjeno vrijeme čitanju ovog rada.

Hvala **Ankici** koja je od početka uz mene u svim pobjedama i porazima.

Neka nam bude više ovih prvih.

SADRŽAJ

1. Uvod	1
2. Teorijska podloga i prethodna istraživanja.....	4
2.1. Pojmovna definicija troškova.....	4
2.2. Kategorizacije troškova	6
2.2.1. Troškovi prema prirodnim vrstama.....	6
2.2.2. Troškovi prema vremenu nastanka.....	7
2.2.3. Troškovi prema funkcijama	8
2.2.4. Troškovi prema podjeli na nositelje	10
2.2.5 Troškovi prema mogućnosti kontrole	11
2.2.6 Troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka	12
2.2.7. Troškovi s obzirom na promjenu razine aktivnosti.....	13
2.3. Upravljanje troškovima i metode obračuna troškova	15
2.3.1. Upravljanje troškovima u suvremenim tržišnim uvjetima	15
2.3.2. Tradicionalna metoda obračuna troškova.....	19
2.3.3. Suvremene metode obračuna troškova.....	21
2.4. Metoda ciljnih troškova	33
2.4.1. Povijesni pregled metode ciljnih troškova	33
2.4.2. Glavna obilježja metode ciljnih troškova.....	34
2.4.3. Izazovi i nedostaci metode ciljnih troškova	39
2.4.4. Razvoj novih proizvoda uz pomoć metode ciljnih troškova.....	42
3. Metodologija rada	46
4. Primjena metode ciljnih troškova za potrebe razvoja novog profitabilnog proizvoda– studija slučaja	48
4.1. Opći podaci o gospodarskom subjektu i poslovnom okruženju	48
4.2. Određivanje novog proizvoda koji će se razvijati	50

4.3. Metoda ciljnih troškova kao alat razvoja novog i profitabilnog proizvoda.....	52
4.3.1. Faza razvoja novog proizvoda – određivanje ciljnog troška i karakteristika proizvoda.....	55
4.3.2. Troškovna analiza	57
4.3.3 Mjere smanjenja troškova	61
4.4 Rezultati istraživanja	69
5. Rasprava.....	72
6. Zaključak	74
Literatura	75
Popis tablica	I
Popis slika.....	I
Popis kratica	I

1. Uvod

U suvremenom poslovnom kontekstu obilježenom globalizacijom, neprestano jačajućom konkurencijom te stalnim tehnološkim napretkom, poduzeća sve više zahtijevaju kompleksne informacije. Informacije koje potječu iz tradicionalnog menadžerskog računovodstva više nisu dovoljne jer ne pružaju dovoljno podataka o nefinancijskim i vanjskim čimbenicima ključnim za strateško planiranje i upravljanje poslovanjem. Kao odgovor na zahtjeve sadašnjeg okruženja, razvilo se strateško menadžersko računovodstvo, koncept koji objedinjuje moderne i sofisticirane računovodstvene metode kako bi podržao dugoročno planiranje i upravljanje. (Rogošić i Perica, 2016; 153-176).

Strateško menadžersko računovodstvo Simmonds (1981: 26-30) je definirao kao "aktivnosti praćenja i analize informacija menadžerskog računovodstva o poduzeću (poslovanju) i njegovim konkurentima u svrhu razvoja i nadzora poslovne strategije."

Pojmovnom definicijom strateškog menadžerskog računovodstva danas se obuhvaća široki spektar tehnika koje će biti objašnjene unutar ovog specijalističkog rada, s posebnim naglaskom na metodu ciljnih troškova.

Metoda ciljnih troškova u svojoj je naravi sustavan proces planiranja dobiti odnosno profita poduzeća. Nasuprot internoj orijentaciji tradicionalnih troškovnih metoda, ova je metoda usmjerena eksterno, oslanjajući se na tržište i ciljane kupce. Razvoj novih proizvoda utemeljen je na zadovoljavanju zahtjeva kupaca u pogledu cijene i kvalitete što se uvelike razlikuje od troškom vođenog razvoja proizvoda koji se zatim naknadno plasira kupcima u nadi da će naići na željenu reakciju odnosno odaziv istih (Ansari i Okano, 2006: 507-530). U prilog metodi ciljnih troškova ide i činjenica da gospodarski subjekti nemaju uvijek mogućnost određivanja prodajne cijene proizvoda jer u mnogim djelatnostima postoji niz konkurenata koji utječu na formiranje cijene i ograničavaju manevarski prostor poduzeća. Kako bi se održala zadovoljavajuća kvaliteta proizvoda i istovremeno konkurentna prodajna cijena, poduzeća trebaju optimizirati troškove koji nisu neophodni u svojim proizvodnim procesima kako bi u konačnici povećali svoju dobit. U skladu s navedenim, metoda ciljnih troškova je metoda određivanja prodajne cijene uzimajući u obzir objektivne tržišne okolnosti (Palulun, Luhsasi i Sitorus, 2021).

Metoda ciljnih troškova je strateško oružje sve više prihvaćeno od mnogih velikih međunarodnih poduzeća. Ono što je prvo zaokupilo pozornost menadžera je konkurentska prednost koju je ova metoda omogućila japanskim poduzećima koja se bave proizvodnjom

automobila — riječ je o dugogodišnjim dosljednim korisnicima predmetne metode (Ansari i Okano, 2006: 507-530).

Do sada objavljena istraživanja ukazuju na činjenicu da su mnoga velika i kompleksna međunarodna poduzeća, poput Toyote, uspješno primijenila metodu ciljnih troškova prilikom dizajna odnosno razvoja novih profitabilnih proizvoda (Cooper i Slagmulder, 1999). Prirodno se nameće pitanje primjenjivosti i implikacija metode ciljnih troškova kod manjeg, jednostavnijeg poslovnog subjekta, naročito na području Republike Hrvatske gdje je takvih istraživanja relativno malo. Iz tog razloga, empirijski dio rada istražiti će primjenu metode ciljnih troškova prilikom razvoja novog profitabilnog proizvoda na primjeru konkretnog poslovnog subjekta – ponajprije korištenjem metode poslovnog slučaja.

Ciljevi istraživanja koji će biti adresirani u sklopu ovog rada su:

- Analizirati koncept metode ciljnih troškova unutar šireg konteksta vrsta i kategorizacija troškova kao i odabranih metoda upravljačkog računovodstva raspoloživih na korištenje menadžmentu poduzeća;
- Prikazati implikacije primjene metode ciljnih troškova u vidu razvoja novog profitabilnog proizvoda na primjeru poslovnog subjekta na području Republike Hrvatske;
- Utvrditi upoznatost ključnih odgovornih osoba tj. rukovoditelja odabranog gospodarskog subjekta s karakteristikama metode ciljnih troškova i ustanoviti do koje mjere svijest o istoj utječe na promišljanje o budućim poslovnim odlukama i aktivnostima.

Naime, metoda ciljnih troškova ne postoji u vakuumu, stoga je svrsishodno opisati širi kontekst različitih vrsta troškova i njihove podjele. Isto tako, uputno je upoznati se i s drugim metodama i postupcima koji su na raspolaganju menadžmentu relevantnog poduzeća za potrebe adekvatnog i efikasnog upravljanja troškovima.

Nakon što se utvrdi teorijski okvir završnog rada, empirijskim istraživanjem ukazat će se na učinke primjene metode ciljnih troškova prilikom razvoja novog proizvoda u poslovnim uvjetima obilježenim mnogobrojnom konkurencijom. Završno, steći će se uvid u općenitu razinu znanja kojim menadžment poduzeća raspolaže o metodi ciljnih troškova, odnosno mogućnostima daljnje optimizacije resursa i procesa poduzeća koje proizlaze iz primjene navedene metode.

Nastavno na navedene ciljeve istraživanja, hipoteze koje će biti testirane u sklopu ovoga specijalističkog rada su:

H1: Koristeći metodu ciljnih troškova, poduzeće uspješno razvija novi profitabilni proizvod kojim nadopunjuje svoj asortiman postojećih proizvoda.

H2: Metoda ciljnih troškova potiče ključne donosioce odluka na daljnju optimizaciju poslovnih procesa u poduzeću.

Specijalistički rad sastoji se od šest dijelova. Prvi dio zadaje definiciju problema, područje istraživanja, ciljeve, istraživačka pitanja i hipoteze kako bi se postavio kontekst istraživanja. Drugi dio fokusira se na teorijske koncepte povezane s metodom ciljnih troškova, posebno njezinom primjenom za potrebe razvoja profitabilnih proizvoda. Troškovi se analiziraju i kategoriziraju te se razmatraju različite metode njihovog upravljanja. Treći dio opisuje istraživačku metodologiju, uključujući vrstu istraživanja, vremenski okvir te pristup i metode analize podataka. Četvrti dio posvećen je empirijskom istraživanju, opisujući poduzeće, njegovu djelatnost i primjenu metode ciljnih troškova s naglaskom na prilagodljivost te metode stvarnim tržišnim uvjetima. Peti i šesti dio sintetiziraju spoznaje rada putem rasprave, zaključaka i analize hipoteza i dobivenih rezultata. Također, navode se preporuke za buduća istraživanja.

2. Teorijska podloga i prethodna istraživanja

2.1. Pojmovna definicija troškova

Troškovi su jedna od osnovnih računovodstvenih kategorija, zajedno s imovinom, obvezama, kapitalom te prihodima i rashodima (Broz Tominac i dr., 2015: 98). Novija literatura naglašava različite pristupe definiranju troškova. Troškovi igraju ključnu ulogu kao faktor koji zajedno s prihodima definira profit gospodarskog subjekta. Bitno je istaknuti da troškovi nisu uvijek negativni, već služe kao način prijenosa vrijednosti – materijali se troše i rad se ulaže s ciljem stvaranja novih i većih vrijednosti (proizvoda ili usluga) (Pepur, 2016: 21).

Troškovi se mogu opisati i kao potrošnja dobara radi stvaranja novih proizvoda. Troškovi tumačeni na ovaj način imaju karakter prenesene vrijednosti, što se podudara s njihovom suženom definicijom. U najužem značenju, troškovi se odnose na svjesnu potrošnju korisnih resursa u procesu proizvodnje, s ciljem da se za to dobiju još korisniji proizvodi ili drugi korisni efekti. U širem smislu, troškovi također obuhvaćaju elemente novo stvorene vrijednosti poput dnevnica, kamata na kredite, premija za osiguranje i sličnih elemenata (Ravlić, Ruža i Vušković, 1974: 307).

Sukladno međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (Uredba (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća), definicija troškova obuhvaća kako gubitke, tako i troškove koji se generiraju tokom redovnih aktivnosti gospodarskog subjekta. Troškovi proizašli iz redovnih aktivnosti gospodarskog subjekta uključuju razne aspekte poput troškova prodaje, plaća i amortizacije. Bitno je istaknuti da ovi troškovi karakteriziraju odljev ili smanjenje imovine, uključujući novac i novčane ekvivalente, zalihe, nekretnine, opremu te ostala materijalna dobra.

Belak (1995:130) troškove definira kao resurse koje je potrebno prinijeti ili potrošiti kako bi se ostvario određeni cilj. U području računovodstva, troškovi se kvantificiraju i mjere koristeći novčane jedinice koje su već bile ili će tek biti uplaćene za dobra ili usluge. Drugim riječima, troškovi predstavljaju vrijednosni iskaz utroška potrebitih resursa odnosno elemenata poslovnog procesa, koji nastaje svjesnom odlukom menadžmenta, a sa svrhom ostvarivanja poslovnih ciljeva. Troškovi se preoblikuju u korisni, interno ili tržišno prihvatljivi učinak.

Vidljivo je da svi navedeni koncepti definicije troška podrazumijevaju mogućnost kvantificiranja, računanja i izražavanja troškova u novčanim jedinicama. Drugim riječima,

trošak predstavlja novčani iskaz resursa koje je potrebno iskoristiti (ili ih se odreći) kako bi se postigao određeni cilj (Pepur, 2016: 21). Takva mogućnost iskazivanja jako je važna u kontekstu upravljanja troškova, što obuhvaća planiranje, klasifikaciju, evidenciju te analitičke i kontrolne mehanizme nad troškovima (Drljača, 2004: 17).

Kategorije srodne definiciji troška su izdaci, utrošci, rashodi, ulaganja i gubici – međutim treba uspostaviti jasnu distinkciju između navedenih pojmova:

Izdaci predstavljaju novčane odljeve za stjecanje resursa potrebnih za proizvodnju, isplatu primljenih usluga te podmirenje obveza, kao i materijalno davanje sredstava za različite svrhe (primjerice za potrebe samog proizvodnog procesa). Važno je napomenuti da svaki izdatak nije nužno i trošak, budući da izdaci i troškovi mogu biti odvojeni vremenski. Trošak se može pojaviti prije izdatka, kao što je situacija kad se nabavljeni materijal koristi u proizvodnji prije nego što je plaćen dobavljaču. S druge strane, kada poduzetnik koristi uslugu treće strane, izdatak se javlja prilikom plaćanja i istodobno predstavlja trošak (Kozic, 2021).

Utrošci predstavljaju stvaranje rezultata putem fizičkog ulaganja materijalnih vrijednosti i dobara, odnosno to je konkretni izraz elemenata utrošenih za potrebe radnog procesa (Belak, 1995: 130).

Rashod se odnosi na svaki trošak koji se može upariti s prihodima u određenom računovodstvenom razdoblju. U strožem smislu, pojam rashoda obuhvaća poslovne rashode, kao što su rashodi od prodaje, administrativni i drugi poslovni rashodi, pri čemu kamate i porezi također ulaze u kategoriju rashoda. Stavke koje se odnose na proizvodne troškove, kao što su utrošeni materijal i rad te neizravni troškovi, trebaju se oslovljavati troškovima, a ne rashodima, sve dok proizvod u pitanju nije prodan (Polimeni, Handy i Cashin, 1999: 5). Drugim riječima, materijal i rad koji su iskorišteni, zajedno s neizravnim troškovima, postaju rashodi u tehničkom smislu kada se povežu s prihodima u određenom računovodstvenom razdoblju prilikom prodaje proizvoda na koji su ti troškovi raspodijeljeni.

Ulaganje pokriva različite vrste izdataka i troškova. Dijeli se na tekuća (kratkoročna) i investicijska (dugoročna) ulaganja. Tekuća ulaganja obuhvaćaju redovite troškove, dok su trajna ulaganja usmjerenja prema investicijama u sredstva za proizvodnju. Investicije su troškovi koji su još uvijek neprovedeni ili odgođeni, jer će u budućnosti postati troškovi poslovanja. U ovom slučaju, investicije će se s vremenom pretvoriti u troškove koji obično nisu reverzibilni. Zalihe također predstavljaju oblik odgođenog troška (Karić, 2006).

Gubitak (engl. *loss*) označava prekomjernost rashoda, u općenitijem smislu, u usporedbi s prihodima tijekom određenog razdoblja izvještavanja (Polimeni, Handy i Cashin, 1999: 5).

Nakon što su pojašnjene osnovne karakteristike troška kao ekonomskog pojma, svrsishodno je upoznati se s temeljnim vrstama podjele odnosno kategorizacije troškova.

2.2. Kategorizacije troškova

U financijskom knjigovodstvu poslovnog entiteta, troškovi se evidentiraju i prate prema njihovim prirodnim kategorijama u glavnoj knjizi. Ovaj način klasifikacije široko se koristi za vanjsko financijsko izvještavanje. Međutim, postoje i drugi kriteriji koji se prilagođavaju unutarnjim korisnicima računovodstvenih informacija, odnosno menadžmentu, kako bi se olakšalo poslovno donošenje odluka (Krog, 2019).

Podaci o troškovima su nužni rukovodstvu organizacije kako bi se donijele ključne poslovne odluke. Upravljanje troškovima ima raznolike svrhe uključujući projekciju i planiranje budžeta, procjenjivanje budućih rezultata, kontrolu troškova unutar prihvatljivih okvira, optimizaciju potrošnje i sl., stoga se u praksi pojavljuju različiti pristupi u praćenju i upravljanju troškovima (Belak, 1995: 144).

Nastavno na gore navedeno, menadžeri se u različitim organizacijskim jedinicama poslovnog subjekta koriste informacijama o troškovima prema različitim kriterijima njihove klasifikacije, o kojima je detaljnije riječ u nastavku rada.

2.2.1. Troškovi prema prirodnim vrstama

Razvrstavanje troškova prema prirodnom tipu utroška je koncept koji obilježava sve gospodarske subjekte koji djeluju na tržištu - obvezno je radi statističkih potreba i pružanja informacija korisnicima izvan tvrtke, putem financijskih izvještaja (Gulin, 2003: 332).

Troškove prema prirodnim svojstvima Belak (1995: 147-147) dijeli na:

1. Troškove sirovina i materijala, energije, rezervnih dijelova i sitnog inventara;
2. Troškove usluga (npr. prijevozne usluge, usluge održavanja, troškovi sajмова, troškovi promidžbe, troškovi intelektualnih usluga, troškovi komunalnih usluga i sl.);

3. Troškove osoblja (neto plaće zaposlenima, porezi i doprinosi na plaće i iz plaća);
4. Troškove dugotrajne imovine (amortizacija nematerijalne i materijalne imovine);
5. Nematerijalne troškove (npr. dnevnice za službena putovanja i putni troškovi, premije osiguranja, bankovne usluge, doprinosi, članarine, takse i sl.);
6. Troškove financiranja (kamate, tečajne razlike, ostali troškovi financiranja).

Na temelju gore navedenog popisa, može se izvući zaključak kako prirodne vrste troškova, kao što su materijal, rad i ostali elementi troškova, omogućuju jasno razgraničenje i analizu rashoda na temelju njihovih karakteristika. Takva kategorizacija olakšava dublje razumijevanje troškova i njihov utjecaj na poslovanje relevantnog gospodarskog subjekta. Na primjer, detaljno praćenje i usporedba troškova rada omogućuje bolju kontrolu plaća i pridruženih doprinosa, dok analiza materijalnih troškova pomaže u optimizaciji nabave i zaliha nekog proizvodnog poduzeća.

U domeni financijskog računovodstva, troškovi se bilježe u glavnoj knjizi na osnovi njihove inherentne kategorije - troškovi iste prirodne vrste obično se evidentiraju unutar iste skupine konta, pri čemu se za svaku vrstu troška obično otvara poseban osnovni konto. Dodatno razrađivanje pojedinih osnovnih konta za troškove prirodne vrste provodi se sukladno potrebama korisnika i zahtjevima menadžmenta (Gulin, 2003: 332). Navedena kategorizacija troškova na prirodne vrste omogućuje usklađivanje s međunarodnim standardima financijskog izvještavanja – na taj način se olakšava priprema financijskih izvještaja koji su razumljivi i standardizirani, što koristi vanjskim korisnicima takvih informacija kao što su investitori, vjerovnici i regulatorna tijela.

2.2.2. Troškovi prema vremenu nastanka

Troškovi se općenito mogu razvrstati prema trenutku nastanka u dvije glavne kategorije: troškove koji su se dogodili u prošlosti i troškove koji su planirani za budućnost, odnosno budžetirani troškovi (Cherington, Hubbard i Luthy, 2005: 20). Kategorizacija troškova prema vremenu nastanka ima važnu ulogu u financijskom upravljanju gospodarskim subjektom kako je pojašnjeno u nastavku.

Povijesni troškovi, kako samo ime sugerira, odnose se na bilježenje poslovnih događaja i aktivnosti koji su se odvijali u prošlom vremenskom razdoblju. Jednostavno rečeno, povijesni troškovi su prošli i nemoguće ih je osporiti ili promijeniti (Kriterij klasifikacije i vrste troškova, dostupno na: <https://www.racunovodja.hr/33/kriteriji-klasifikacije-troškova-i-vrste-troškova-uniqueidmRRWSbk196E4DjKFq6pChJStqqwHWRpu5TIIS2ZBgitrJfTGJxOrnQ/>).

Može se zaključiti kako povijesni troškovi daju retrospektivni uvid u poslovanje i na taj način omogućavaju analizu realiziranih troškova tijekom određenog razdoblja. Budući da su financijski izvještaji povijesni zapis o poslovanju relevantnog gospodarskog subjekta, ne iznenađuje da su ovi troškovi osnova za izradu financijskih izvještaja i dobivanje uvida o učinkovitosti poslovnih operacija.

S druge strane, budući troškovi odnose se na troškove koji se planiraju ostvariti u nekom budućem razdoblju obračuna. Oni predstavljaju projekciju aktivnosti i odluka koje menadžment gospodarskog subjekta planira realizirati u budućnosti. Budući troškovi, također poznati kao planirani ili budžetirani troškovi, temelje se na aktivnom planiranju. Oni odražavaju unaprijed donesene poslovne odluke i predviđene aktivnosti koje menadžment gospodarskog subjekta namjerava realizirati u nadolazećem vremenskom razdoblju. Ovi troškovi čine dio poslovnog plana i podliježu evidentiranju u sklopu upravljačkog računovodstva (Dražić i dr., 2010).

Unutar ove klasifikacije troškova također se spominju i zamjenski troškovi, koji se određuju kao iznos rashoda koji će opteretiti poslovanje gospodarskog subjekta prilikom akvizicije nove imovine sa sličnim/identičnim svojstvima imovini koja se zamjenjuje (Gulin, 2003: 323).

Evidentno je kako se razmatranjem budućih troškova mogu donositi bolje odluke o alokaciji resursa i osiguravanju izvora sredstava financiranja kako bi gospodarski subjekt mogao uspješno provesti svoje poslovne planove – na taj način olakšava se donošenje informiranih odluka kako bi se ostvario održivi financijski uspjeh gospodarskog subjekta.

2.2.3. Troškovi prema funkcijama

Rasprava o raspodjeli troškova prema funkcijama ili mjestima nastanka usmjerena je prema cilju ocjene stvarnih ili budućih performansi odgovarajućih centara odgovornosti. Troškovi proizlaze iz izvođenja poslovnih aktivnosti, stoga je važno identificirati gdje i zbog čega troškovi nastaju. Mjesta generiranja troškova obuhvaćaju prostorne i funkcionalne segmente unutar poduzeća u kojima se pojavljuju troškovi. Praktično gledano, to uključuje odjele,

radionice, skladišta, prodavaonice, sektore i druga organizacijska područja unutar poduzeća. Broj tih mjesta određen je organizacijskom strukturom gospodarskog subjekta, pri čemu veličina istoga također igra ulogu u tom procesu (Jelavić i dr., 1993: 193).

Tipični primjeri različitih vrsta troškova prema funkcionalnim cjelinama relevantnog poduzeća su:

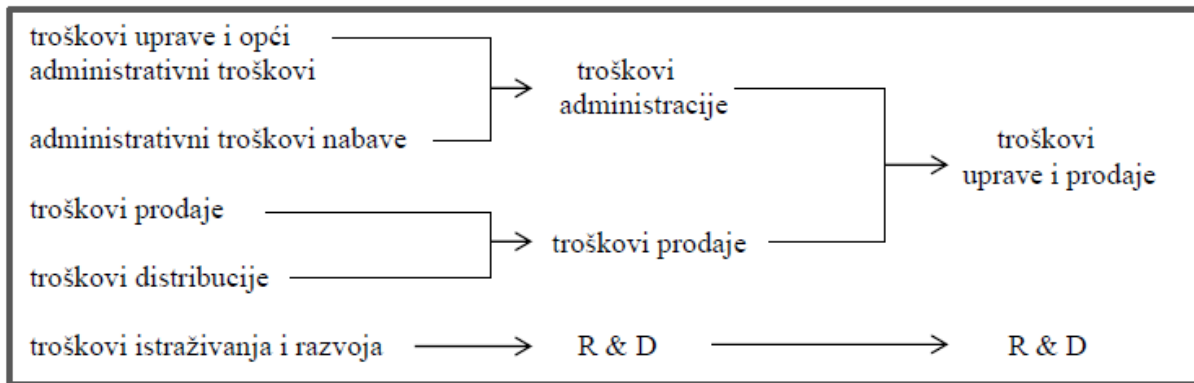
- Troškovi upravljanja,
- Troškovi nabave,
- Troškovi proizvodnje, odnosno obavljanja usluga,
- Troškovi prodaje,
- Troškovi financijske funkcije,
- Troškovi računovodstva i
- Troškovi opće i kadrovske funkcije itd.

Troškove prema ovom kriteriju možemo podijeliti na proizvodne i neproizvodne troškove (Gulin i dr., 2011).

Troškovi proizvodnje su usko povezani s proizvodnim procesom i uključuju troškove sirovina, izravnog rada i opće troškove proizvodnje (Šuto, 2020). Razdvajanje proizvodnih troškova obuhvaća osnovne (tj. primarne) proizvodne troškove i troškove opće proizvodne administracije. Osnovni proizvodni troškovi uključuju troškove koji proizlaze izravno iz aktivnosti proizvodnih jedinica. To obuhvaća materijalne troškove izravno uključene u proces proizvodnje, radne troškove i druge posebne troškove povezane s proizvodnjom. S druge strane, troškovi opće proizvodne administracije su povezani s pratećim proizvodnim aktivnostima ili su takvi da se ne mogu neposredno povezati s određenim proizvodom ili uslugom. Uobičajeno je da su osnovni proizvodni troškovi izravni (direktni) troškovi, dok su troškovi opće proizvodne administracije neizravni (indirektni) troškovi (Belak, 1995: 149).

Neproizvodni troškovi generiraju se u neproizvodnim funkcijama poput nabave, prodaje, računovodstva, financija, pravne službe, kadrovskih resursa i sličnih. Bitna razlika leži u tome što proizvodni troškovi moraju pratiti proizvodni proces i postaju rashod tek nakon što su proizvodi prodani, dok se neproizvodni troškovi bilježe kao rashod odmah po njihovom nastanku (Šuto, 2020). Također su poznati kao rashodi opće administracije, obuhvaćaju

različite i mnogobrojne aspekte, no u kontekstu računovodstva upravljanja, obično se prikazuju unutar ključnih kategorija prikazanih na sljedećoj slici (Belak, 1995: 149):



Slika 1. Osnovne skupine neproizvodnih troškova

Izvor: Belak (1995: 149)

Uvidom u gornju sliku, može se izvesti zaključak kako neproizvodni troškovi imaju značajnu ulogu u poslovanju gospodarskog subjekta, unatoč tomu što nisu izravno vezani uz proizvodni proces – razlog tomu je što mogu značajno utjecati na opću financijsku stabilnost i održivost poslovanja. Iz toga proizlazi da pravilno upravljanje ovim troškovima i kontrola nad njima doprinose boljoj efikasnosti poslovanja, donošenju informiranih poslovnih odluka te u konačnici održivom poslovanju gospodarskog subjekta.

2.2.4. Troškovi prema podjeli na nositelje

Nositelji troškova dovode do generiranja troškova. Svako mjesto troška ima svoje inicijatore ili više subjekata koji pokreću troškove, te svoj rezultat koji može biti proizvod ili usluga (Jelavić i dr., 1993: 193). Termin "nositelj troškova" koristi se isključivo kao tehnički izraz za svrhu koja opravdava utvrđivanje troškova. Jasan i precizan odabir nositelja troškova iznimno je važan - u okviru poslovnog subjekta, potrebno je pažljivo utvrditi stvarnog nositelja troškova. (Hočevar, 2006: 13).

Prema mogućnosti obuhvata nastalih troškova po nositeljima troškovi se dijele na (Lucey, 2008: 9):

1. Direktne troškove – predstavljaju troškove koji se mogu precizno pratiti u odnosu na svoje inicijatore. To su troškovi koji se direktno mogu povezati s posljedicama koje su ih izazvale. Drugim riječima, direktni troškovi su oni koji su vezani za određenog nositelja troškova i koji se ekonomično (učinkovito) mogu povezati s njim (Bhimani i dr., 2018: 39). Pod njih ubrajamo troškove direktnog materijala, izravnog rada te ostale izravne troškove. Svi direktni troškovi se izravno raspoređuju po nositeljima koji su ih generirali.
2. Indirektne troškove – Troškovi koji ne proizlaze iz proizvodnje određenog proizvoda unutar poduzeća, već su posljedica ukupnog funkcioniranja poduzeća kao cjeline (Dražić Lutilsky i dr., 2010). To uključuje neizravne proizvodne i neizravne neproizvodne troškove. Neizravni proizvodni troškovi generiraju se unutar neposredne proizvodnje, no ne mogu se direktno povezati s određenim proizvodom ili uslugom; umjesto toga, dodaju se izravnim troškovima na temelju određenog "ključa" alokacije. Neizravni neproizvodni troškovi, koji se alociraju na proizvod, ne prate proizvod tijekom procesa izrade niti se uračunavaju u konačnu cijenu gotovih proizvoda. Umjesto toga, ovi troškovi predstavljaju troškove razdoblja koji se na koncu kombiniraju s proizvodnim troškovima pri određivanju prodajne cijene (Belak, 1995: 150). Stoga, ono što je zajedničko za sve neizravne troškove jest da se ne mogu direktno dodijeliti izvorima koji su ih stvorili. Kako bi se ti troškovi pravilno rasporedili na izvore, potrebno je koristiti odgovarajuće računovodstvene metode alokacije takvih troškova.

2.2.5 Troškovi prema mogućnosti kontrole

Razvrstavanje troškova prema mogućnosti kontrole obuhvaća podjelu troškova na one koji su unutar dosega kontrole (kontrolirani troškovi) i one koji su izvan dosega kontrole (nekontrolirani troškovi). Kontrolirani troškovi su oni kojima uprava gospodarskog subjekta može aktivno upravljati i nadzirati ih, dok su nekontrolirani troškovi oni na koje uprava nema nikakav utjecaj ili kontrolu (Gulin, 2011).

Kontrolirani troškovi obično su povezani s menadžerskim funkcijama kao što su budžetiranje i kontroling. Kontrolirani troškovi podložni su fluktuacijama kao posljedica strateških izbora menadžmenta, što ih čini ključnim elementom u procjeni operativne učinkovitosti relevantnog gospodarskog subjekta. Uprava može direktno utjecati na takve troškove i prilagoditi ih kako bi se uskladili sa zacrtanim ciljevima organizacije (Horngren i dr., 2018). Stvarna mogućnost

upravljanja troškovima varira prema hijerarhijskoj poziciji menadžera. S povećanjem hijerarhijske razine unutar organizacije, povećava se i razina odgovornosti za kontrolu troškova (Franjić, 2011).

S druge strane, nekontrolirani troškovi proizlaze iz vanjskih faktora poput okolnosti na tržištu, regulatornog okvira te ekonomskih pojava i trendova. Utoliko, nekontrolirani su izvan objektivnog dosega kontrole gospodarskog subjekt zbog toga što se internim aktivnostima i strateškim odlukama ne može realno utjecati na njih. Umjesto toga, gospodarski subjekt se treba prilagoditi tim troškovima na puno drastičniji način, kao što je primjerice ulazak na novo tržište (Garrison i dr., 2019).

Na temelju gore navedenog, može se zaključiti kako je klasifikacija troškova na kontrolirane i nekontrolirane značajna u kontekstu donošenja odluka od strane menadžmenta. Raspodjelom troškova po ovom kriteriju, gospodarski subjekt može steći uvid u promjenjive i fiksne komponente svoje troškovne strukture. To omogućava menadžmentu usmjeravanje pažnje na područja potencijalnog poboljšanja ukupne učinkovitosti poduzeća. Treba naglasiti kako prepoznavanje nekontroliranih troškova može pomoći menadžmentu da se pripremi za potencijalne izazove i neizvjesnosti – to u konačnici dovodi do smanjenja rizika i povećanja otpornosti gospodarskog subjekta na vanjske šokove.

2.2.6 Troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka

Kada se razmatraju troškovi u svrhu donošenja poslovnih odluka, oni se mogu klasificirati prema njihovoj važnosti kao relevantni i irelevantni. Relevantni troškovi imaju ključnu ulogu u procesu odlučivanja jer služe kao osnova za donošenje odluka. Budući da odluke obuhvaćaju buduće aktivnosti, relevantni troškovi se usredotočuju na buduće rashode povezane s različitim opcijama koje se razmatraju. Ovi budući troškovi koji se razlikuju u odnosu na različite alternative nazivaju se diferencijalni troškovi. Osim toga, važan faktor su i oportunitetni troškovi, koji uključuju troškove propuštene prilike, kao i granični troškovi. Trošak propuštene prilike mjeri se usporedbom koristi odabrane i odbačene opcije dok se graničnim troškom iskazuje promjena ukupnog troška koji nastaje povećanjem proizvedene količine. S druge strane, irelevantni troškovi nisu od koristi menadžmentu kao osnovna informacija za proces odlučivanja i stoga se ne uzimaju u obzir pri analizi troškova (Dražić Lutilsky, 2010: 403).

Nadalje, u kontekstu računovodstva, važno je naglasiti da oportunitetni troškovi, odnosno troškovi povezani s propuštenim prilikama ili mogućnostima, nemaju istu ulogu kao tradicionalni troškovi. Iako ti troškovi predstavljaju izgubljene mogućnosti za generiranje prihoda ili ostvarivanje drugih koristi, njihova vrijednost nije uvijek jasno mjerljiva ili evidentirana u financijskim izvještajima. Stoga, iako oportunitetni troškovi imaju svoju važnost u procesu odlučivanja, posebno kada se razmatraju alternativne opcije, njihova analiza može biti složenija i zahtijeva dublje razumijevanje konteksta i poslovne situacije (Gulin, 2003: 326).

Na temelju gore navedenog, razvidno je kako je odvajanje relevantnih od irelevantnih troškova važan korak za svaki gospodarski subjekt jer omogućava jasnoću i preciznost u procesu donošenja odluka – na taj se način stvaraju temelji za bolje razumijevanje troškovne strukture i usmjeravanje napora ka optimalnom korištenju resursa. Iz toga proizlazi da relevantni troškovi predstavljaju one koji imaju neposredan utjecaj na poslovne odluke, jer se odnose na buduće aktivnosti i alternative koje se razmatraju. S druge strane, irelevantni troškovi, koji ne pridonose donošenju odluka i ne koriste se kao temelj za troškovnu analizu, trebaju se zanemariti kako bi se resursi usmjerili na ključne aspekte poslovanja. Prioritizacija troškova od strane menadžmenta gospodarskog subjekta za potrebe njihovog optimalnog upravljanja slijedi kao logična posljedica navedene podjele. To pomaže u postizanju veće učinkovitosti, smanjenju nepotrebnih troškova i stvaranju konkurentne prednosti na tržištu.

2.2.7. Troškovi s obzirom na promjenu razine aktivnosti

Troškovi s obzirom na promjenu razine aktivnosti mogu biti (Dražić Lutilsky, 2010: 401-402):

- fiksni
- varijabilni
- mješoviti.

Ukupni fiksni troškovi predstavljaju rashode koji ostaju konstantni bez obzira na fluktuacije u razini poslovne aktivnosti, neovisno o tome radi li se o povećanju ili smanjenju iskorištenosti kapaciteta. Primjeri ovakvih fiksnih troškova obuhvaćaju administrativne i upravljačke troškove, troškove amortizacije te troškove osiguranja. Suprotno tome, jedinični fiksni troškovi smanjuju se kako se razina poslovne aktivnosti povećava, odnosno kako se povećava iskorištenost kapaciteta.

Fiksni troškovi pružaju gospodarskom subjektu stabilnu osnovu za planiranje i operativno poslovanje. Bez obzira na fluktuacije u obujmu poslovanja, fiksni troškovi ostaju nepromijenjeni, što ih čini pouzdanim financijskim indikatorom - takva stabilnost omogućuje bolje budžetiranje i pridonosi kontinuitetu poslovanja. No, u slučaju razvoja negativnih scenarija u poslovnom okruženju, fiksni troškovi mogu predstavljati svojevrsni teret. Kada dođe do smanjenja obujma poslovanja, fiksni troškovi se ne prilagođavaju, što može stvoriti pritisak na financijski rezultat gospodarskog subjekta. U takvim okolnostima, poduzeća trebaju biti sposobna prilagoditi se kako bi prebrodili poslovne izazove i osigurala održivost svojeg poslovanja. Navedeno ističe važnost adekvatnog upravljanja fiksnim troškovima kako bi se postigla ravnoteža između stabilnosti i fleksibilnosti relevantnog gospodarskog subjekta u dinamičnom poslovnom okruženju (Horngren, Datar i Rajan, 2018).

Varijabilni troškovi pokazuju promjene u skladu s fluktuacijama u iskorištenosti kapaciteta, za razliku od fiksnih troškova. Ovisno o razini intenziteta tih promjena u odnosu na iskorištenost kapaciteta, varijabilni troškovi mogu biti proporcionalni, progresivni ili regresivni. Proporcionalni varijabilni troškovi rastu i padaju u istoj mjeri kao promjena kapaciteta, dok se progresivni troškovi mijenjaju brže, a regresivni sporije od fluktuacija iskorištenosti kapaciteta. S druge strane, miješani troškovi ne mogu se jasno svrstati ni u varijabilne ni u fiksne, budući da posjeduju obje karakteristike. Primjer su troškovi telefona, gdje račun obuhvaća fiksni mjesečni iznos i dodatni iznos koji je direktno proporcionalan potrošnji. Varijabilni troškovi igraju ključnu ulogu pri procjeni isplativosti proširenja proizvodnje ili usluga te omogućuju gospodarskim subjektima dublje razumijevanje načina reagiranja troškova na promjene u obujmu poslovanja. Analiza varijabilnih troškova omogućuje precizno određivanje kako će promjene u obujmu proizvodnje ili pružanja usluga utjecati na ukupne troškove i prihode. Ukoliko rast varijabilnih troškova ostane manji od povećanja prihoda koji će proizlaziti iz proširenja, to ukazuje na pozitivan rezultat (Garrison i dr., 2019).

Utoliko, analiza varijabilnih troškova omogućuje gospodarskim subjektima identificiranje učinkovitih strategija optimizacije poslovanja – naime, svijest o tome kako se varijabilni troškovi mijenjaju s različitim razinama aktivnosti omogućuje identifikaciju točaka gdje je moguće smanjiti troškove i povećati učinkovitost. S obzirom na navedeno, analiza varijabilnih troškova omogućuje gospodarskim subjektima donošenje informiranih odluka o proširenju poslovanja i optimizaciji, te pomaže u ostvarivanju održive profitabilnosti utemeljene na preciznoj analizi rashoda i prihoda gospodarskog subjekta.

Iz navedenih pojašnjenja o karakteristikama fiksnih, varijabilnih i mješovitih troškova proizlazi da adekvatno upravljanje gospodarskim subjektom podrazumijeva shvaćanje temeljnih razlika između navedenih kategorija troškova te u konačnici učinaka koji proizlaze iz istih na ukupni poslovni rezultat, a u odnosu na promjenu razine poslovne aktivnosti. Upravo zato je korisno adekvatno upravljanje takvim troškovima, što podrazumijeva njihovu evidenciju, praćenje i planiranje.

2.3. Upravljanje troškovima i metode obračuna troškova

Nakon definiranja i klasificiranja troškova s obzirom na njihova obilježja, u ovom poglavlju objasniti će se metode i modeli obračuna troškova koji stoje na raspolaganju menadžmentu poslovnog subjekta u njihovim naporima da optimalno upravljaju poslovanjem.

2.3.1. Upravljanje troškovima u suvremenim tržišnim uvjetima

Upravljanje troškovima definira se kao anticipativna aktivnost identificiranja faktora koji uzrokuju troškove, s glavnom svrhom smanjenja cjelokupnih troškova povezanih s isporukom proizvoda i usluga krajnjim kupcima ili potrošačima (Potnik Galić, 2015). Radi se o specifičnoj metodi upravljanja gospodarskim subjektom i vođenja poslovanja koja ističe izuzetan značaj optimizacije troškova u ostvarivanju ciljeva organizacije (Špac, 2011: 97-98).

Koncept potrage za smanjenjem troškova zamijenjen je idejom o postizanju troškovne efikasnosti. U okviru pristupa troškovnoj efikasnosti, troškovi se analiziraju s fokusom na postizanje dobiti - što rezultira promjenom perspektive menadžmenta prema upravljanju troškovima. Stoga, menadžment neprestano usvaja spoznaje o unutar-organizacijskoj dinamici, pažljivo prateći financijske aspekte i također uzimajući u obzir zadovoljstvo krajnjih kupaca (Belak, 2004: 11). Naglasak je stoga na optimizaciji troškova i neprestanom unaprjeđenju te prilagodbi promjenama, nasuprot samoj minimalizaciji troškova. Naime, svaki je trošak opravdan ukoliko donosi dugotrajniju korist koja nadmašuje vrijednost uloženi resursa. Kao takvo, upravljanje troškovima nije isključivo smanjenje apsolutnih troškova koji su suvišni, već ostvarivanje trajnih dobrobiti iz uloženi sredstava (Belak, 1995: 130-131).

Očito je da velik naglasak stoji na dugoročnoj i održivoj poziciji gospodarskog subjekta na tržištu. Kako bi postigao svoje poslovne ciljeve, subjekt se mora nositi s konkurencijom ne samo u sadašnjosti, već i u budućnosti. Kroz upravljanje troškovima, poduzeće ima dvije

možnosti za postizanje toga cilja: efikasniju alokaciju internih resursa te strožu kontrolu troškova ili sažimanje proizvodnih aktivnosti koje generiraju visoke troškove (Mikić, 2009: 161-176).

Praktično upravljanje troškovima obuhvaća aktivnosti menadžmenta koje se odnose na donošenje odluka o odabiru pristupa i metoda za kratkoročno i dugoročno planiranje troškova kao i sa njime povezane kontrole. Glavni fokus je na maksimalizaciji vrijednosti generirane poslovnim procesima i ispunjavanju potreba i želja kupaca, istovremeno postižući sistemsko smanjenje troškova proizvodnje i pružanja usluga (Horngren, Datar i Foster, 2003: 3). Drugim riječima, upravljanjem troškovima poslovni subjekt nastoji provoditi svoje poslovne operacije na najefikasniji mogući način, što u praksi znači pridavanje velikog značaja optimizaciji troškova prilikom težnje ka ispunjenju odabranih organizacijskih ciljeva.

Neka od pitanja kojima se služe menadžeri prilikom upravljanja troškovima poslovnog subjekta uključuju (Weygandt, Kimmel i Kieso, 2011: 9).

1. Koji su sve troškovi uključeni u proizvodnju proizvoda ili u pružanje usluge?
2. Ukoliko smanjimo volumen proizvodnje, hoće li se i troškovi smanjiti?
3. Kakav će utjecaj automatizacija imati na ukupne troškove?
4. Koji je najbolji način za kontrolu troškova?

Upravljanje troškovima proizlazi iz proaktivnog pristupa, budući da pretpostavlja da su svi troškovi proizvoda i usluga rezultat odluka donesenih od strane menadžmenta. Stoga, menadžeri koji su odgovorni za upravljanje troškovima nisu samo odgovorni za evidentiranje istih, već su aktivno uključeni kao partneri u donošenju odluka o razvoju, unaprijeđenju proizvoda i usluga, te smanjenju troškova. Njihove odluke često se temelje na dinamici troškova i usredotočene su na procjenu usklađenosti pojedinih poslovnih aktivnosti sa prihvatljivim, unaprijed utvrđenim troškovnim okvirima (Mikić, 2009: 161-176).

Uzimajući u obzir gore navedeno, evidentno je kako menadžment igra značajnu ulogu u promicanju kulture upravljanja troškovima unutar poslovnog subjekta. Unatoč značajnom doprinosu menadžmenta poslovnog subjekta u razvijanju i promicanju kulture upravljanja troškovima, treba naglasiti kako je za dugoročnu održivost tog koncepta veoma važan angažman većine djelatnika poduzeća koji pripadaju različitim poslovnim funkcijama i organizacijskim jedinicama te obavljaju poslove različite razine složenosti.

Kroz integraciju zaposlenika u proces upravljanja troškovima, menadžeri koriste kreativne i sinergijske potencijale svojih djelatnika kako bi se učinkovito nosili s poslovnim izazovima. Drugim riječima, glavni fokus ovog pristupa je optimalno iskorištavanje resursa, uključujući ideje i kreativnost zaposlenika, kako bi se rješavali operativni izazovi i postiglo kontinuirano poboljšanje poslovanja gospodarskog subjekta (Agrawal, Mehra i Siegel, 1998: 67).

Na temelju svega gore navedenoga, može se zaključiti kako je upravljanje troškovima jedan od važnijih alata na raspolaganju menadžmenta u njegovim nastojanjima postizanja i održavanja konkurentske prednosti na tržištu.

Ranije je utvrđeno kako je svrha upravljanja troškovima optimizacija relativnih odnosa između ukupnih ulaganja i ukupnih učinaka poslovnog subjekta. U svojoj namjeri za postizanjem efikasnosti u pogledu istoimenih odnosa, uprava odnosno menadžment poduzeća koristi se raznim metodama i modelima obračuna troškovima – cilj je pružiti pravodobne, adekvatne i kvalitetne informacije kao podlogu za donošenje poslovnih odluka.

Drugim riječima, menadžment koristi raznovrsne tehnike i pristupe kako bi smanjio troškove proizvodnje postojećih proizvoda te optimizirao troškove u procesu stvaranja i plasiranja novih proizvoda i usluga. Glavni napor usmjeren je na postizanje idealne ravnoteže između iskorištavanja resursa i postizanja željenih rezultata (Drljača, 2003: 6-9).

Odabrane metode odnosno modeli obračuna troškova prikazani su u tablici:

Tablica 1. Modeli upravljanja troškovima

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

	<i>(Quality Cost Management – QCM)</i>	posao dobro obavio prvi put?	
--	--	------------------------------	--

Izvor: Drljača (2004: 9)

Iz gornje tablice, razvidno je kako se metode obračuna troškova mogu grupirati u dvije skupine, o kojima je detaljnije riječ u nastavku rada.

2.3.2. Tradicionalna metoda obračuna troškova

Konvencionalni pristup obračunu troškova prati i kontrolira troškove sirovina i radne snage za svaki pojedinačni proizvod, dok se režijski troškovi dodjeljuju izravnim troškovima koristeći određeni ključ alokacije. Ovaj tradicionalni način obračuna troškova predstavlja jednu od starijih metoda za obračun i upravljanje troškovima u poslovanju, i dominirao je poslovnom praksom gotovo cijelo stoljeće. Ovaj pristup kategorizira troškove prema sljedećim osnovnim grupama (Špac, 2011: 98):

1. Troškovi izravnog materijala, tj. troškovi nabave materijala potrebnog za proizvodnju;
2. Troškovi izravnog rada, tj. troškovi osobnih dohodaka radnika u proizvodnji;
3. Troškovi proizvodne režije, tj. troškovi struje, vode i ostalih proizvoda i usluga potrebnih za izvršenje same proizvodnje;
4. Troškovi upravne i prodajne režije, tj. troškovi povezani s poslovanjem samog poslovnog subjekta neovisno o proizvodnji (troškovi administracije, prodaje, uprave itd).

Nadalje, tradicionalna metoda upravljanja troškovima često ne uzima u obzir ključne aspekte kao što su kvaliteta proizvoda, zadovoljstvo kupaca i društvena odgovornost. Ova metoda često se usredotočuje isključivo na kvantitativne aspekte, kao što su troškovi materijala i rada, dok ne daje dovoljno pažnje kvalitativnim elementima koji igraju vitalnu ulogu u današnjem poslovnom okruženju. Prema Hansenu i Mowenu (2018), propuštanje uključivanja ovih ključnih faktora u analizu troškova može dovesti do nepotpunog razumijevanja poslovanja i stvoriti praznine u ocjeni stvarne vrijednosti koju poduzeće pruža kupcima i društvu.

Kako je prethodno spomenuto, tradicionalna metoda obračuna troškova temelji se na dodjeli režijskih troškova izravnim troškovima putem ključeva raspodjele, poput radnih sati ili ukupnih proizvodnih troškova. Ovaj pristup olakšava povezivanje režijskih troškova s konkretnim proizvodima, no istodobno može dovesti do pojednostavljenih i nepreciznih procjena, posebno u uvjetima dinamičnog poslovnog okruženja (Hansen i Mowen, 2018).

Još jedna značajka koja se ističe kod tradicionalne metode upravljanja troškovima je naglasak na retrospektivnom pristupu, gdje se troškovi analiziraju tek nakon što su već nastali. Ovaj postupak može rezultirati odgodom u prepoznavanju i reagiranju na promjene koje se odvijaju u okruženju poduzeća. Takva retrospektivna orijentiranost može onemogućiti pravovremeno donošenje informiranih odluka u brzo mijenjajućem i dinamičnom poslovnom okruženju – to postaje posebno važno u situacijama kada su potrebni brzi koraci ili prilagodbe kako bi se ostvarila konkurentna prednost ili se reagiralo na novonastale tržišne prilike (Garrison i dr., 2019).

Na temelju gore navedenog, može se izvesti zaključak kako tradicionalna metoda obračuna troškova ne diferencira aktivnosti proizvodne i upravno-prodajne režije koji se pojavljuju kod određene vrste proizvoda odnosno kod relevantne skupine proizvoda, što se smatra njenim najvećim nedostatkom.

Naime, kada se koristi pristup obračuna troškova proizvodne i upravno-prodajne režije koji se oslanja na trošak izravnog rada, postoji mogućnost da se izobličiti pravilna percepcija o stvarnim troškovima pojedinog proizvoda. To posebno može biti slučaj ako je udio troškova izravnog rada u ukupnim troškovima zanemariv, dok istodobno troškovi proizvodne i upravno-prodajne režije značajno doprinose ukupnim troškovima (Hrvatski računovođa, 2005: 109).

Unatoč činjenici da tradicionalna metoda obračuna troškova ima dugu povijest, evidentno je kako ju obilježavaju svojevrсна ograničenja u uvjetima dinamičnog i složenog poslovnog okruženja. Upravo zbog ovih razloga, mnogi gospodarski subjekti prepoznali su važnost modernizacije svojih pristupa upravljanju troškovima kako bi se stvorili preduvjeti za precizniju troškovnu analizu i kontrolu. U nastavku rada analiziraju se neke od suvremenih metoda obračuna troškova.

2.3.3. Suvremene metode obračuna troškova

Drugu skupinu metoda obračuna troškovima karakterizira prefiks 'suvremeno' ili 'strateško' upravljanje troškovima.

Naime, suvremeni gospodarski subjekti imaju sve značajniju potrebu za kompleksnim podacima i informacijama – informacije koje može producirati tradicionalno menadžersko računovodstvo više nisu dostatne iz razloga što ne daju dovoljno detaljnu sliku o nefinancijskim i eksternim elementima koji mogu biti od presudne važnosti za potrebe strateškog planiranja i kontrole (Rogošić i Perica, 2016: 153).

Strateško upravljanje troškovima proces je upravljanja troškovima s ciljem postizanja željenih organizacijskih ciljeva. Uključuje korištenje analize troškova i tehnika kontrole troškova kako bi se identificirali i smanjili troškovi, dok se u isto vrijeme osigurava da organizacija ne odstupa od zacrtanih poslovnih prioriteta. Strateško upravljanje troškovima također uključuje korištenje analize troškova i koristi kako bi se odredio troškovno najučinkovitiji način za postizanje utvrđenih ciljeva (Shanka i Govindarajana, 1993).

Pojam usko povezan uz strateško upravljanje troškovima je strateško menadžersko računovodstvo – riječ je o vrsti računovodstva koja se usredotočuje na korištenje financijskih informacija kao podloge za podršku odlučivanju i strateškom planiranju. Karakteriziraju ga različite metode upravljanja troškovima, kako bi se menadžmentu poduzeća omogućilo efikasno donošenje odluka koje će poboljšati izvedbu njihove organizacije. Strateško menadžersko računovodstvo također uzima u obzir vanjske čimbenike, kao što je primjerice konkurentsko okruženje, kako bi pomoglo menadžerima u donošenju odluka koje će njihovoj organizaciji osigurati konkurentsku prednost (Weygandt, Kimmel i Kieso, 2020). Kratki opis najvažnijih suvremenih metoda obračuna troškova iskazan je u nastavku, s time da će se naglasak staviti na metodu ciljnih troškova, u skladu s temom i istraživačkim ciljevima ovog rada.

2.3.3.1. Model upravljanja troškovima temeljen na procesu

Model upravljanja troškovima temeljen na procesu je metoda troškovnog računovodstva koja dodjeljuje troškove proizvodu ili usluzi na temelju resursa korištenih za njihovu proizvodnju. To je oblik obračuna troškova na temelju aktivnosti, koji dodjeljuje troškove aktivnostima na temelju resursa koji se koriste za njihovo obavljanje. Model upravljanja troškovima temeljen na procesu koristi se za utvrđivanje troškova svakog koraka u istoimenom procesu, omogućujući tvrtkama određivanje troškova proizvodnje proizvoda ili usluge (Kumar, 2020).

U okviru obračuna troškova po procesima, nositelji troškova čine grupu sličnih ili istih proizvoda ili usluga. Troškovi proizvoda ili usluge utvrđuju se koristeći opće prosjeke kako bi se troškovi distribuirali na veći broj identičnih ili sličnih jedinica. Ključna pretpostavka ovog modela upravljanja troškovima je da svaka pojedinačna jedinica proizvoda ili usluge apsorbira jednak iznos troškova koji se odnose na direktni materijal, direktnu proizvodnju te opće troškove proizvodnje. Trošak po pojedinačnoj jedinici proizvoda izračunava se dijeljenjem ukupnih troškova s brojem jedinica (Tušek i dr., 2007).

Na temelju gore navedenoga, može se konstatirati kako model upravljanja troškovima temeljen na procesu omogućava gospodarskim subjektima analitičko razmatranje svakog koraka unutar poslovnih operacija i prepoznavanje ključnih pokretača, odnosno čimbenika koji uzrokuju troškove. Na temelju takvih saznanja, relevantni gospodarski subjekt bi trebao biti u mogućnosti lakše donositi utemeljene odluke o vlastitoj alokaciji resursa kako bi postigao svoj poslovni rezultat.

Budući da je ranije pojašnjeno kako nositelji troškova čine grupu sličnih ili istih proizvoda ili usluga, ne čudi da se ovaj model upravljanja troškovima koristi upravo kod proizvodno intenzivnih, ali po učinku standardiziranih industrija.

Nastavno na gore navedeno, model upravljanja troškovima temeljen na procesu primjenjuje se u sektorima industrije gdje postoji značajan broj identičnih ili sličnih jedinica proizvoda koji se često proizvode u velikim količinama. Neki od primjera takvih industrija uključuju kemijsku industriju, rafinerije nafte, farmaceutsku industriju, proizvodnju plastike, izradu cigli i crijepova te proizvodnju žitnih pahuljica (Perčević i Dražić Lutilsky, 2006).

Nadalje, osim potencijalnih implikacija ovog modela upravljanja troškovima na poslovne operacije relevantnog gospodarskog subjekta, ne treba zanemariti niti njegovu korist u vidu shvaćanja želja i potreba kupaca.

Naime, ovaj model upravljanja troškovima uspostavlja poveznicu između troškova i aktivnosti koje doprinose stvaranju vrijednosti za klijente; procesi stvaranja dodane vrijednosti baziraju se na dubokom razumijevanju potreba i zahtjeva kupaca te adekvatnoj prilagodbi poslovnih aktivnosti i korištenja resursa kako bi se isporučila zahtijevana korisnost za kupce. Troškovna analiza s uporištem u ovom modelu upravljanja troškovima omogućuje gospodarskom subjektu da usmjeri svoje napore prema ključnim segmentima poslovnog procesa koji izravno utječu na krajnje zadovoljstvo njegovih klijenata/kupaca (Kaplan i Anderson, 2007).

Kada se promatra model upravljanja troškovima temeljen na procesu, valja povući paralelu s ranije pojašnjenom alternativom, kako bi se jasnije istaknule neke njegove karakteristike. Tradicionalni pristup upravljanju troškovima često se oslanja na retrospektivnu analizu troškova, što može dovesti do vremenskog zaostajanja u identifikaciji novih tržišnih prijetnji ili prilika te otežati pravovremenu reakciju gospodarskog subjekta (Drury i Tayles, 2005).

Upravo zato se treba istaknuti jedna od ključnih prednosti model upravljanja troškovima temeljenog na procesu, a koji leži u njegovoj orijentiranosti prema budućnosti. Ovaj model upravljanja troškovima omogućava gospodarskom subjektu bolju pripremu za izazove i prilike koje će se potencijalno materijalizirati te donošenje određene odluke unaprijed kako bi se osiguralo pravovremeno djelovanje i dugoročna održivost poslovanja u dinamičnom poslovnom kontekstu.

U zaključku, model upravljanja troškovima utemeljen na procesu donosi suvremen pristup analizi i optimizaciji poslovnih procesa te posljedično stvaranje nove vrijednosti. Kroz detaljnu analizu procesa, ali i potreba kupaca, gospodarski subjekt može adekvatnim upravljanjem troškovima utemeljenim na procesima povećati efikasnost, konkurentsku prednost i dugoročnu održivost poslovanja. Povrh toga, treba istaknuti kako je ovaj model obračuna troškova posebno koristan za tvrtke koje proizvode više proizvoda ili usluga, jer im efikasno pomaže identificirati trošak svakog pojedinačnog proizvoda ili usluge.

2.3.3.2. Model upravljanja troškovima utemeljen na aktivnostima

U fokusu modela upravljanja troškovima utemeljenog na aktivnostima je precizna analiza i mapiranje svih poslovnih aktivnosti relevantnog gospodarskog subjekta (Horngren, Datar i Rajan, 2018). Ovaj pristup omogućava bolje razumijevanje načina na koji svaka poslovna aktivnost pridonosi ukupnim troškovima i stvaranju vrijednosti za kupce.

Model upravljanja troškovima utemeljen na aktivnostima (eng. *Activity Based Costing* - ABC) je pristup obračunu troškova koji identificira aktivnosti unutar organizacije te dodjeljuje trošak svakoj aktivnosti i povezanim resursima u skladu s realnom potrošnjom od strane svakog proizvoda ili usluge. Ovaj pristup omogućava preciznije raspoređivanje neizravnih troškova (tj. režijskih troškova) na proizvode i usluge, što ga razlikuje od konvencionalnog načina obračuna troškova (Khan i Jain, 2017).

Alternativno rečeno, ovaj model upravljanja troškovima omogućava detaljnu analizu troškova kroz prizmu ključnih aktivnosti koje organizacija provodi kako bi ostvarila svoje poslovne ciljeve. Takvo shvaćanje troškova, gdje postoji jasna poveznica na konkretne poslovne aktivnosti, pruža gospodarskom subjektu veću razinu kontrole nad vlastitim poslovanjem (Drury, 2008).

Ključna prednost ovog modela upravljanja troškovima leži u njegovom proaktivnom pristupu – gospodarski subjekt uz pomoć ovog modela može uspješnije alocirati resurse prema ključnim aktivnostima koje generiraju najviše dodane vrijednosti. Osim toga, model omogućava precizno dodjeljivanje troškova svakom proizvodu ili usluzi na temelju stvarne potrošnje resursa (Kaplan i Cooper, 1998).

Iz svega navedenoga proizlazi da je primjenom ovog modela upravljanja troškovima gospodarski subjekt u poziciji donositi optimalnije odluke u pogledu asortimana proizvoda, ali i cijena koje se vežu uz pojedinačne proizvode. Na taj način, pravovremeno se može odrediti proizvodni miks danog poduzeća koji će donijeti najveću moguću profitabilnost.

Glavni razlozi nastanka ABC metode su (Hočevar, 2003: 5):

- uvođenje suvremenog načina proizvodnje;
- tradicionalno računovodstveno mjerenje uspješnosti poslovanja motivira menadžere više na učinkovito poslovanje nego na uspješno poslovanje;
- menadžersko je računovodstvo pod utjecajem financijskog računovodstva pa se metode razmišljanja prenose iz financijskog u menadžersko računovodstvo;
- opći troškovi proizvodnje dodjeljivali su se proizvodima i troškovnim centrima po neadekvatnim ključevima.

Može se zaključiti kako je razvoj ove metode upravljanja troškovima uvjetovan različitim čimbenicima, ali svi imaju zajedničku dodirnu točku – neadekvatnost alata upravljanja troškovima na raspolaganju menadžmentu u prošlosti koji su mogli navesti gospodarski subjekt na krive zaključke zbog nepreciznih troškovnih indikatora ili neadekvatne troškovne alokacije na njihove nositelje.

Zaključno, ova metoda troškovnog računovodstva korisna je za gospodarske subjekte jer daje realniju sliku troškova povezanih sa svakom poslovnom aktivnošću odnosno poslovnim procesom. ABC metoda može pomoći pri identifikaciji područja neučinkovitosti i donošenju odluka o tome kako učinkovitije rasporediti resurse (Kaplan i Anderson, 2007). Takva, precizna slika troškovnih čimbenika trebala bi gospodarskom subjektu u konačnici omogućiti eliminaciju uskih grla, dupliciranja radnih procesa i optimizaciju raspoloživih resursa.

2.3.3.3. Budžetiranje temeljeno na aktivnostima

Budžetiranje temeljeno na aktivnostima (eng. *Activity Based Budgeting - ABB*) sustav je budžetiranja koji se fokusira na aktivnosti, a ne na odjele ili troškovne centre. To je metoda budžetiranja koja promatra aktivnosti koje su potrebne za proizvodnju proizvoda ili usluge, a zatim raspoređuje resurse na takve aktivnosti (Smith, 2017). Dakle, može se reći da ova metoda prepoznaje troškove gospodarskog subjekta kao nusproizvod različitih aktivnosti koje se provode, te se planiranje budžeta koji se treba izvršiti bazira na takvim aktivnostima.

Naime, tradicionalni pristupi budžetiranju često zanemaruju stvarne uzroke troškova. Nasuprot tome, budžetiranje temeljeno na aktivnostima prepoznaje ključne operacije gospodarskog subjekta i uspostavlja izravnu povezanost između troškova i takvih aktivnosti (Johnson i Kaplan, 1987).

Iz navedenog proizlazi da ovaj pristup upravljanju troškovima može uvelike pomoći gospodarskom subjektu u vidu adekvatnog planiranja resursa i budućih poslovnih aktivnosti.

Naime, ABB obilježava sposobnost otkrivanja manje učinkovitih aktivnosti unutar organizacijskih procesa. Identifikacija ovih aspekata poslovanja koji zaostaju za nekim drugima, omogućava gospodarskom subjektu optimizaciju poslovanja. Na primjer, ukoliko se u okviru proizvodnog procesa prepozna određeni korak koji troši više vremena i resursa nego što stvara dodatne koristi, gospodarski subjekt može pristupiti reviziji tog procesnog koraka kako bi poboljšao efikasnost (Shields i Young, 1989: 34-39). Alternativno rečeno, ABB je

detaljniji pristup budžetiranja od tradicionalnog, koji obično gleda na odjele ili troškovne centre; on omogućuje točniju procjenu resursa potrebnih za proizvodnju proizvoda ili pružanje usluge i može pomoći u identificiranju područja gdje se resursi mogu bolje rasporediti i koristiti učinkovitije. Također pruža sveobuhvatniji pregled troškova povezanih sa svakom aktivnošću, što može pomoći u prepoznavanju područja u kojima se troškovi mogu smanjiti ili eliminirati (Smith, 2017).

Budžetiranje temeljeno na aktivnostima koncept je koji proizlazi iz osluškivanja potreba i zahtjeva kupaca ili korisnika, a ne ograničava se na analizu troškova. Ovaj model fokusira se na procjenu potrebne opreme i njezine količine na temelju stvarnih potražnji korisnika ili kupaca. Ova metoda koncentrira se na analizu resursa koji proizlaze iz upotrebe materijalnih sredstava i ljudskih kapaciteta, što se reflektira prilikom stvaranja početnih kalkulacija (Cingula i Klačmer, 2006). Uzmimo kao primjer proizvođača elektroničkih uređaja. Umjesto da započne budžetiranje s pokušajem projiciranja troškova određenih komponenata ili poslovnih procesa, pristup temeljen na aktivnostima bi krenuo od stvarnih preferencija kupaca u pogledu takvih uređaja. Moguće je da kupci žele brže performanse, dulje trajanje baterije ili proširene funkcionalnosti takvih uređaja. Slijedom toga, fokus bi se usmjerio prema tim karakteristikama koje su od ključne važnosti za kupce – recimo da gospodarski subjekt prepozna da je produženo trajanje baterije veoma važno za njegove kupce, mogao bi alocirati značajan dio budžeta prema istraživanju i razvoju baterija umjesto da troškove podjednako raspoređuje na sve proizvodne komponente.

Može se zaključiti kako u usporedbi s tradicionalnim pristupima budžetiranju, ABB omogućava bolje razumijevanje troškova i pruža osnovu za donošenje informiranih odluka. Ova metoda omogućava detaljniju analizu korištenja raspoloživih resursa i bolje upravljanje ključnim poslovnim operacijama. Pri tome, ovaj pristup upravljanja troškovima uvažava promjene na tržištu i promjenjivu percepciju kupaca, odnosno karakteristike proizvoda ili usluge koje imaju najvažniju stvarnu vrijednost za kupce.

2.3.3.4. *Bilanca postignuća*

Model upravljanja troškovima pod nazivom bilanca postignuća (eng. *Balanced scorecard* – BSC) razvili su Robert Kaplan i David Norton početkom 1990-ih. Temelji se na ideji da bi organizacija trebala mjeriti svoj učinak u smislu financijskih i nefinancijskih pokazatelja. BSC

je osmišljen kako bi pružio sveobuhvatan pogled na izvedbu organizacije, a koristi se za prepoznavanje područja poboljšanja i praćenje napretka tijekom vremena.

Bilanca postignuća alat je strateškog upravljanja koji se koristi za mjerenje i praćenje učinka organizacije. To je okvir koji pomaže organizacijama uskladiti svoju strategiju i ciljeve sa svakodnevnim poslovnim operacijama i aktivnostima. BSC se koristi za mjerenje učinka organizacije u četiri ključna područja (Kaplan i Norton, 1996: 75-85):

- financijski učinak;
- zadovoljstvo kupaca;
- interni procesi;
- učenje i rast.

Uzmimo za primjer proizvođača automobila koji se suočava s izazovima konkurencije na tržištu. Uobičajeni pristup bi se bazirao isključivo na financijskim pokazateljima kao što su primjerice prihod i dobit. No, primjenom bilance postignuća, gospodarsko subjekt bi obratio pažnju i na neke druge aspekte svog poslovanja; kroz perspektivu kupaca, analizirao bi zadovoljstvo korisnika, njihovu lojalnost i povratne informacije kako bi se dublje razumjele stvarne potrebe tržišta. Interna perspektiva procesa bavila bi se evaluacijom efikasnosti proizvodnih postupaka, poticanjem inovacija te osiguranjem kvalitete proizvoda. S druge strane, perspektiva učenja i rasta posvetila bi se razvoju zaposlenika, izgradnji kulture inovacija i prilagodbi promjenama.

Ovaj pristup promatra kompletnu organizaciju i subjekte unutar nje, pritom stavljajući naglasak ne samo na proizvodne procese i njihovu optimizaciju, već i na zahtjeve tržišta (kupaca) i dugoročnu strategiju poduzeća (Špac, 2011: 101). Model bilance postignuća odgovara na pitanja kako povezati i uravnotežiti čimbenike koji djeluju na uspješno poslovanje poslovnog subjekta (Dražić Lutitsky i Perčević, 2007: 41).

U konačnici, model bilance postignuća postavlja temelje za bolje upravljanje organizacijom putem uravnoteženog fokusa na financijske i nefinancijske perspektive. Integracija različitih dimenzija omogućava bolje razumijevanje o tome kako povezati i uskladiti ključne čimbenike koji pridonose uspješnom poslovanju. Na temelju gore navedenih čimbenika, razvidno je kako nije riječ samo o financijskim performansama tj. pokazateljima, već o pristupu koji nastoji objediniti više područja koja mogu utjecati na uspješnost odnosno profitabilnost gospodarskog subjekta i njegovu konkurentsku prednost.

2.3.3.5. Kaizen troškovi

U aktivnom i kompetitivnom okruženju suvremenog poslovanja, poduzeća neprestano tragaju za načinima zadržavanja konkurentske prednosti i postizanja održive profitabilnosti. S tim ciljem na umu, koncept Kaizen troškova postaje važan alat za postizanje neprekidnog poboljšanja u procesu upravljanja troškovima. Ovaj pristup, utemeljen na japanskim načelima stalnog unapređenja, donosi novu perspektivu razumijevanja i primjene učinkovitog upravljanja troškovima (Monden, 1993).

Kaizen troškovna metoda (eng. *Kaizen costing*) je pristup smanjenju troškova koji se fokusira na konstantnu optimizaciju procesa i proizvoda. Temelji se na japanskoj filozofiji Kaizen, što znači "kontinuirano poboljšanje". Riječ je o sustavnom naporu s ciljem smanjenja troškova uvođenjem malih, inkrementalnih poboljšanja u procesima i proizvodima poduzeća. Cilj Kaizen metode je smanjiti troškove uz održavanje ili čak poboljšanje kvalitete proizvoda odnosno usluga. Kaizen metoda podrazumijeva prepoznavanje i uklanjanje nepotrebnih viškova, pojednostavljenje procesa i poboljšanje kvalitete. Kaizen pristup obračunu troškova dugoročan je pristup smanjenju troškova, budući da zahtijeva konzistentnu predanost kontinuiranom napretku tj. poboljšanju (Chakraborty i Bhattacharya, 2020: 539-554).

Povrh toga, ovaj koncept upravljanja troškovima promovira filozofiju koja potiče sudjelovanje svih članova organizacije u identificiranju, analizi i provedbi inicijativa za smanjenje troškova. Uviđajući da čak i male promjene mogu akumulirati značajne uštede, Kaizen troškovi potiču gospodarske subjekte da usvoje kulturu stalnog unapređenja i osnaže svoje zaposlenike kako bi aktivno sudjelovali u pronalaženju boljih načina obavljanja poslova (Cooper i Slagmulder, 1999: 349-373). Na taj način ovaj proces potiče proaktivan pristup svih zaposlenika, koji se putem različitih stimulativnih mehanizama potiču da predstavljaju nove ideje usmjerene prema unapređenju kvalitete i ostvarivanju ušteda.

Realizaciji Kaizen troškovnog pristupa značajno pridonosi aktivno sudjelovanje svih organizacijskih razina, od najvišeg menadžmenta do operativnih djelatnika. Stoga učinkovita komunikacija, obuka i razvoj vještina igraju važnu ulogu u postizanju korporativne kulture u kojoj svi shvaćaju potrebu za neprekidnim unapređenjem.

U praksi, Kaizen metoda upravljanja troškovima primjenjiva je u različitim djelatnostima, od proizvodnje do uslužnih djelatnosti. Na primjer, Toyota je postala sinonim za primjenu Kaizen

filozofije, što je pridonijelo njezinom statusu lidera u automobilskoj industriji. Neprestano poboljšanje procesa, eliminacija nepotrebnih radnji i optimizacija aktivnosti doveli su do značajnog smanjenja troškova (Sugimori i dr., 1977: 553-564).

Zaključno, ova metoda upravljanja troškovima predstavlja moćan alat za poduzeća koja teže postići održive i dugoročne rezultate u svojem pristupu upravljanja troškovima. Može se utvrditi kako *Kaizen costing* polazi od procjene trenutnog stanja u gospodarskom subjektu te ima za cilj odgovoriti na pitanje mogu li se postići bolji rezultati uz realizaciju ušteda, ali i održavanje iste ili više razine kvalitete proizvoda ili usluga koji se nude kupcima. U tom smislu, ovaj pristup potiče stalno unapređenje kao i usvajanje kulture učenja. Sustavno praćenje napretka i postavljanje ciljeva za smanjenje troškova pomažu usmjeriti inicijative i osigurati konkretne rezultate.

2.3.3.6. Analiza vrijednosti

Još jedan način upravljanja troškovima je koncept analize vrijednosti, koji je razvijen tijekom prve polovice prošlog stoljeća. Ovaj koncept povezan je s poslovanjem i strategijom kompanije General Electric. Osnovna pretpostavka ovog koncepta je da timsko rješavanje problema donosi najbolje rezultate kada se temelji na funkcijskoj analizi (Drljača, 2004).

Ovaj model upravljanja troškovima razvio je Lawrence Miles 1940-ih, a riječ je o sustavnom i kreativnom pristupu rješavanja problema koji se fokusira na poboljšanje vrijednosti proizvoda, usluga i procesa odnosno postupku analize funkcija proizvoda, usluge ili procesa kako bi se identificirali i uklonili nepotrebni troškovi i poboljšala ukupna vrijednost proizvoda, usluge ili procesa. Analiza vrijednosti, alternativno rečeno vrijednosni inženjering, je strukturirani pristup rješavanju problema koji uključuje tim stručnjaka iz različitih disciplina, kao što su inženjerstvo, dizajn, proizvodnja i marketing. Tim radi zajedno kako bi identificirao i analizirao funkcije proizvoda, usluge ili procesa, a zatim razvio alternativna rješenja koja poboljšavaju vrijednost istih. Tim zatim procjenjuje alternative i pronalazi najbolje rješenje na temelju cijene, učinka i drugih kriterija. Vrijednosni inženjering moćan je alat za poboljšanje vrijednosti proizvoda, usluga i procesa. Može se koristiti za smanjenje troškova, poboljšanje kvalitete i povećanje zadovoljstva kupaca. Također je koristan alat za prepoznavanje i uklanjanje nepotrebnih troškova i poboljšanje ukupne učinkovitosti proizvoda, usluga ili procesa (Miles, 1947: 537-541). Stoga je moguće zaključiti da ovaj pristup uvelike potiče inovativno

razmišljanje i kreativno rješavanje problema, čime se razvija kultura kontinuiranog unaprjeđenja unutar organizacije.

Glavni cilj ovoga pristupa upravljanju troškovima je postići bolju ravnotežu između funkcionalnosti, performansi i troškova. Proces analize vrijednosti obično slijedi strukturirani niz koraka - prvi korak uključuje definiranje proizvoda, procesa ili usluga koji se analiziraju i gdje se utvrđuje njihova funkcija i ciljevi koje oni trebaju ispuniti za kupce. Zatim ranije pojašnjeni multidisciplinarni tim analizira glavne komponente i čimbenike koji pridonose percipiranoj vrijednosti proizvoda nasuprot onih koji to ne čine; navedeno može uključivati različite materijale, tehnologije ili procese koji postižu istu funkciju uz manje troškove ili bolje performanse. Rezultati ovog procesa usmjeravaju donošenje odluka, bilo da se radi o promjeni postojećeg dizajna, redizajnu samog proizvodnog procesa ili istraživanju novih mogućnosti proizvodnje. Takva procjena često se vodi terminom "jednadžbe vrijednosti," gdje se vrijednost izražava kao funkcija podijeljena s troškom (Stewart, 1981).

Analiza vrijednosti ima primjene u različitim industrijama, od proizvodnje i građevinarstva do zdravstva i sektora usluga. Na primjer, u proizvodnji može dovesti do razvoja proizvoda s unaprijeđenom funkcionalnošću uz niže troškove. U zdravstvu može optimizirati procese skrbi za pacijente, smanjujući troškove i vrijeme provedeno u bolnicama (Katsanis, 2010). Metoda je postala značajna u industrijama kao što su proizvodnja i građevinarstvo, gdje su ekonomičnost i kvaliteta od ključnog značaja.

Prednosti analize vrijednosti su mnogobrojne; analiziranjem svake komponente i procesa, organizacije mogu identificirati suvišne elemente, eliminirati gubitke i poboljšati iskorištenje resursa. Optimizirani procesi i bolja alokacija resursa direktno dovode do smanjenja troškova (Hansen, 2006).

Model upravljanja troškovima najveći naglasak stavlja na timski rad utemeljen na interdisciplinarnoj suradnji unutar danog gospodarskog subjekta, a sa svrhom postizanja pozitivnih sinergijskih učinaka. Zaključno, analiza vrijednosti predstavlja koristan pristup za poduzeća koja teže unaprijediti učinkovitost, optimizirati resurse i postići veću vrijednost kako za kupce tako i za druge interesne skupine. Analizirajući proizvode, procese i usluge kako bi otkrili prilike za unaprjeđenje, poduzeća mogu usmjeriti svoje napore ka inovacijama koje su ujedno profitabilne zbog čega doprinose ukupnom uspjehu gospodarskog subjekta.

2.3.3.7. Model upravljanja troškovima kvalitete

Koncept upravljanja troškovima kvalitete (eng. *Quality Cost Management - QCM*) sastoji se od identifikacije, određivanja i optimizacije troškova povezanih s kvalitetom kao ključne komponente cjelokupne troškovne strukture relevantnog gospodarskog subjekta (Ramljak, 2013).

Koncept troška kvalitete razvio je Feigenbaum (1951.) za potrebe kontrole kvalitete te je ukupan trošak kvalitete razdijelio u tri grupe:

- troškovi zbog nedostataka;
- troškovi ocjenjivanja;
- troškovi prevencije.

Prema navedenom autoru, troškovi vezani uz kvalitetu proizlaze iz nedostataka u kvaliteti, to jest grešaka u kontroli kvalitete (troškovi povezani s neispravnostima), kao i naporima usmjerenim na postizanje veće kvalitete (troškovi procjene i troškovi preventivnih mjera) (Rogošić i Perica, 2016: 169). Dakle, radi se o modelu upravljanja troškovima koji naglasak stavlja na učinkovitu kontrolu troškova povezanih s održavanjem i unapređenjem kvalitete proizvoda i usluga unutar nekog poduzeća. Ovaj pristup upravljanja troškovima fokusira se na kontinuirana poboljšanja, kao što je to bio slučaj s nekim drugim pristupima upravljanja troškovima pojašnjenima ranije u radu.

Koncept *Plan-Do-Check-Act* (PDCA) slikovito sažima procesni ciklus koji se veže uz ovu metodu – isti obuhvaća planiranje, implementaciju, evaluaciju i djelovanje na unapređenjima na sustavan odnosno sistematičan način (Deming, 1986).

Treba istaknuti kako je ovaj pristup upravljanju troškovima komplementaran i dijeli neke sličnosti s drugim pristupima ranije pojašnjenima u specijalističkom radu; riječ je ponajprije o ABC metodi čiji je fokus na identifikaciji aktivnosti koje doprinose kvaliteti nekog proizvoda ili usluge i posljedične alokacije troškova na temelju tih aktivnosti. Sinergija između QCM i ABC metoda unaprjeđuje sposobnost gospodarskog subjekta za sveobuhvatno upravljanje troškovima i unaprjeđenje kvalitete njegovih proizvoda. Nadalje, QCM zahtijeva holističko razumijevanje procesa nekog poduzeća i njihovog učinka na kvalitetu proizvoda ili usluga. To podrazumijeva suradnju različitih organizacijskih jedinica kako bi se uočile prilike za smanjenje troškova i unaprjeđenje kvalitete. Takav holistički pristup vrlo je blizak pristupu

bilance postignuća – namjera mu je osigurati da su naponi upravljanja troškovima i unaprjeđenja kvalitete integrirani u cijeloj organizaciji.

Zaključno, riječ je o pristupu upravljanja troškovima koji nastoji poboljšati ili barem zadržati određeni standard kvalitete. To se postiže proaktivnim kontrolama kvalitete ili izravnom optimizacijom procesa koja ima za cilj višu razinu kvalitete u konačnici. Konkretni primjeri takvih troškova su svakodnevni - troškovi povezani s razvojem zaposlenika, kao i troškovi proizašli iz nedostatka kvalifikacija ljudskih resursa. Komplementarnost i sličnost ove metode upravljanja troškovima s nekim drugima ukazuje konsenzus o najvažnijim obilježjima troškovnog upravljanja prepoznatima i od strane drugih poznatih autora i ekonomista.

2.4. Metoda ciljnih troškova

U nastavku rada, naglasak se stavlja na metodu ciljnih troškova. Istražit će se karakteristike i obilježja ove metode, povijesni kontekst u kojem se razvijala te njezine prednosti i nedostaci. Dodatno, sagledat će se učinak metode ciljnih troškova u kontekstu procesa donošenja odluka poduzeća od strane menadžmenta, ali i njen utjecaj na razinu motivacije i zadovoljstva djelatnika. Na taj način, steći će se uvid u najvažnije odrednice ove metode kao preduvjet boljeg shvaćanja i razumijevanja primjene metode ciljnih troškova u praksi.

2.4.1. Povijesni pregled metode ciljnih troškova

Metoda ciljnih troškova jedan je od alata za upravljanje troškovima koji poslovni subjekti počinju aktivno koristiti od ranog 20. stoljeća. To je metoda upravljanja troškovima koja je usmjerena na smanjenje troškova kako bi se postigao unaprijed određeni ciljni trošak. Riječ je o proaktivnom pristupu upravljanju troškovima koji nastoji smanjiti troškove prije proizvodnje proizvoda, nasuprot pristupa kojim se troškovi smanjuju nakon što je proizvodnja već u tijeku.

Koncept ciljnog troška prvi je uveo Henry Ford ranih 1900-ih, koji ga je upotrijebio za smanjenje troškova proizvodnje automobila modela T. Ford je koristio kombinaciju tehnika smanjenja troškova, kao što su standardizacija i ekonomija razmjera, kako bi smanjio troškove proizvodnje modela T. Ovo je bio prvi primjer ciljnog obračuna troškova na djelu (Smith, 2020). Još preciznije, Ford je usvojio termin "proizvodni trošak", koji predstavlja jedno od ključnih obilježja metode ciljnih troškova. Ovaj koncept također je bio upotrijebljen od strane Volkswagena u izradi modela automobila Buba 1930. godine (Howell, 1994: 2).

Tek po završetku Drugog svjetskog rata, kada je vladala oskudica sirovina i materijala, počinje se formirati metoda ciljnih troškova kakvu danas poznajemo. U ovom razdoblju američka poduzeća su konkretizirala koncept "maksimiziranje poželjnih obilježja proizvoda uz istovremeno minimiziranje troškova istog." Koncept je postao poznat kao vrijednosni inženjering (Buggert i Wielputz, 1995: 10). Nadalje, 1960. godine tvrtke u Japanu su, s namjerom odgovora na značajne pritiske konkurentskih poduzeća, povezale pristup vrijednosnog inženjeringa sa zamisli o utjecaju na troškove i njihovom smanjenju u fazi planiranja i dizajna proizvoda – tvrtke poput Toyote i Honde počinju u praksi koristiti ciljni trošak kao način smanjenja troškova i zadržavanja konkurentnosti na globalnom tržištu. Naime,

koriste kombinaciju tehnika smanjenja troškova, kao što su poboljšanje procesa, vrijednosni inženjering i dizajn proizvoda koji olakšavaju proizvodnju (Kato, 2010: 1-9).

Konkretno, Toyota je shvatila da se smanjenje troškova ne može postići tradicionalnim metodama te je umjesto toga razvila novi pristup koji se fokusirao na dizajn i razvoj proizvoda. Iz navedenog razloga, Toyota je imala za cilj postaviti ciljne troškove za svaku komponentu automobila, a zatim dizajnirati proizvod da ispuni te ciljeve, čime se smanjuju ukupni troškovi proizvodnje (Matsui, 1992: 4-10).

Nadalje, u 1980-ima metoda ciljnih troškova počela je dobivati na popularnosti i šire se primjenjivati u SAD-u. Tvrtke poput General Motorsa i Forda počele su koristiti ciljni obračun troškova kako bi optimizirale svoje poslovanje te postigle i/ili održale konkurentsku prednost na kompetitivnom tržištu proizvodnje automobila (Hilton i Platt, 2020). Tvrtka General Motors je uspostavila među-funkcionalne timove kako bi se usredotočila na upravljanje troškovima, s posebnim naglaskom na smanjenje troškova tijekom faze dizajna proizvoda. Ovaj pristup pomogao je GM-u smanjiti troškove i poboljšati konkurentnost (Cooper i Slagmulder, 2003: 16-22). Jednako tako, Ford ima dugu povijest korištenja metode ciljnih troškova za potrebe kontrole troškova i povećanja profitabilnosti. Tvrtka je prvi put usvojila pristup ranih 1990-ih, kao dio šire inicijative za poboljšanje svojih proizvodnih procesa (Horngren, Datar i Rajan, 2015). Poput GM-a, Ford je uspostavio među-funkcionalne timove kako bi se usredotočio na upravljanje troškovima, s predstavnicima iz različitih organizacijskih jedinica koji rade zajedno kako bi identificirali mogućnosti uštede troškova koje su im na raspolaganju.

Može se izvesti zaključak kako je metoda ciljnih troškova prolaskom vremena sve više dobivala na značaju. Ovaj pristup upravljanju troškovima naširoko je prihvaćen u različitim industrijama, ali i potpuno različitim dijelovima svijeta.

2.4.2. Glavna obilježja metode ciljnih troškova

Metoda ciljnih troškova metoda je upravljanja troškovima bitno različita u odnosu na tradicionalne metode upravljanja troškovima kao što su primjerice trošak plus metoda i standardni obračun troškova; dok su ove tradicionalne metode usredotočene na određivanje troškova te potom dodavanje marže, metoda ciljnih troškova usredotočena je na smanjenje troškova postavljanjem ciljnog troška na temelju cijene koju su kupci spremni platiti za dani proizvod ili uslugu.

Naime, tradicionalne metode koje su već spomenute temelje se na povijesnim podacima o troškovima i ne uzimaju u obzir tržišnu potražnju ili preferencije kupaca (Bremser i Weygandt, 2002: 4-9). Suprotno tome, metoda ciljnih troškova polazi od osnovne pretpostavke da, ako tržište za svaki proizvod definira moguću prodajnu cijenu, tvrtka dolazi do ciljnog troška tako što oduzima maržu od ciljne prodajne cijene. Osnovna formula metode ciljnih troškova glasi:

$$\text{Ciljni troškovi} = \text{Ciljna prodajna cijena} - \text{Ciljna marža}$$

Na taj način, gospodarski subjekt dobiva iznos troška po kojem dani proizvod mora biti izrađen kako bi bio profitabilan i zadovoljio unaprijed postavljene kriterije poduzeća.

Tržišna orijentiranost metode ciljnih troškova

Metoda ciljnih troškova u velikoj je mjeri marketinški pristup obračunu troškova. Marketing se može definirati kao upravljački proces odgovoran za profitabilno prepoznavanje, predviđanje i zadovoljavanje zahtjeva kupaca (Garret, 1996: 29). U marketingu je apsolutni fokus na kupcu, a marketinški odjeli pokušavaju pronaći odgovore na sljedeća pitanja (Kotler i Armstrong, 2010: 147):

- Jesu li kupci homogeni ili možemo identificirati različite segmente unutar tržišta?
- Koje značajke svaki tržišni segment želi u proizvodu?
- Koju su cijenu kupci spremni platiti?
- S kojim konkurentskim proizvodima ili uslugama kupci uspoređuju ponudu poduzeća?
- Kako reklamirati i distribuirati proizvode i usluge poduzeća?

Marketing nije pasivan pristup – menadžment se ne može jednostavno osloniti na kupce koji dobrovoljno iznose svoje ideje i zahtjeve. Menadžment bi trebao predvidjeti zahtjeve kupaca, npr. razvojem prototipova i korištenjem drugih tehnika istraživanja tržišta (Doyle, 1994: 21). Drugim riječima, ova je metoda usmjerena na kupca - prvi korak u implementaciji metode ciljnih troškova je identificiranje potreba i preferencija kupaca. To uključuje razumijevanje značajki i atributa koje kupci cijene u proizvodu, kao i cijene koju su spremni platiti za njega. Nakon što su ovi faktori određeni, tvrtka može retroaktivno odrediti maksimalan trošak koji može nastati u proizvodnji proizvoda, a da pritom još uvijek ostvaruje ciljani profit. Usredotočujući se na potrebe i preferencije kupaca, tvrtke mogu razviti proizvode za koje postoji veća vjerojatnost da će uspjeti na tržištu (Cooper i Slagmulder, 1999: 4-14).

U usporedbi s tradicionalnim pristupima obračuna troškova u kojima se procjena troškova proizvoda, općih administrativnih, marketinških i distribucijskih troškova uzima u obzir, ciljni obračun troškova ima proaktivan pristup određivanju cijena. Tradicionalni obračun troškova određuje trošak na temelju dizajna proizvoda, dodajući maržu kako bi se utvrdila prodajna cijena. Nasuprot tome, tržišne okolnosti definiraju ciljni trošak tako što se prvo polazi od prodajne cijene, zatim se oduzima unaprijed utvrđeni profit i na taj se način definira dozvoljeni trošak. Tradicionalno, trošak se utvrđuje, a nakon što se utvrdi da je loše konfiguriran, isti se komunicira prema upravi i inženjerima radi prerade proizvodnih procesa s ciljem smanjenja troškova. Za usporedbu, metoda ciljnih troškova koristi podatke o trošku i fokusira se na optimalno utvrđivanje cijene proizvoda unaprijed, sprječavajući gubitak vremenskih resursa koji slijedi u kontekstu naknadnih napora u vidu redizajna i reinženjeringa proizvoda (Jalae, 2012: 10-18).

Među-funkcionalna komponenta metode ciljnih troškova

Još jedna važna karakteristika metode ciljnih troškova je nužnost među-funkcionalne suradnje unutar gospodarskog subjekta. Naime, proces donošenja odluka uključuje među-funkcionalni tim, u kojem zaposlenici iz različitih odjela (proizvodnja, inženjering, istraživanje i razvoj, marketing i računovodstvo) imaju odgovornost za određivanje prihvatljive tržišne cijene i odgovarajućeg povrata od prodaje, kao i izvedivog troška u sklopu kojeg se određeni proizvod može proizvesti (Jalae, 2012: 10-18). To je zato što svaka funkcija igra ključnu ulogu u određivanju cijene proizvoda. Marketing je odgovoran za utvrđivanje potreba i preferencija kupaca, inženjering je odgovoran za dizajn proizvoda, a financije su odgovorne za određivanje troškova proizvodnje. Suradujući zajedno, ove funkcije mogu razviti proizvode koji su isplativi i zadovoljavaju potrebe kupaca (Dornberger i Schneider, 2016: 1049-1082). Kako bi minimizirali troškove, članovi tima usredotočuju se na uklanjanje troškova procesa bez dodane vrijednosti, poboljšanje dizajna proizvoda i modificiranje metoda proizvodnog procesa.

Metoda ciljnih troškova posebno naglašava redukciju troškova tijekom faze planiranja i dizajna životnog ciklusa proizvoda jer se većina troškova proizvoda utvrđuje u tom razdoblju. U usporedbi s konvencionalnim metodama troškovnog računovodstva, ova metoda dodjeljuje veći udio ukupnih troškova fazi razvoja, istovremeno smanjujući troškove tijekom proizvodne faze. U procesu smanjenja troškova koriste se razne tehnike troškovnog inženjeringa: *Just-in-time*,

potpuna kontrola kvalitete, planiranje materijalnih potreba i vrijednosni inženjering su neki od pristupa upravljanja troškovima na kojima počiva metoda ciljnih troškova.

Metoda ciljnih troškova i životni ciklus proizvoda

Metoda ciljnih troškova definirana je kao alat za upravljanje troškovima za smanjenje ukupnih troškova proizvoda tijekom cijelog životnog ciklusa proizvoda. Menadžment koristi ovu tehniku određivanja cijena kako bi poduzeće zadovoljilo zahtjeve svojih kupaca kao i ciljeve profita tvrtke (Sakurai, 1989: 39-50).

Utoliko, metoda ciljanih troškova potiče gospodarske subjekte da uzmu u obzir troškove koji nadilaze fazu proizvodnje. Budući da su načela ciljnih troškova orijentirana na kupca, dizajnerske odluke trebale bi, uz troškove proizvodnje, nastojati minimizirati i troškove vlasništva koje će kupci snositi. Na povijesnom primjeru automobila Mercedes E300 dizel to se može najbolje konkretizirati – iako je imao relativno visoku prodajnu cijenu, upravo taj model je bio izbor mnogih europskih taksi poduzeća jer su njegovi troškovi održavanja niski, a njegov životni vijek često je premašivao 400.000 kilometara. Niži operativni troškovi tijekom životnog vijeka vozila i veće očuvanje vrijednosti proizvoda koja će utjecati na realiziranu cijenu na sekundarom tržištu, primjeri su učinka smanjenja troškova tijekom životnog ciklusa proizvoda na koji utječu odluke i koraci poduzeti u fazi dizajna tj. osmišljavanja samog proizvoda (Albright, 1998).

Metoda ciljnih troškova i kontinuirano poboljšanje

Metodu ciljnih troškova obilježava i njena usmjerenost na kontinuirano poboljšanje – naime, ciljni obračun troškova nije jednokratni proces, već trajni proces smanjenja i optimizacije troškova gospodarskog subjekta. To uključuje redovito sagledavanje i analizu troškova proizvodnje, identificiranje područja u kojima se troškovi mogu smanjiti i implementaciju mjera i koraka s ciljem povećanja učinkovitosti i eliminacije redundancija. Stalnim nastojanjem da smanje troškove i poboljšaju učinkovitost, tvrtke mogu zadržati svoju konkurentsku prednost na tržištu (Horngren, Datar i Rajan, 2012). Ne čudi stoga činjenica da metoda ciljnih troškova podrazumijeva rigorozan proces analize troškova koja se sastoji od temeljitog istraživanja svih troškova povezanih s proizvodnjom proizvoda, uključujući izravne i neizravne troškove. Isto podrazumijeva raščlanjivanje troškova proizvodnje na različite komponente i analizu svake

komponente zasebno kako bi se identificirala područja u kojima se troškovi mogu smanjiti. Poduzeća na navedeni način nastoje prepoznati prilike za smanjenje troškova bez istovremenih kompromisa u vidu razine kvalitete njihovog proizvoda (Shank i Govindarajan, 1993).

Dakle, metoda ciljnih troškova pruža poduzećima strukturirani okvir za povećanje učinkovitosti i smanjenje troškova. Njen kontinuirani pristup analizi i poboljšanju troškova omogućuje gospodarskim subjektima prilagodbu promjenama na tržištu te zadržavanje svoje konkurentske prednosti. Povrh toga, ova metoda pruža im mogućnost aktivnog planiranja i postizanja zacrtanih ciljeva koji se postižu kontinuiranim unapređenjem poslovanja.

Kalkulacija ciljnih troškova

Postoje različiti pristupi za utvrđivanje ciljnih troškova, navedeni u nastavku (Sakurai, 1989: 14):

- *Top-down* pristup - trošak je izveden iz prodaje i ciljne dobiti. U određivanju troškova ne sudjeluje menadžment nižih razina;
- *Bottom-up* pristup - troškove procjenjuju inženjeri na temelju njihovih trenutačnih vještina i iskustva;
- Kombinirana metoda - top menadžment postavlja ciljnu dobit, a inženjeri utvrđuju postupak realiziranja ciljanih troškova.

Top-down pristup metodi ciljnih troškova uključuje postavljanje ciljne profitne marže na korporativnoj razini i zatim dodjelu te marže pojedinačnim proizvodima na temelju njihovog očekivanog obujma prodaje. Ciljni trošak za svaki proizvod zatim se određuje oduzimanjem ciljane dobiti od očekivanog prihoda od prodaje. Ovaj pristup osigurava da svaki proizvod ima postavljenu cijenu koja će rezultirati željenom profitnom maržom (Dornberger i Schneider, 2016: 1049-1082). Ciljni trošak obično se postavlja na temelju ukupne strukture troškova tvrtke i profitnih ciljeva, odnosno često se temelji na povijesnim podacima o troškovima tvrtke i referentnim vrijednostima industrije u kojoj poduzeće posluje. Ciljni trošak zatim se prilagođava na temelju trenutne financijske situacije tvrtke i očekivane potražnje za danim proizvodom (Horngren, Datar i Rajan, 2012). Može se zaključiti kako je ova varijanta metode ciljnih troškova korisna za raspodjelu troškova pojedinačnim proizvodima ili proizvodnim

linijama na način da se istovremeno osigurava profitabilnost svakog proizvoda u mjeri dovoljnoj za postizanje zadanih ciljeva poduzeća. Počevši od željene profitne marže i radeći unatrag kako bi se utvrdili dozvoljeni troškovi proizvodnje, poduzeće može razvijati troškovno učinkovite proizvode koji zadovoljavaju potrebe kupaca, a da su pritom konkurentni na tržištu.

Za razliku od gore navedenog, *Bottom-Up* pristup metodi ciljnih troškova uključuje analizu troškova svake komponente ili aktivnosti uključene u proizvodni proces i prepoznavanje mogućnosti za smanjenje troškova. Ciljni trošak za svaku komponentu ili aktivnost zatim se postavlja na temelju realnih mogućnosti smanjenja troškova. Ovaj pristup osigurava da svaka komponenta ili aktivnost ima zadani ciljni trošak koji se temelji na relevantnim podacima o pojedinom trošku te da se pritom pronalazi potencijal za smanjenje troškova (Cooper i Slagmulder, 1999: 14). Drugim riječima, ciljni trošak definira se na temelju detaljne analize proizvodnog procesa – ponajprije podrazumijeva identifikaciju aktivnosti koje stvaraju dodanu vrijednost i eliminaciju aktivnosti koje to ne čine. Ciljni trošak zatim se utvrđuje na temelju troškova aktivnosti s dodanom vrijednošću i stvarnih mogućnosti smanjenja troškova aktivnosti koje ne stvaraju dodanu vrijednost (Shank i Govindarajan, 1993).

Kombinirani pristup varijanta je metode ciljnih troškova koja podrazumijeva postavljanje ciljnog troška počevši od tržišne cijene, a zatim s pogledom unatrag definira trošak pojedinačnih komponenti ili proizvodnih aktivnosti. Trošak svake komponente ili aktivnosti zatim se analizira kako bi se identificirale prilike za smanjenje troškova, na temelju kojih će se u konačnici utvrditi ciljni trošak svake od njih (Kaplan i Cooper, 1998). Kombinirani pristup metodi ciljnih troškova posebno je koristan u poduzećima koje karakterizira veliki broj proizvoda ili proizvodnih linija. Ova metoda omogućuje tvrtkama postavljanje ciljnih troškova za svaku liniju proizvoda na temelju tržišnih podataka i podataka o stvarnim troškovima, dok također identificira mogućnosti smanjenja troškova na razini proizvodnih komponenti ili aktivnosti (Liu i Jiao, 2012: 305-312). Može se zaključiti kako ovaj pristup osigurava da se ciljni trošak temelji i na tržišnoj cijeni i na podacima o stvarnom trošku te kako je fleksibilan u potrazi za mogućnostima smanjenja troškova.

2.4.3. Izazovi i nedostaci metode ciljnih troškova

Unatoč tome što se metoda ciljnih troškova pokazala kao koristan upravljački alat za mnoga poduzeća, istraživanja su pokazala kako ona ima svojih nedostataka, od kojih su odabrani opisani u nastavku:

- a) **Smanjena kvaliteta proizvoda:** kako bi zadovoljile ciljne troškove, tvrtke mogu biti prisiljene koristiti jeftinije materijale ili smanjiti određene funkcionalnosti odnosno pozitivne značajke proizvoda. Takvo postupanje može rezultirati smanjenom kvalitetom proizvoda i posljedično zadovoljstvom kupca (Matsui i Tsuneda, 2005: 131-148). Postoji način na koji se navedeni problem može adresirati - Matsui i Tsuneda (2011) tvrde da bi se tvrtke trebale usredotočiti na poboljšanje svoje proizvodne učinkovitosti, a ne na smanjenje kvalitete svojih proizvoda kako bi ispunile ciljne troškove. Navedeno podrazumijeva da u organizaciji postoji svijest o postojanju problema, što često nije slučaj u stvarnosti.
- b) **Nedostatak razumijevanja** – metoda ciljnih troškova svoje porijeklo ima u Japanu (Nicolini i dr., 2000: 303-324). Japanski naziv za metodu, *Genka Kikaku*, odražava sveukupni strateški pristup smanjenju troškova. Nadalje, pojam "kaizen costing" odnosno kontinuirano poboljšanje je također japanski pristup koji je zaživio u akademskim krugovima, ali nije toliko raširen u samoj poslovnoj praksi; unatoč tomu što metodu ciljnih troškova obilježava racionalan i suvisao pristup optimizaciji poslovnih procesa, primjena iste u praksi je nešto zahtjevnija, posebno kada je riječ o poslovnoj kulturi u kojoj dominira prethodno prihvaćeni model obračuna troškova "trošak plus". Metoda trošak plus često je brža i ne uključuje iterativni pristup smanjenju jaza između trenutnih troškova i ciljnog troška te povrh toga ne uvjetuje jaku orijentaciju poslovnog subjekta na tržišne prilike, kao uobičajeni preduvjet za uspješnu primjenu metode ciljnih troškova. Dodatno, metodu ciljnih troškova često se smatra ograničenom na računovodstvenu domenu, što može biti problem u njezinoj implementaciji jer računovodstveni djelatnici u pravilu ne sudjeluju aktivno u proizvodnim procesima gospodarskog subjekta, unatoč tomu što raspolažu svim relevantnim podacima o njegovim troškovima (Helms i dr., 2005: 49-56).
- c) **Ne-kontrolabilnost troškova:** metoda ciljnih troškova pretpostavlja da se troškovi mogu kontrolirati, međutim, u stvarnosti, troškovi su često izvan kontrole poduzeća, a vanjski čimbenici kao što su fluktuacije u cijenama sirovina ili promjene u državnim propisima mogu imati značajan utjecaj na troškovnu strukturu danog poduzeća. U članku "Ograničenja metode ciljnih troškova", Cooper (1995) tvrdi da je pretpostavka

da se troškovi mogu kontrolirati glavno ograničenje ciljnog obračuna troškova. Cooper predlaže da se tvrtke umjesto toga trebaju usredotočiti na upravljanje vrijednošću svojih proizvoda za kupce, a ne samo na troškovnu komponentu (Cooper, 1995: 4-14).

- d) **Potencijal internih sukoba** unutar poduzeća: kada se organizacijskim jedinicama unutar poduzeća zadaju ciljni troškovi unutar kojih se određene aktivnosti trebaju ispuniti, može doći do nedostatka komunikacije i koordinacije između istih. Navedeno dovodi do toga da organizacijske jedinice rade jedna protiv druge umjesto da zajedno surađuju kako bi postigli zajedničke ciljeve poduzeća. Rješenje navedenog problema je implementacija sveobuhvatnih sustava kontrole upravljačkih aranžmana danog gospodarskog subjekta kako bi se osiguralo da različite organizacijske jedinice produktivno i adekvatno surađuju u ostvarivanju organizacijskih ciljeva (Chen i Chen, 2014: 1286-1292).
- e) Nedostatak razumijevanja o raspodjeli troškova kroz cijeli opskrbeni lanac i nedostatak adekvatne komunikacije i koordinacije između partnera povezanih u opskrbenom lancu: bržim protokom informacija između partnera u opskrbenom lancu i redovitim izvještavanjem postiže se da djelatnici brže uče i razumiju troškovnu strukturu poslovnih operacija, čime će organizacija kao cjelina lakše adekvatno implementirati metodu ciljnih troškova. Unatoč tomu, takav pristup poslovanju zahtijeva mnogo vremena i posvećenosti. Metoda ciljnih troškova, primijenjena ispravno, uključit će sve ključne funkcije surađujućih poslovnih subjekata formiranjem među-funkcionalnih timova (kako na strani ponude, tako i na strani potražnje) – zadaća članova takvih timova je predstavljati svoje poduzeće u opskrbenom lancu i surađivati s partnerima iz drugih poduzeća s ciljem optimizacije poslovnih procesa. Pri tome, povjerenje između poslovnih partnera je od presudne važnosti. Naime, prijenos prethodno internaliziranih funkcija na poslovnog partnera ili outsourcing istih predstavlja svojevrsni rizik zbog nemogućnosti praćenja ili kontrole izlaznih rezultata takve poslovne funkcije. Greške i neshvaćanja u komunikaciji mogu definitivno ugroziti pozitivne učinke prijenosa internaliziranih poslovnih funkcija na poslovnog partnera na obostranu korist. Jedan od potencijalnih načina za adresiranje ovog problema je razmjena jednog djelatnika iz poduzeća koji prenosi određenu funkciju u ono poduzeće unutar opskrbenog lanca koje takvu funkciju preuzima na sebe (Helms i dr., 2005: 49-56).

Može se zaključiti kako unatoč brojnim prednostima koje podrazumijeva metoda ciljnih troškova, njena efikasna primjena ovisi o educiranosti djelatnika gospodarskog subjekta koji ju primjenjuje. Dodatno, čak i kada postoji adekvatno znanje unutar organizacije, potrebna je zdrava suradnja između različitih organizacijskih jedinica i/ili funkcionalnih timova unutar poduzeća, ali i izvan njega kada je riječ o poslovnim partnerima koji zajedno surađuju unutar opskrbnog lanca. U konačnici, menadžment gospodarskog subjekta mora osigurati ispunjavanje oba uvjeta. Unatoč tomu, čak i kada su navedeni uvjeti ispunjeni, vanjski faktori izvan kontrole poduzeća mogu utjecati na mogućnost uspješne primjene metode ciljnih troškova. Bez obzira na navedeno, metoda ciljnih troškova pokazala se vrlo korisnom naročito u fazi dizajna odnosno razvoja novih proizvoda, o čemu je riječ u nastavku rada.

2.4.4. Razvoj novih proizvoda uz pomoć metode ciljnih troškova

Dizajniranje novih proizvoda složen je proces koji zahtijeva pažljivo planiranje i izvršenje. Metoda ciljnih troškova jedan je od učinkovitih načina koji se koristi u procesu razvoja novih proizvoda – ista pomaže tvrtkama dizajnirati i razviti nove proizvode koji su istovremeno poželjni kupcima, ali i profitabilni za poduzeće.

Razvoj novih proizvoda postaje sve važniji faktor konkurentske prednosti gospodarskih subjekata. Proizvodi trebaju biti profitabilni tijekom cijelog životnog ciklusa prije nego što se donese odluka o plasiranju takvih proizvoda na tržište. Primjena metode ciljnih troškova može biti sastavni dio procesa razvoja novih profitabilnih proizvoda jer trošak čini ulaznim elementom proizvodnog procesa, a ne njegovom posljedicom (Cooper i Slagmulder, 1999: 23-34). Upravo zato što je metoda ciljnih troškova usmjerena prema budućnosti te podrazumijeva integraciju aktivnosti i među-funkcijsku suradnju unutar poduzeća, najučinkovitija je kada se implementira rano - u fazi planiranja novog proizvoda (Kocakulah i Austil, 2006).

Proizvod se može opisati kao skup različitih funkcionalnosti koje zajedno omogućavaju njegovu uporabu. Takve funkcionalnosti proizvoda pokazuju veću dugoročnu stabilnost u usporedbi s njegovim pojedinačnim dijelovima. One su usko povezane s prednostima koje proizvod pruža kupcu. Proizvodne funkcionalnosti koje ne pridonose direktno korisnosti za kupca, a time i prodaju proizvoda, glavni su faktor na koji se može utjecati s ciljem smanjenja ukupnih troškova proizvodnje. Kada su funkcionalnosti jasno definirane, moguće je detaljno analizirati troškove prema svakoj pojedinačnoj komponenti koja nosi određenu funkcionalnost.

Imajući u vidu gore navedeno, najčešće se navode 3 faze utvrđivanja ciljnog troška proizvoda (Rogošić i Perica, 2016: 159):

- faza tržišne orijentacije (utvrđivanje ciljne prodajne cijene i ciljne marže, gdje je važno usredotočiti se na zahtjeve kupaca, ali i na analizu proizvoda konkurenata; završni korak prve faze je utvrđivanje dozvoljenog troška proizvodnje);
- utvrđivanje ciljnih troškova na razini proizvoda (uključuje funkcionalnu analizu troškova u koju su uključeni računovođe, djelatnici marketinga, proizvodnje, projektnog i prodajnog odjela);
- utvrđivanje ciljnih troškova na razini komponenti (utvrđuju se kod složenijih proizvoda).

Metoda ciljnih troškova sustavno potiče poduzeće da se usredotoči na smanjenje troškova tijekom faze dizajna proizvoda. Utvrđivanjem ciljnih troškova rano u procesu osmišljavanja proizvoda, tvrtke mogu identificirati područja u kojima je moguće realno smanjiti troškove i pritom raditi na smanjenju identificiranih troškova prije same proizvodnje. Pri tomu, organizacija treba detaljno razmotriti potrebe i preferencije kupaca – na taj način, iste postaju orijentir već u ranoj fazi dizajniranja proizvoda. Uključivanjem kupaca u proces dizajniranja proizvoda i pravovremenim provođenjem različitih tehnika istraživanja tržišta, tvrtke mogu osigurati da konačan proizvod uistinu zadovoljava (ili nadilazi) sva očekivanja kupaca. Ovakav pristup ne samo da povećava zadovoljstvo kupaca, već također pomaže osigurati konkurentnost proizvoda na kompetitivnom tržištu (Matsuo i Nakagawa, 2005: 4-11).

Kako bi se osiguralo da smanjenje troškova ne ide nauštrb kvalitete novog proizvoda, vrlo je važno uključiti sve relevantne dionike unutar poduzeća u fazu razvoja novog proizvoda. Predstavnici iz različitih područja tvrtke, uključujući marketing, inženjering i proizvodnju, trebaju biti uključeni u proces kako bi se osiguralo da su postavljeni ciljni troškovi provedivi. Na taj način osigurava se da je proizvod dizajniran s fokusom na smanjenje troškova, ali bez ugrožavanja ključnih karakteristika i funkcionalnosti proizvoda, što se u konačnici odražava na zadovoljstvo krajnjih kupaca (Cooper i Slagmulder, 1999: 4-14).

Kako bi se ciljni troškovi uspješno utvrdili, bitno je temeljito upoznati i razumjeti trenutnu strukturu troškova. Glavni fokus poduzeća usmjeren je na postizanje ravnoteže između

kvalitete, funkcionalnosti te prihvatljive cijene. Ova uravnotežena kombinacija ključna je za zadovoljenje obiju strana u procesu tržišne razmjene - kako kupca, tako i proizvođača. (Milić, 2015: 29).

Nadalje, može se zaključiti da postavljanje cijena i upravljanje troškovima tokom razvoja novog proizvoda uključuje sljedeće aspekte:

- kreiranje proizvoda koji privlači kupce svojom kvalitetom;
- definiranje ciljnih troškova novog proizvoda kako bi ostvarili željeni profit;
- pronalaženje načina da se dizajnom proizvoda zadovolje ciljni troškovi, dok se istovremeno ispunjavaju očekivanja kupaca u pogledu cijene, kvalitete i dostupnosti u skladu s njihovom platežnom sposobnošću (Dunković, 2011: 45).

Jasno je da metoda ciljnih troškova omogućuje kontrolu troškova u ranijim fazama razvoja proizvoda, dok se u tradicionalnom pristupu poduzeće često usredotočuje na kasnije faze životnog ciklusa proizvoda, kada troškovi postaju većinom fiksni i teže ih je kontrolirati. Takav pristup ima ključnu ulogu u procesu razvoja proizvoda, jer je njegov cilj smanjiti troškove proizvoda na minimum uz istovremeno očuvan visok stupanj kvalitete. Na taj način tvrtka može bolje konkurirati u uvjetima otvorene ekonomije i snažnih konkurentskih pritisaka (Matarneh i El-Dalabeeh, 2016: 305). Vjeruje se da će organizacija koja uspije smanjiti troškove u kompoziciji troškova svojih novih proizvoda, a da pritom očuva kvalitetu i funkcionalnost tih proizvoda, biti u stanju ostati konkurentna i opstati na tržištu (Mijoč i dr., 2014: 395).

Mercedes-Benz, poznati njemački proizvođač automobila primjer je tvrtke koja je uspješno implementirala metodu ciljnih troškova u dizajnu i razvoju novog automobila - A-klase. Ovaj je automobil dizajniran da bude pristupačno i atraktivno osobno vozilo koje će se svidjeti mlađim kupcima koji su na početku svoje poslovne karijere, istovremeno odražavajući visoku reputaciju marke i standarde kvalitete uz zadržavanje niskih troškova proizvodnje. Stoga je ciljni trošak za Mercedes-Benz A-klasu postavljen na 16.500 eura, što bi Mercedesu omogućilo da ponudi vozilo po konkurentnoj cijeni, a da i dalje ostvaruje razumnu zaradu. Kako bi postigao ovaj ciljni trošak, Mercedes je proveo opsežna istraživanja i analize kako bi

identificirao specifične komponente, značajke i procese koji su nužni za proizvodnju ovog novog vozila. Nakon toga je identificirao nekoliko područja u kojima bi mogao smanjiti troškove bez ugrožavanja kvalitete finalnog proizvoda, uključujući dizajn karoserije automobila, korištenje pristupačnijih materijala i razvoj učinkovitijih proizvodnih procesa. Mercedes je pritom blisko surađivao s dobavljačima te aktivno pregovarao o nižim cijenama za potrebne komponente i materijale (Kraus i Weber, 2010: 21-30). Korištenje metode ciljnih troškova Mercedesu je omogućilo da ponudi automobil po konkurentnoj cijeni, a da pritom ostvari zadovoljavajući profit. Naglasak na kontroli troškova tijekom cijelog razvojnog procesa osigurao je da automobil postigne željenu razinu kvalitete i funkcionalnosti, što je pomoglo u održavanju reputacije marke Mercedes (Lee, 2013: 632-636). U naravi, Mercedes je koristio pristup vrijednosnog inženjeringa koji podrazumijeva analizu svake komponente automobila kako bi se identificirale prilike za smanjenje troškova uz postizanje željene razine kvalitete i funkcionalnosti. Na taj način omogućila se identifikacija i eliminacija svih nepotrebnih odnosno suvišnih značajki finalnog proizvoda, što je u konačnici rezultiralo jednostavnim i troškovno učinkovitim dizajnom proizvoda koji je postigao uspjeh na tržištu.

3. Metodologija rada

U teorijskom dijelu rada koriste se metoda deskripcije za opisivanje metode ciljnih troškova i ostalih pojmova koji se vežu uz istu. Također, koristi se metoda klasifikacije prilikom definiranja šireg teorijskog konteksta u vidu različitih podjela odnosno vrsta troškova kao i metoda komparacije za međusobno uspoređivanje različitih metoda upravljanja troškovima. Završno, navedene metode kombiniraju se s metodom kompilacije koja je upotrijebljena u svrhu zapažanja određenih karakteristika pojmova koji se razmatraju te potkrjepljivanja određenih tvrdnji u specijalističkom radu.

Za postizanje ciljeva istraživanja primijenjene su dvije istraživačke tehnike: studija slučaja i metoda strukturiranog intervjua. Ove metode odabrane su zbog njihove kompatibilnosti s istraživačkim kontekstom i prirodom istraživačkih pitanja, omogućavajući sveobuhvatan pregled primjene metode ciljnog troška u habitusu mikro poslovnog subjekta kako je pojašnjeno u nastavku.

Metoda studije slučaja omogućuje dubinsku analizu subjekta istraživanja, odnosno detaljno preispitivanje konteksta, procesa i rezultata istraživanja. Konkretno, pristup studije slučaja omogućuje temeljito istraživanje primjene metode ciljnog troška u maloj obiteljskoj pekari na lokalnom tržištu glavnog grada Republike Hrvatske. Uvidom u svakodnevni rad pekare, mogu se prikupiti kvalitetni i provjereni podaci putem različitih izvora, uključujući intervjue s ključnim dionicima, uvidom u proizvodne procese (i vođenjem bilješki o uočenim procesima) te analizom financijskih izračuna i kalkulacija kako ih je vodio sam gospodarski subjekt. Proučavajući jedinstveni kontekst pekare, mogu se identificirati specifični čimbenici koji utječu na uspješnu primjenu metode ciljnih troškova (poput veličine pekare, procesa donošenja odluka i preferencija kupaca). Rezultat ovog holističkog pristupa trebao bi osigurati kvalitetne spoznaje o izazovima i utjecaju primjene metode ciljnih troškova prilikom razvoja i proizvodnje konkretnog novog proizvoda u realnom poslovnom okruženju. Takvo dubinsko razumijevanje poboljšava opću reprezentativnost rezultata i pomaže u identifikaciji praktičnih implikacija za druge manje obiteljske gospodarske subjekte gdje se fokus ekonomskih aktivnosti zadržava na lokalnom tržištu.

Povrh gore navedenoga, provođenjem strukturiranih intervjua, mogu se prikupiti kvantitativni i kvalitativni podaci za potrebe mjerenja financijskih učinaka primjene metode ciljnih troškova prilikom razvoja i plasmana novog proizvoda na tržištu.

Zaključno, kombinacija metoda studije slučaja i strukturiranog intervjua osigurava adekvatnu i višedimenzionalnu analizu primjene metode ciljnih troškova kod promatranog gospodarskog subjekta. Dodatna prednost ovog pristupa je i komplementarnost istraživačkih metoda kojom se pouzdanost dobivenih rezultata dodatno potvrđuje. Navedeno pospješuje vjerojatnost dolaska do objektivnog i sveobuhvatnog zaključka te spoznaja na temelju kojih se mogu izvući praktične preporuke za slične poslovne subjekte.

4. Primjena metode ciljnih troškova za potrebe razvoja novog profitabilnog proizvoda– studija slučaja

Istraživanje u nastavku rada fokusira se na učinke primjene metode ciljnih troškova u maloj obiteljskoj pekari u susjedstvu – konkretnije, istraživanje ispituje može li se navedena metoda primijeniti za potrebe razvoja i proizvodnje novog, ekonomski opravdanog proizvoda u relativno jednostavnom mikro-poslovnom subjektu. Imajući to na umu, uz pomoć studije slučaja prikazat će se učinci primjene metode ciljnih troškova kao jednog od alata upravljanja troškovima, s naglaskom na razvoj potpuno novog proizvoda u asortimanu proizvoda gospodarskog subjekta. Povrh toga, razmotrit će se kako doticaj s relevantnom metodom doprinosi postojećoj bazi znanja djelatnika gospodarskog subjekta u području primjene troškovnog računovodstva i strategija razvoja novih proizvoda te kako iskustva s navedenom metodom potiču djelatnike pekare na daljnju optimizaciju proizvodnih procesa.

4.1. Opći podaci o gospodarskom subjektu i poslovnom okruženju

Mala, obiteljska pekarska radnja Kruhek d.o.o. (dalje u tekstu: pekara Kruhek) s dugom tradicijom i iskustvom mnoge stanovnike zagrebačke četvrti Vukomerec asocira na šarm i nostalgiju - svježe pečeni proizvodi, ugodan miris pekarskih proizvoda i opuštena komunikacija sa susjedima koje sretnu na putu do iste obilježavaju njihova iskustva.

Vlasnik pekare i njegov sin, zajedno s još tri djelatnice, čine tim pekare Kruhek te u tome sastavu posluju već jedanaest godina, dok sama pekara postoji preko 20 godina. Pekara proizvodi i prodaje tradicionalne pekarske proizvode. Svi proizvodi rade se ručno (uz pomoć alata i pomagala), stoga je asortiman proizvoda relativno malen, ali je kvaliteta takvih proizvoda i percipirana vrijednost za kupce značajno viša od konkurentskih pekara. Pekara Kruhek svoj poslovni model temelji na vrlo dobrom razumijevanju preferencija svojih kupaca, kao i na njegovanju dobrosusjedskih i toplih odnosa s njima. Činjenica da tim pekare Kruhek čine tek pet djelatnika (od kojih je jedan vlasnik, a drugi njegov sin) omogućava pekari fleksibilnost i agilnost u provođenju predviđenih promjena i inovacija. Olakotna okolnost za uspješno poslovanje pekare dugi niz godina bio je i nedostatak konkurencije na toj mikro-lokaciji.

U skladu s gore navedenim, glavne karakteristike pekare Kruhek su:

- Povezanost s lokalnom zajednicom – bliski odnosi s kupcima su na prvom mjestu, njegujući blisku interakciju s istima. Navedeno potiče lojalnost kupaca, koji se iznova vraćaju po svoje omiljene proizvode. Dodatno, pekara aktivno sudjeluje u događanjima u zajednici, podržava sportska događanja te razvija osjećaj zajedništva sa svojim kupcima. Ta uključenost u zajednicu dodatno produbljuje vezu pekare s kupcima i jača identitet njihovog brenda.
- Ručna izrada proizvoda - svaki proizvod pažljivo je ručno izrađen, s posebnom pažnjom na svaki detalj kako bi se osigurala iznimna kvaliteta i okus.
- Poznavanje kupaca - budući da su već dugo vremena prisutni u susjedstvu, pekara Kruhek vrlo dobro poznaje svoje kupce. Nekoliko puta su uočili promjene u ukusima, prehrambenim preferencijama i zahtjevima tržišta, što im je omogućilo prilagodbu svoje palete proizvoda.
- Visoka kvaliteta proizvoda - pekara je stekla izvrsnu reputaciju zbog svoje ponude kruhova, koji se izrađuju od kvalitetnih sastojaka i pružaju dobru vrijednost za novac. Ta reputacija im je pomogla izgraditi povjerenje i vjernu bazu kupaca.
- Prilagodljivost i spremnost na promjene – pekara je prepoznala nužnost brze prilagodbe promjenjivim preferencijama kupaca i trendovima na tržištu. Spremna je uvesti nove proizvode, eksperimentirati s okusima i odgovoriti na promjenjive zahtjeve svoje klijentele. Unatoč dugogodišnjem prisustvu u četvrti, pekara Kruhek neprestano razmišlja o uvođenju novih okusa i proizvoda, eksperimentira s receptima i prilagođava svoju ponudu proizvoda kako bi udovoljila novim zahtjevima svojih kupaca.

Protek vremena te demografska i infrastrukturna ekspanzija četvrti Vukomerec (kao posljedicom prirodnog procesa urbanizacije grada Zagreba) rezultirali su pojavom konkurentne pekare jedne veće komercijalne grupacije. Pekara Kruhek se tako početkom godine suočila s novim izazovom kada je na tridesetak metara od nje otvorena moderna pekara

koju obilježava brend dobro poznatog lanca komercijalnih pekarnica. Navedeno je rezultiralo gubitkom dijela kupaca pekare Kruhek (naročito mlađe, studentske populacije koju ne karakterizira odanost domaćoj pekari iz četvrti s dugom tradicijom, kao što je to slučaj kod starijeg stanovništva) – naime, konkurent je ponudio određene proizvode koji nisu bili u ponudi pekarske radnje Kruhek.

U nastavku rada istražiti će se kako se pekarska radnja Kruhek, koristeći među ostalim vrlo dobro razumijevanje preferencija vlastitih kupaca, a pritom zadržavajući vlastite standarde kvalitete, odlučila metodom ciljnih troškova doskočiti izazovu osmišljavanjem i proizvodnjom novog proizvoda, kako bi proširila vlastitu paletu proizvoda kao odgovor na nove konkurentske pritiske s tržišta. No prvo treba utvrditi kako je pekara identificirala vrstu novog proizvoda kojeg će ponuditi kupcima.

4.2. Određivanje novog proizvoda koji će se razvijati

Vlasnik (ujedno i poslovođa) pekare Kruhek prepoznao je potrebu za specifičnim odgovorom na konkurentski pritisak odnosno nužnost prilagodbe novonastalim tržišnim okolnostima.

Prvi korak karakterizirao je aktivan pokušaj razumijevanja ponude i strateškog pozicioniranja novog konkurenta; njegovih aktivnosti, strategije cijena i marketinške kampanje. Pekara Kruhek brzo je zaključila kako konkurenta obilježava široka ponuda standardiziranih proizvoda, nabavljenih u smrznutom stanju spremnom za pećnicu od inozemnih dobavljača po povoljnim cijenama - posljedica je to popusta na količinu nabavljenih proizvoda budući da je riječ o lancu od više desetaka pekara koje posluju na isti način. Iz tog razloga, konkurent je mogao ponuditi neke proizvode po nižim cijenama od pekare Kruhek. Unatoč tomu, pekara Kruhek zaključila je kako konkurent ima vrlo ograničenu ponudu nešto zdravijih pekarskih proizvoda u odnosu na standardni pekarski asortiman proizvoda kojeg obilježavaju sastojci kao što su bijelo brašno, sol, šećer, gluten i sl. U tom smislu, ova spoznaja omogućila je pekari Kruhek da prije faze ispitivanja vlastitih kupaca prepozna logičan smjer djelovanja u vidu proširenja vlastitog asortimana proizvoda.

U drugom koraku, pekara Kruhek provela je svojevrsnu analizu tržišta kako bi identificirala nezadovoljene potrebe lokalnih kupaca. Ova analiza uključivala je jednostavnu kvantitativnu istraživačku metodu – pekara je u razdoblju provođenja istraživanja od jedan mjesec, svakom kupcu poklonila malu slanu kiflicu, uz zamolbu da kupac dobrovoljno ispuni anketni upitnik (u

fizičkom obliku) i ostavi ga djelatnici u pekari idući puta kada dođe u kupovinu. Na ovaj način, pekara Kruhek uspjela je u trideset dana prikupiti veliki skup podataka. Upitnik je dizajniran kako bi se prikupila informacija o općoj razini zadovoljstva kupaca, ali se zatim usmjerio na konkretna pitanja s ponuđenim odgovorima o potencijalnim novim i zdravijim proizvodima koje bi kupac volio vidjeti u ponudi pekare Kruhek u budućim razdobljima. Podaci prikupljeni putem ovog anketnog upitnika dali su zanimljive rezultate. Većina kupaca bila je veoma zadovoljna ponudom pekare Kruhek, ali je čak 83% kupaca izrazilo potrebu za zdravijim proizvodima. Od tih kupaca, čak 64% izrazilo je interes u vidu bezglutenskih proizvoda, što je za vlasnika pekare bio iznenađujući podatak budući da je u uzorku ispitanika bilo dosta ljudi srednje i starije životne dobi.

Poučena gore navedenim rezultatima, pekara Kruhek odlučila je privući nove kupce, ali i vratiti stare koji su prešli kod konkurenta, uvođenjem novog netipičnog proizvoda za njen uobičajeni asortiman koji će imati jedno ključno obilježje – bit će bez glutena. Unatoč ovom novom veoma korisnom zaključku, vlasnik pekare Kruhek pred sobom je imao dodatan izazov. O kojoj će točno vrsti proizvoda biti riječ?

Pekara Kruhek odlučila je ponovno u jednomjesečnom razdoblju provesti istraživanje, ovaj puta uz pomoć degustacija – one su organizirane s ciljem prikupljanja izravnih povratnih informacija od potencijalnih kupaca i razumijevanja njihovih preferencija u pogledu okusa, teksture i izgleda novih proizvoda. Budući da nije oportuno razvijati proizvod samo za potrebe degustacija, vlasnik je naručio gotove proizvode od drugih dobavljača, slane i slatke izvedbe, kako bi ispitao opće preferencije svojih kupaca.

Za provedbu degustacija, pekara Kruhek odabrala je raznoliku skupinu sudionika koji su ili trenutno slijedili bezglutensku prehranu ili su pokazali interes za bezglutenske proizvode, na taj način ciljajući na uzorak koji predstavlja njihovo buduće ciljno tržište. Vlasnik je unutar dvije općenite kategorije (slano i slatko) naručio nekoliko verzija bezglutenskih proizvoda, svaki s određenim specifičnim obilježjima u vidu omjera sastojaka i tehnike njihove (ručne) pripreme. Takav pristup omogućio je usporedbu različitih formulacija recepta i identifikaciju vrste bezglutenskog proizvoda kojeg će trebati dizajnirati.

Tijekom samih degustacija, sudionicima su prezentirani uzorci različitih vrsta proizvoda te su zamoljeni da ih ocijene na temelju nekoliko kriterija, uključujući okus, teksturu, izgled i opće zadovoljstvo – popunjavanjem fizičkih obrazaca za ocjenjivanje. Dodatno, djelatnici pekare poticali su sudionike da otvoreno izraze svoje mišljenje i daju prijedloge za proizvode koji se

nisu nalazili u ponudi uzoraka. Takav interaktivan pristup omogućio je dublje uvide u percepciju i preferencije sudionika. Posebnu pažnju posvetili su komentarima o slatkoći, slanoći, intenzitetu i ravnoteži okusa. Tekstura je također bila važan aspekt koji se ocjenjivao tijekom degustacija – konkretnije osjećaj u ustima i ukupni dojam o teksturi bezglutenskog proizvoda. Vizualna prezentacija proizvoda također je prepoznata kao visoko relevantna (boja, oblik, eventualno nestandardna ambalaža u odnosu na tipične vrećice pekare).

Gore navedene informacije pokazat će se presudnima u budućim odlukama pekare prilikom osmišljavanja vlastitog proizvoda, ponajprije u pogledu sastojaka i njihovog omjera kojima se postiže optimalan okus.

Treba napomenuti kako degustacije nisu bile samo prilika za prikupljanje povratnih informacija, već i za osobni angažman kupaca kojim se s njima dodatno izgrađuju i produbljuju odnosi te se stvara određena doza uzbuđenja oko nadolazećeg, jedinstvenog bezglutenskog proizvoda pekare Kruhek. Iz interakcije s kupcima, vlasnik je zaključio kako su oni itekako cijenili što su uključeni u proces razvoja novog proizvoda.

Povratne informacije sudionika degustacije pomogle su pekari Kruhek da dobije uvid u želje svojih kupaca kojima treba udovoljiti, stvarajući na taj način novo ciljno tržište. Poučeni povratnim informacijama iz provedenih degustacija, pekara Kruhek uspjela je identificirati vrstu proizvoda (i njegova glavna obilježja) kojega će ponuditi tržištu – bezglutenski muffin.

Tom izazovu doskočit će primjenom metode ciljnih troškova. Postavlja se pitanje kako se mikro-gospodarski subjekt, štoviše lokalna pekara iz četvrti, odlučila za primjenu metode ciljnih troškova koja je tradicionalno zastupljena kod velikih proizvodnih poduzeća? Pojašnjenje je dano u nastavku.

4.3. Metoda ciljnih troškova kao alat razvoja novog i profitabilnog proizvoda

Vlasnik pekare obučavao se o načinu i efektima primjene metode ciljnih troškova putem različitih kanala i izvora mnogo ranije od trenutka odluke da istu i primijeni. Tokom jednog od dubinskih intervjua pojasnio je gdje se imao priliku educirati o njoj te zašto ju je odabrao za potrebe razvoja novog proizvoda. U nastavku se nalazi sažeti popis kanala putem kojih se vlasnik educirao kao i razlozi zbog kojih se u konačnici odlučio praktično primijeniti metodu ciljnih troškova:

- Kretanje u poslovnim krugovima: vlasnik pekare prepoznao je važnost konstantnog praćenja informacija o najboljim praksama i trendovima u pekarskoj industriji. Interakcija s drugim vlasnicima mikro gospodarskih subjekata, uključujući one u pekarskoj industriji, pružila je vrijedne uvide i iskustva; putem tematskih sajмова i društvenih događanja (te posljedičnog umrežavanja s drugim vlasnicima pekara), vlasnik je stekao nove spoznaje o dostupnim tehnikama upravljanja troškovima te je pritom imao priliku učiti od drugih koji su eksperimentirali s različitim metodama upravljanja troškovima s ciljem optimizacije poslovanja svojih poduzeća.
- Poslovna edukacija: Vlasniku nije strano stručno usavršavanje i kontinuirano učenje. Poučen novim spoznajama iz prethodne točke, intenzivirao je svoju edukaciju pohađanjem nekoliko poslovnih tečajeva (većinom online) kako bi unaprijedio svoja znanja upravljanja pekarom. Tijekom tih edukativnih programa, vlasnik je naišao na rasprave i studije slučaja koje ističu prednosti primjene metode ciljnih troškova u različitim industrijama. Prepoznajući njezin potencijal, bio je odlučan razmotriti tu metodu kada se ukaže realna poslovna potreba odnosno prilika.

Nastavno na gore navedena iskustva vlasnika pekare Kruhek, metoda ciljnih troškova (i njen kapacitet u razvoju novog profitabilnog proizvoda) pridobila je njegovu naklonost zbog sljedećih karakteristika:

- Troškovna učinkovitost: Vlasnik pekare prepoznao je važnost učinkovitog upravljanja troškovima gospodarskog subjekta uz preduvjet održavanje kvalitete svojih proizvoda, ali i postizanja očekivanog povrata odnosno profitabilnosti; metoda ciljnih troškova omogućuje uređen pristup usklađivanju troškova s preferencijama kupaca, na taj način osiguravajući da pekara Kruhek može ponuditi konkurentan proizvod po pristupačnoj cijeni koji će ispuniti očekivanja njegovih vjernih kupaca, ali istovremeno ispuniti profitne ciljeve vlasnika.
- Usredotočenost na kupce: Vlasnik ističe da je zadovoljstvo kupaca i ispunjavanje njihovih potreba ključno za dugoročni uspjeh i opstojnost njegove pekare. Metoda

ciljnih troškova stavlja naglasak na stvaranje dodane vrijednosti odnosno atributa proizvoda koje kupci smatraju prioritetnima i kao takve ih percipiraju najvažnijima za njihovu razinu zadovoljstva kupovinom – alternativno rečeno, vlasnik je prepoznao kako metoda ciljnih troškova pruža strukturirani pristup osmišljavanju, razvoju i izradi novog profitabilnog proizvoda koji će pritom ispuniti ili nadići očekivanja kupaca.

- Konkurentska prednost: Kako se pekara Kruhek našla pred novim konkurentskim pritiscima, vlasnik je zaključio kako je najbolji pristup suočavanja s njima proširenje i diferencijacija njihove ponude proizvoda. Metoda ciljnih troškova jedan je od pristupa uz pomoću kojih se može dizajnirati i isporučiti nova vrsta proizvoda pod uvjetima kako ih definira sam gospodarski subjekt.
- Mogućnost kontrole i fleksibilnost: Metoda ciljnih troškova podrazumijeva sustavan proces upravljanja troškovima u svakoj od faza razvoja proizvoda, omogućujući djelatnicima praćenje kretanja troškova, njihove optimizacije i odlučivanje utemeljeno na objektivnim kvantitativnim podacima. Vlasnika se odmah dojmila pragmatičnost i logičan slijed operativnih koraka cjelokupnog procesa razvoja novog proizvoda, što ne čudi s obzirom da je želja za učinkovitim upravljanjem troškovima uobičajena za većinu donositelja odluka. Fleksibilnost metode ciljnih troškova u kontekstu poslovanja pekare Kruhek pokazat će se veoma bitnom. Za malu lokalnu pekaru s vlastitim skupom poslovnih izazova i prilika, alat upravljanja troškovima uz pomoć kojeg se ona može relativno brzo i efikasno prilagođavati novim specifičnim tržišnim okolnostima, ali uz očuvanje komparativnih prednosti (kao što je određena razina kvalitete proizvoda, odnos prema kupcima i sl.) i postizanje ciljane profitne marže, može značajno pridonijeti općoj razini uspješnosti poslovanja.

Imajući u vidu gore navedeno, odluka pekare Kruhek da implementira metodu ciljnih troškova prilikom razvoja novog profitabilnog proizvoda odražava njihov proaktivni pristup optimizaciji poslovanja, istovremeno zadržavajući identitet tradicionalne, obiteljske, pristupačne i ugodne lokalne pekare. Na temelju vlastitog iskustva i dobre dvostrane komunikacije sa svojim kupcima (kako je ranije pojašnjeno), pekara Kruhek odlučila se za izradu novog proizvoda koji ne samo da odgovara željama njenih kupaca, već je financijski i ekonomski održiv. U nastavku rada, naglasak se stavlja na praktične implikacije i financijske učinke primjene metode ciljnih

troškova, pružajući uvid u njenu korisnost i za druge male lokalne pekare koje teže proširenju svojeg asortimana proizvoda, ali i dugoročnom rastu i održivosti njihovog poslovanja.

4.3.1. Faza razvoja novog proizvoda – određivanje ciljnog troška i karakteristika proizvoda

- Potraga za uslugama konzultanta (visoko educirane osobe ekonomske struke s praktičnim znanjima upravljanja troškovima) bio je zadnji korak koji je vlasnik poduzeo u pripremi primjene metode ciljnih troškova za razvoj novog profitabilnog proizvoda. Unatoč njegovim naporima, ubrzo je shvatio da na tržištu ne postoji dovoljno empirijskog znanja o primjeni ove metode u mikro poslovnom subjektu kao što je njegov, stoga je prekinuo ove aktivnosti do daljnjega. Unatoč tomu, izvorna komunikacija s nekolicinom ekonomskih stručnjaka omogućila je vlasniku dublji uvid u praktičnu primjenu teoretskog okvira metode ciljnih troškova u stvarnom poslovnom okruženju, unatoč tomu što su njihova iskustva bila vezana isključivo uz poslovanje većih gospodarskih subjekata iz drugih sektora.

Određivanje ciljnog troška

Prilikom određivanja ciljnog troška za novi bezglutenski muffin, pekara Kruhek krenula je od prvog poznatog elementa kojega su identificirali u fazi istraživanja tržišta i analize konkurencije – cijene koja je prihvatljiva njihovim kupcima s obzirom na njihove želje i potrebe, ali i konkurentsku ponudu koja se pojavila kod izazivača. Tako utvrđena cijena određena je na 2,20 eur po proizvodu.

Na cijenu koju je tržište spremno platiti, pekara Kruhek obračunala je interno određenu zahtijevanu profitnu maržu (u skladu s odlukom vlasnika) od 15% ciljane prodajne cijene.

Kombinirajući gore dva navedena ulazna parametra, pekara Kruhek definirala je ciljni trošak kao:

Ciljni trošak = Ciljna prodajna cijena - Zahtijevana profitna marža

Ciljni trošak = 2,20 eur - (2,20 eur * 15%)

Ciljni trošak = 2,20 eur - 0,33 eur

Ciljni trošak = 1,87 eur po bezglutenskom muffinu

Inicijalno prikupljanje ideja

S obzirom na odluku pekare da proizvede bezglutenski muffin, proces dizajna i razvoja započeo je otvorenom razmjenom ideja između zaposlenika. Djelatnici pekare, uključujući vlasnika, njegovog sina i dvije djelatnice, sudjelovali su u večernjim satima, na dobrovoljnoj bazi, na online sastancima kreativnog razmišljanja kako bi generirali ideje za okuse, sastojke i druge elemente koji će činiti novi bezglutenski muffin.

Faza generiranja ideja i konceptualizacije proizvoda podrazumijevala je iterativni i kreativni proces koji je u konačnici urodio plodom unatoč ograničenim ljudskim resursima - zajednička strast za pečenjem i raznoliki pogledi na svojstva novog proizvoda odigrali su važnu ulogu u generiranju ideja za bezglutenski muffin. Djelatnici su u ovom procesu razmatrali čimbenike poput aktualnih trendova na tržištu, preferencija kupaca i vlastitih kompetencija u pripremi bezglutenskih proizvoda. Svaki član tima otvoreno je iznosio svoje stavove na temelju vlastitog iskustva o kombinacijama sastojaka i tehnikama pečenja koji bi se mogli koristiti prilikom izrade novog muffina. Ograničeni ljudski resursi zahtijevali su učinkovito upravljanje vremenom - tim je postavio određene vremenske okvire za sesije generiranja ideja, osiguravajući da rasprave ostanu usredotočene i produktivne. Sve ideje koje nisu odmah odbačene bile su evidentirane unutar centraliziranog dokumenta na Google disk-u, što je omogućilo da svaki potencijalni smjer djelovanja u razvoju novog proizvoda bude dokumentiran i raspoloživ za kasnije faze procesa razvoja proizvoda.

Definiranje inicijalnog prototipa proizvoda

Pekara Kruhek je vrlo brzo ušla u fazu razvoja koja je podrazumijevala utvrđivanje završne verzije recepta za novi proizvod. Za početak, tim je proveo temeljita istraživanja o tehnikama pečenja bez glutena, istražujući različite vrste brašna, veziva i sredstava za dizanje prikladnih za recepte bez glutena. Djelatnici su aktivno promišljali o inicijalnim kombinacijama i omjerima sastojaka uz pomoću kojih bi se mogao postići željeni okus, tekstura i sočnost bezglutenskog muffina. Tim pekare evidentirao je svaku dostupnu verziju mješavine sastojaka, što je ubrzo rezultiralo listom različitih verzija muffina s različitim omjerima sastojaka. Ograničeni ljudski resursi zahtijevali su intenzivnu koordinaciju i učestalu komunikaciju među članovima tima pekare Kruhek tijekom ove kreativne faze koja je podrazumijevala učenje na

temelju pokušaja i pogrešaka. Pri tome, svaki djelatnik pekare usredotočio se na jedno područje odnosno element razvoja novog proizvoda, koristeći svoje prijašnje vještine i pekarska iskustva s ciljem najvećeg učinka na konačni proizvod. Na primjer, jedan djelatnik pekare bio je zadužen za profiliranje okusa, dok je drugi bio odgovoran za poboljšanje teksture muffina.

Vlasnik je konstatirao kako se dodjeljivanjem konkretnih zadataka svakome od svojih djelatnika razina motivacije značajno podigla zbog osobne uključenosti u konačni (ne)uspjeh novog proizvoda.

Budući da je pekara u vrlo kratkom roku imala listu od nekoliko različitih verzija proizvoda, došlo je vrijeme da se proizvedu testni primjerci. Nakon što je to učinjeno, uslijedila su kušanja i zatim povratne informacije najbližih ljudi od povjerenja – prvo od članova tima međusobno, a onda i osoba izvan pekare, poput prijatelja i obitelji, kako bi se razmotrile različite perspektive. Tako prikupljene informacije vodile su u daljnje usavršavanje recepta, osiguravajući da konačni bezglutenski muffin zadovoljava visoke standarde pekare Kruhek, ali i njenih vjernih kupaca.

Imajući u vidu gore navedeno, pekara Kruhek je na temelju iskustava i savjeta različitih kušača identificirala mješavinu sastojaka na temelju koje je definiran konačni prototip bezglutenskog muffina. Time je faza definiranja inicijalnog recepta završena, a pekari Kruhek predstojao je idući korak; na temelju zadane prodajne cijene i profitne marže, odnosno fiksnog ciljnog troška po jednom bezglutenskom muffinu, tim djelatnika pekare zajedno s vlasnikom trebao je osigurati da troškovi proizvodnje prototipa bezglutenskog muffina budu unutar zadanih okvira.

Nastavno na gore navedeno, pekara je prvo trebala analizirati polaznu točku. To je učinjeno sustavnom raščlambom troškovne strukture novog proizvoda, odnosno identifikacijom i kvantifikacijom svih troškova razvoja novog proizvoda, kako je prikazano u nastavku rada.

4.3.2. Troškovna analiza

Troškovi sastojaka

Kako bi ostali unutar okvira zadanih metodom ciljnih troškova, tim pekare Kruhek za početak je morao provesti detaljnu analizu troškovne strukture samog proizvoda kojeg razvijaju, unutar koje su najviši materijalni troškovi sirovina odnosno glavnih sastojaka bezglutenskog muffina. Pri tome, vodili su se receptom za prototip bezglutenskog muffina, kako je definiran na temelju

povratnih informacija iz faze istraživanja tržišta i zajednički donesenih odluka u idejnoj fazi razvoja proizvoda.

Utoliko, djelatnici pekare identificirali su glavne kategorije troškova, poput posebnog bezglutenskog brašna, veziva i dodatnih sastojaka, te su pri tome kvantificirali njihov utjecaj na ukupni trošak proizvodnje.

Financijska kalkulacija započela je sastavljanjem popisa glavnih sastojaka, zajedno s njihovim pripadajućim cijenama, količinski prilagođenih tako da odgovaraju jedinici inicijalno zamišljenog proizvoda, odnosno jednom bezglutenskom muffinu.

U donjoj tablici vidljiva je simulacija troškova sirovina potrebnih za proizvodnju jednog bezglutenskog muffina.

Tablica 2. Simulacija troškova sirovina

Sastojak	Potrebna količina po proizvodu	Cijena po 250 grama / cijena po žlici	Trošak po proizvodu
Bezglutensko brašno	128 grama	0,24 €	0,12 €
Veziva	1 žlica	0,15 €	0,15 €
Zaslađivači	60 grama	0,26 €	0,06 €
Masti	120 grama	0,38 €	0,18 €
Okusi	1 čajna žličica	0,07 €	0,07 €
Čokoladne mrvice	120 grama	0,24 €	0,12 €
Ukupni trošak po proizvodu			0,70 €

Izvor: izrada autora

Nakon što je evidentirala sve troškove koji se vežu uz nabavku sirovina, odnosno sastojaka potrebnih za proizvodnju novog bezglutenskog muffina, pekara je nastavila sa sistematizacijom i popisivanjem ostalih troškovnih komponenti koje će morati biti obuhvaćene konačnom cijenom proizvoda (u skladu s okvirima koji su zadani metodom ciljnih troškova):

Troškovi rada:

Kako bi raspodijelili troškove rada, djelatnici pekare Kruhek utvrdili su ukupan broj sati potrebnih za svaki od koraka u proizvodnom procesu, uzimajući u obzir aktivnosti poput pripreme sastojaka, miješanja, pečenja i pakiranja. Pritom su tako utvrđenoj satnici rasporedili uprosječenu novčanu naknadu za svakog zaposlenika. Takvu informaciju morao je pružiti vlasnik, a činjenica da se radilo o prosječnoj veličini, a ne o satnici konkretnog djelatnika, osigurala je da ne dođe do nepotrebnog razotkrivanja informacija o primanjima drugih djelatnika.

U donjoj tablici vidljiva je simulacija troškova rada potrebnih za proizvodnju jednog bezglutenskog muffina:

Tablica 3. Simulacija troškova rada

Korak proizvodnje	Sati po seriji	Satnica (€/sat)	Ukupni trošak rada
Priprema sastojaka	0,1	6	0,6 €
Miješanje	0,02	6	0,12 €
Pečenje	0,04	6	0,24 €
Pakiranje	0,01	6	0,06 €
UKUPNO	0,17	6	1,02 €

Izvor: izrada autora

Ukupni trošak rada po muffinu dobiva se množenjem vremena potrebnog za svaki korak proizvodnje s odgovarajućom satnicom i zbrajanjem tako dobivenih rezultata.

Nadalje, pekara je analizirala opće troškove proizvodnje.

Opći troškovi:

Opći troškovi obuhvaćaju razne neizravne troškove povezane s poslovanjem pekare, poput režijskih troškova, najamnine, osiguranja, održavanja opreme i administrativnih troškova. Pekara Kruhek dodijelila je dio tih troškova proizvodnji bezglutenskih muffina na temelju unaprijed utvrđenog postotka raspodjele troškova.

U donjoj tablici vidljiva je simulacija općih troškova proizvodnje nužnih za proizvodnju jednog bezglutenskog muffina:

Tablica 4. Simulacija općih troškova proizvodnje

Opći fiksni troškovi	Stopa alokacije troška (%)	Opći trošak proizvodnje prije primjene alokacijske stope za konkretan proizvod	Opći trošak po proizvodu nakon primjene stope alokacije troška
Najamnina prostora	3	2,5 €	0,075 €
Režijski troškovi (plin, voda, struja)	3	0,8 €	0,024 €
Osiguranje	3	1,25 €	0,0375 €
Održavanje opreme	4	2 €	0,08 €
Administrativni troškovi	2	1,25 €	0,025 €
UKUPNO		7 €	0,2415 €

Izvor: izrada autora

Pekara Kruhek izračunala je ukupne opće troškove po jednom bezglutenskog muffinu na način da je primijenila odgovarajući postotak raspodjele općih troškova na svaku kategoriju općih troškova te ih je u konačnici zbrojila.

Ukupni trošak proizvodnje prototipa bezglutenskog muffina

Provođenjem sveobuhvatne analize troškova rada, troškova sirovina i općih troškova, pekarnica Kruhek stekla je jasno razumijevanju o utjecaju različitih troškovnih komponenti na ukupni trošak proizvodnje bezglutenskog muffina, kako je prikazano u donjoj tablici:

Tablica 5. Ukupni trošak proizvodnje bezglutenskog muffina

Troškovna komponenta	Trošak po proizvodu
Sirovine	0,7 €
Rad	1,02 €
Opći troškovi	0,2415 €
UKUPNO	1,96 €

Izvor: izrada autora

Može se zaključiti kako je ukupni trošak proizvodnje bezglutenskog muffina 4,81% iznad dozvoljenog, kako je utvrđen metodom ciljnih troškova uz primjenjivu profitnu maržu – ciljni trošak iznosi 1,87 eur dok stvarni trošak proizvodnje iznosi 1,96 eur.

4.3.3 Mjere smanjenja troškova

Nakon što je pekara Kruhek sistematično razradila strukturu troškova novog bezglutenskog muffina, počeli su sustavno promišljati o materijalnim pokretačima troškova u svakoj od troškovnih kategorija kao i o potencijalnom načinu njihovog smanjenja. Kako bi identificirala najoportunije stavke za smanjenje ukupnog troška proizvodnje, pekara Kruhek provela je analizu osjetljivosti – ista je podrazumijevala identifikaciju materijalnih troškovnih komponenti (kao što su troškovi rada i troškovi sirovina poput specijalnog bezglutenskog brašna i skupih čokoladnih dodataka).

Simulacijom relativnog smanjenja troška po jedinici proizvoda za tako prepoznate materijalne troškove, kvantificirali su i objektivizirali njihov utjecaj na ukupne troškove proizvodnje bezglutenskog muffina.

Pekara Kruhek koristila se alatima dostupnima unutar Microsoft Excel programa kako bi provela gore navedenu analizu osjetljivosti.

Na taj način, pekara Kruhek utvrdila je troškovne komponente koje će imati najveći utjecaj na smanjenje jediničnog troška proizvodnje bezglutenskog muffina kao i granicu najmanjeg prihvatljivog smanjenja određenog troška kako bi se postigla zadana veličina utvrđena metodom ciljnih troškova. Uslijedila je analiza konkretnih mjera za smanjenje relevantnih troškova, kako je pojašnjeno u nastavku.

Generičke mogućnosti optimizacije troškova:

Vlasnik pekare Kruhek je na temelju analize osjetljivosti identificirao općenitu strategiju smanjenja relevantnih troškova koja se temeljila na identifikaciji svih dostupnih i materijalno relevantnih mogućnosti optimizacije troškova proizvodnje bezglutenskog muffina. Bila je to polazna točka za taktičko pozicioniranje pekare Kruhek i poduzimanje konkretnih mjera smanjenja troškova. U ovoj fazi, vlasnik je utvrdio sljedeće mogućnosti:

- Smanjenje troškova sirovina:

Aktivna potraga za sirovinama po nižim cijenama:

- Pekara može pregovarati s postojećim dobavljačima ili potražiti alternativne dobavljače sirovina kako bi osigurala nabavu sastojaka po povoljnijoj cijeni;
- Pekara može identificirati alternativne sastojke sa sličnim svojstvima, ali po nižoj cijeni od trenutno predviđenih receptom (primjerice alternativno bezglutensko brašno ili zamjena skupih čokoladnih dodataka s povoljnijim opcijama).

- Optimizacija troškova rada:

- Optimizacija proizvodnog procesa: Pekara može analizirati svoj proizvodni proces kako bi identificirala uska grla ili neefikasnosti te optimizirala njegove komponente i time smanjila vrijeme potrebno za izradu proizvoda, što posljedično dovodi do smanjenja troškova rada;
- Osposobljavanje zaposlenika: Kroz multifunkcionalno osposobljavanje djelatnika, pekara može osigurati fleksibilnost i svestranost njene radne snage te na taj način optimizirati produktivnost, smanjujući potrebu za eventualnim dodatnim zapošljavanjem.

- Smanjenje općih troškova:

- Eliminacija aktivnosti koje ne stvaraju dodanu vrijednost: pekara može identificirati i eliminirati aktivnosti koje ne doprinose konačnoj vrijednosti proizvoda, smanjujući opće troškove povezane s takvim aktivnostima;

- Pregovaranje s dobavljačima: Pekarnica može započeti pregovore o izmjeni odredba ugovora s njenim dobavljačima kojima su definirane usluge koje joj isti pružaju, kako bi se smanjili opći troškovi i postigli povoljniji uvjeti (poput nižih cijena najamnine ili duljih rokova plaćanja).

Treba se naglasiti kako je prilikom razmatranja gore navedenih opcija smanjenja troškova proizvodnje, pekara Kruhek aktivno vodila brigu o preferencijama svojih kupaca i o tome što iz njihovog aspekta predstavlja dodanu vrijednost i kvalitetu u formi novog bezglutenskog muffina.

Drugim riječima, djelatnici pekare u svojim su nastojanjima da se dostigne ciljni trošak vodili računa da najvažniji elementi proizvoda u kontekstu njegove kvalitete ne budu ugroženi - kod razmatranja optimizacije mješavine sastojaka, tim pekare Kruhek znao je da smije intervenirati u mješavinu sastojaka jedino na način da se očekivanja kupaca u potpunosti ispune. Vlasnik pekare je od početka procesa naglašavao kako u slučaju intervencije u omjere sastojaka, pekara mora biti u stanju prilagoditi iste, a da pritom zadrži željeni okus i teksturu muffina.

Konkretne mjere smanjenja troškova

Nakon što su utvrđene generičke opcije optimizacije odnosno smanjenja troškova proizvodnje, vlasnik pekare Kruhek donio je taktičku odluku da se usredotoči na smanjenje troškova materijala odnosno sirovina potrebnih za proizvodnju bezglutenskog muffina, dok istovremeno nije htio intervenirati u troškove rada. Ta je odluka utemeljena na nekoliko faktora:

a) Utjecaj na kvalitetu proizvoda: Vlasnik pekare prepoznao je da doprinos njegovih djelatnika igra ključnu ulogu u osiguravanju kvalitete i dosljednosti tj. standardiziranosti konačnog proizvoda. Prekomjerno smanjivanje troškova rada moglo bi potencijalno ugroziti kvalitetu proizvoda, a time i zadovoljstvo kupaca.

b) Percipirana vrijednost za kupce: Vlasnik je prepoznao da će kvaliteta sastojaka koji se koriste u bezglutenskom muffinu razlikovati njihov proizvod od proizvoda konkurentske pekare, ali da

pri tome svejedno mogu ostvariti određene uštede (ponajprije fokusiranjem na ekonomičnost nabave sirovina i optimizaciju mješavine sastojaka).

U skladu s gore navedenim, pekara Kruhek je na sljedeći način doskočila izazovu smanjenja troškova proizvodnje bezglutenskog muffina:

- Nabava sastojaka po nižim cijenama:

Budući da su masti jedan od najskupljih sastojaka bezglutenskog muffina, vlasnik pekare odlučio je da nabavka povoljnije alternative bude prvi korak u njihovom cilju postizanja ciljnih troška proizvodnje.

Pekara je napravila komparativnu analizu između potencijalnih dobavljača sirovina na tržištu te je ujedno pregovarala s već postojećim dobavljačima sirovina za druge proizvode s ciljem nabavke potrebnih sastojaka po konkurentnijim cijenama. Navedena aktivnost sastojala se od nekoliko povezanih sukcesivnih koraka:

- Istraživanje tržišta: Tim pekare Kruhek proveo je temeljito istraživanje tržišta kako bi identificirao potencijalne dobavljače masti. Prikupili su informacije o različitim dobavljačima, njihovoj ponudi proizvoda, standardima kvalitete, reputaciji i cijenama.

- Procjena dobavljača: Tim pekare Kruhek procijenio je svakog potencijalnog dobavljača na temelju faktora kao što su kvaliteta proizvoda, pouzdanost, dosljednost, mogućnosti dostave i naravno cijene. Usporedili su ove dobavljače s postojećim dobavljačem kako bi utvrdili potencijalne koristi od prelaska na alternativne dobavljače.

- Uzorci i testiranje: Pekara Kruhek dogovorila je isporuku testnih uzoraka masti za pečenje od alternativnih dobavljača. Uzorke su ocjenjivali prema njihovom utjecaju na okus, teksturu i kvalitetu proizvoda kako bi osigurali da ispunjavaju njihove zahtjeve i da odgovaraju profilu okusa muffina s incijalnom mješavinom sastojaka.

Nakon što je tim pekare Kruhek suzio izbor između alternativnih dobavljača, započeli su pregovori oko cijene ove sirovine. Neke od taktika pregovaranja za smanjenje cijena bazirale su se na sljedećim elementima:

- Popusti na količinu: Pekara je mogla pregovarati s dobavljačima o dobivanju popusta na temelju količine kupljene masti. Obvezivanjem na veće količine mogli su iskoristiti svoju kupovnu moć kako bi osigurali niže cijene.
- Ugovori na duži rok: Pekarnica je pregovarala o dugoročnim ugovorima s dobavljačima, pružajući im stabilnost i sigurnost redovnog poslovanja. Zauzvrat su mogli pregovarati o nižoj cijeni masti na temelju iskazane predanosti dugoročnom partnerstvu.
- Konkurentska ponuda: Budući da vlasnik nije krio da pregovara s više dobavljača istovremeno, došlo je do prirodnog nadmetanja konkurencije za posao opskrbljivanja pekare Kruhek. Posljedično, dobavljači su bili pozvani da podnesu svoje najbolje ponude, kako bi ih se potaklo da ponude konkurentnije cijene od drugih stranaka koje su se nadmetale.
- Usporedba cijena: Vlasnik pekare Kruhek je u posljednjoj fazi prezentirao dobivene ponude od alternativnih dobavljača svakome od njih, koristeći ih kao pregovaračko sredstvo za postizanje bolje cijene. Ovaj pristup poslao je jasnu poruku da pekara aktivno traga za uštedama i stavlja naglasak na najbolji omjer cijene i kvalitete.

Istraživanjem alternativnih dobavljača, njihovom evaluacijom i učinkovitim primjenom pregovaračkih taktika pregovaranja, pekara Kruhek uspješno je smanjila cijenu masti za pečenje kako je prikazano u nastavku:

- Izvorna cijena 250 g masti: 0,38 eur
- Konačno postignuta cijena 250 g masti: 0,34 eur
- Količina masti korištena po bezglutenskom muffinu: 120 g

Izračun smanjenja troškova:

Smanjenje troška po muffinu: $(0,38 \text{ eur} - 0,34 \text{ eur}) * 0,48 = 0,0192 \text{ eur}$

Zaključno, pekara je ostvarila smanjenje troška masti od 0,02 eur (odnosno 1,02% ukupnog troška proizvoda) po bezglutenskom muffinu.

- Supstitucija skupih sastojaka:

Nakon inicijalnog uspjeha u smanjivanju cijene masti, vlasnik pekare odlučio je nastaviti u istom smjeru, odnosno smanjiti trošak i drugih sastojaka muffina. Tijekom faze analize troškovne strukture muffina i analize osjetljivosti, uočeno je da su čokoladne mrvice vrlo važna, ali i vrlo skupa komponenta muffina. Kako bi smanjila njihov trošak, pekara se odlučila za taktiku supstitucije inicijalno predviđenih čokoladnih mrvica s onima sličnih karakteristika, ali niže nabavne cijene. Cjelokupni proces pojašnjen je u nastavku:

- Istraživanje tržišta i evaluacija sastojaka: tim pekare Kruhek ponovno je proveo opsežno istraživanje tržišta kako bi identificirao potencijalne zamjene za skupe uvezene organske čokoladne mrvice. Fokusirali su se na pronalaženje lokalno dostupnih alternativa koje nude sličan okus i kvalitetu, ali su financijski prihvatljivije zbog nižih troškova transporta.

- Evaluacija dobavljača i uzorkovanje: tijekom procesa istraživanja tržišta, tim pekare identificirao je potencijalne dobavljače lokalno dostupnih čokoladnih mrvica. Rangirali su ove dobavljače na temelju faktora kao što su kvaliteta proizvoda, cijena i pouzdanost u kontekstu dugoročnog poslovanja (budući da je za razliku od brašna ovdje bila riječ o vrlo malim gospodarskim subjektima bez duge reputacije i povijesti). Povrh toga, pekara je uzela uzorke od ovih dobavljača kako bi testirala okus, teksturu i kvalitetu lokalno dostupnih čokoladnih mrvica.

- Komparativna analiza i testiranje okusa: tim pekare usporedio je uzorke lokalno nabavljenih čokoladnih mrvica sa skupim uvezenim organskim čokoladnim mrvicama – razmotrili su karakteristike proizvoda (kao što su okus, tekstura, topljivost) kako bi se osiguralo da zamjenska sirovina ispunjava njihove standarde.

- Analiza troškova i koristi: na temelju rezultata testiranja okusa i procjene zamjenskih čokoladnih mrvica, tim pekare proveo je analizu troškova i koristi. Usporedili su cijene po mjeri čokoladnih mrvica za bezglutenski muffin kao i relativni odnos okusa i kvalitete istih.

Na temelju gore navedenih koraka, pekara Kruhek uspješno je identificirala najprikladnijeg dobavljača lokalno dostupnih čokoladnih mrvica, koji je imao povoljniju cijenu od uvoznih čokoladnih mrvica. Dodatno, pokušali su otvoriti pregovore o daljnjem smanjenju cijene, međutim dobavljač nije bio otvoren po tome pitanju, te su stoga prihvatili njegovu inicijalnu ponudu.

Procesom istraživanja tržišta, evaluacije dobavljača, uzorkovanja, testiranja okusa i analize troškova i koristi, tim pekare identificirao je prikladnu zamjenu za skupe uvezene organske čokoladne mrvice. Ova zamjena omogućila im je zadržavanje željenog okusa i kvalitete muffina uz istovremeno smanjenje troškova kako je prikazano u nastavku:

- Izvorna cijena 250 g uvezenih organskih čokoladnih mrvica: 0,24 eur

- Cijena 250 g lokalno nabavljenih čokoladnih mrvica: 0,18 eur

- Količina čokoladnih kapljica korištena po muffinu: 120g

Izračun smanjenja troškova:

Smanjenje troška po muffinu: $(0,24 \text{ eur} - 0,18 \text{ eur}) * 0,48 = 0,0288 \text{ eur}$ (zaokruženo na 0,03 eur)

Zamjenom uvezenih organskih čokoladnih mrvica lokalno nabavljenima, pekarnica je ostvarila smanjenje ove troškovne komponente od 0,03 eur (odnosno 1,53% ukupnog troška proizvoda) po bezglutenskom muffinu.

- Optimizacija mješavine sastojaka bezglutenskog brašna:

Pekara Kruhek je kao treću i posljednju mjeru smanjenja troškova provela analizu omjera sastojaka koji čine bezglutenski muffin, s ciljem daljnjeg smanjenja ukupnog troška novog proizvoda uz održavanje željenog okusa i teksture. Tu se bezglutensko brašno ponovno pokazalo kao jedan od najvažnijih sastojaka. Inicijalno odabrano bezglutensko brašno koje su koristili sastojalo se od specifičnog omjera mješavine bademovog, rižinog i kokosovog brašna. Djelatnici pekare zaključili su kroz eksperimentiranje s različitim omjerima da se može postići isti okus, ali se ukupan trošak ove proizvodne komponente može smanjiti.

Pekara Kruhek krenula je od početnog recepta za bezglutenski muffin, u sklopu kojeg se nalazi stavka bezglutensko brašno, a koje se sastoji od mješavine različitih brašna poput bademovog, kokosovog i rižinog brašna. Nakon što je pekara razradila ovu sirovinu na njene sastavnice, u

sljedećem koraku započeli su s eksperimentiranjem i testiranjem okusa muffina kojeg sačinjavaju različite inačice bezglutenskog brašna, a koje se razlikuju po mješavini sastavnica. Prilagođavali su omjere bademovog, kokosovog i rižinog brašna kako bi identificirali raspon recepata koji daju muffine različitih okusa i tekstura, ali je pritom morao biti zadovoljen glavni preduvjet – sve verzije moraju biti jeftinije od muffina s inicijalnom mješavinom sastavnica bezglutenskog brašna.

Nakon toga je uslijedilo prikupljanje povratnih informacija od kupaca – pekara je upitala sudionike da rangiraju muffine na temelju čimbenika poput okusa, teksture i ukupnog općeg dojma. Te povratne informacije pomogle su pekari Kruhek da identificira mješavinu sastavnica bezglutenskog brašna koja najbolje odgovara potrebama tržišta.

Koristeći povratne informacije kupaca i pritom pažljivo evidentirajući utjecaj novih verzija recepta na ukupni trošak proizvoda, pekara je metodom pokušaja i pogrešaka usavršavala mješavinu sastavnica bezglutenskog brašna. Prilagođavali su omjere bezglutenskog brašna kako bi postigli ravnotežu između smanjenja troškova i održavanja željenog okusa i teksture. Za svaki eksperimentalni recept, tim pekare izračunao je ukupne uštede po jednom bezglutenskom muffinu. Budući da je od početka zadovoljen minimalni uvjet da svaka inačica novog recepta mora rezultirati nižim troškovima ukupnog proizvoda, sve su mješavine dolazile u obzir, a presudile su preferencije kupaca.

Kada je pekara Kruhek identificirala optimalnu mješavinu sastavnica brašna, proveli su završnu analizu troškova kako bi odredili cijenu po bezglutenskom muffinu. Usporedili su tu cijenu s početnom analizom troškova kako bi evaluirali postignuto smanjenje troškova.

Optimizacijom omjera bezglutenskih brašna, pekarnica je ostvarila smanjenje troška kako je prikazano u nastavku:

- Izvorna cijena 250 g bezglutenskog brašna: 0,24 eur
- Cijena 250 g bezglutenskog brašna s izmijenjenim omjerom njegovih sastavnica: 0,16 eur
- Količina bezglutenskog brašna po muffinu: 128 g

Izračun smanjenja troškova:

Smanjenje troška po muffinu: $(0,24 \text{ eur} - 0,18 \text{ eur}) * 0,512 = 0,04096 \text{ eur}$ (zaokruženo na 0,041 eur)

Promjenom kombinacije mješavine sastavnica bezglutenskog brašna, pekarnica je ostvarila smanjenje ove troškovne komponente od 0,041 eur (odnosno 2,09% ukupnog troška proizvoda) po bezglutenskom muffinu.

4.4 Rezultati istraživanja

Pekara Kruhek utvrdila je ciljni trošak novog bezglutenskog muffina kao:

Tablica 6. Definirani ciljni trošak

Ciljni trošak = Ciljna prodajna cijena - Zahtijevana profitna marža
Ciljni trošak = 2,20 eur - (2,20 eur * 15%)
Ciljni trošak = 2,20 eur - 0,33 eur
Ciljani trošak = 1,87 eur po bezglutenskom muffinu

Izvor: izrada autora

Provedenom analizom troškova inicijalno zamišljenog bezglutenskog muffina, pekara je utvrdila ukupni trošak proizvoda kako je pojašnjeno ranije u tekstu u Tablici 5.

Evidentan jaz između stvarnog ukupnog troška proizvodnje novog proizvoda i ciljnog troška od 4,81% (1,87 eur naspram 1,96 eur) trebalo je eliminirati. S time na umu, pekara Kruhek je trebala odrediti na koje troškovne komponente će fokusirati svoje napore u nastojanju njihova smanjenja, s ciljem postizanja razine ciljnog troška.

Tome izazovu doskočila je tako što je:

- provela analizu osjetljivosti svih troškovnih kategorija;
- identificirala opće tj. generičke mogućnosti smanjenja troškova;
- identificirala specifične mogućnosti smanjenja troškova koje su adekvatne s obzirom na karakteristike pekare i tržišne okolnosti u kojima se ista nalazi.

Na temelju gore navedenog, pekara se odlučila na smanjenje troškova sirovina. Inicijalni troškovi sirovina proizvodnje bezglutenskog muffina prikazani ranije u tekstu u Tablici 2.

Nakon provedenih mjera smanjenja troškova, pekara Kruhek reducirala je troškove sirovina kako je prikazano u donjoj tablici:

Tablica 7. Troškovi sirovina nakon primjene mjera smanjenja troškova

Sastojak	Potrebna količina po proizvodu	Cijena po 250 grama / cijena po žlici	Trošak po proizvodu
Bezglutensko brašno	128 grama	0,16 €	0,08 €
Veziva	1 žlica	0,15 €	0,15 €
Zaslađivači	60 grama	0,26 €	0,06 €
Masti	120 grama	0,34 €	0,16 €
Okusi	1 čajna žličica	0,07 €	0,07 €
Čokoladne mrvice	120 grama	0,18 €	0,09 €
UKUPNO			0,61 €

Izvor: izrada autora

Može se zaključiti kako je pekara Kruhek uspjela smanjiti troškove sirovina za 4,6% ukupnog troška proizvoda – 1,53% kada se promatra sirovina bezglutensko brašno, 1,02% kada se promatra sirova mast i 2,04% kada se promatra sirovina čokoladne mrvice.

Tablica 8. Postignuti trošak proizvodnje

Inicijalni ukupni trošak proizvoda	Ciljni trošak	Stvarno postignuti trošak proizvodnje
1,96 €	1,87 €	1,87 €

Izvor: izrada autora

Drugim riječima, ukupno smanjenje troškova koje je bilo potrebno kako bi se postigao ciljni trošak iznosilo je 0,09 eur (odnosno 4,6% inicijalnog ukupnog troška proizvoda), što je i postignuto. Time je ostvarena inicijalno postavljena profitna marža od 15%.

Osim gore navedenih efekata primjene metode ciljnih troškova za potrebe razvoja novog profitabilnog proizvoda, vlasnik pekare također se izjasnio kako je temeljem pozitivnih iskustava u korištenju iste, motiviran razmotriti daljnju primjenu te metode za razvoj novog asortimana proizvoda. Osim njega, djelatnici pekare pokazali su visoku razinu motivacije i proaktivnog pristupa za daljnje optimizacije poslovnih procesa zbog činjenice da su percipirali važnost svog doprinosa u procesu donošenja odluka i dizajna novog proizvoda. Sve navedeno rezultiralo je i razmatranjem eventualnog daljnjeg širenja poslovanja, otvaranjem nove specijalizirane pekare, kako je pojašnjeno u nastavku. U trenutku pisanja ovog rada, odluka o realizaciji takvog projekta odnosno investicije još nije donesena.

5. Rasprava

Ovaj rad iznio je sveobuhvatan pregled uspješne primjene metode ciljnih troškova u pekari Kruhek prilikom razvoja novog bezglutenskog muffina.

Primjena metode ciljnih troškova u procesu razvoja proizvoda imala je za cilj usklađivanje želja kupaca na način da se održe postavljeni standardi kvalitete i pritom ne premaše ciljni troškovi proizvodnje novog proizvoda. Primjenom ove metode upravljanja troškovima pekara je, vodeći računa i o profitnoj marži, postavila ciljne troškove na razinu koja je omogućila konkurentnu cijenu novog proizvoda, na taj način osiguravajući ravnotežu između profitabilnosti novog proizvoda za pekaru Kruhek, ali i adekvatne kvalitete novog, specifičnog proizvoda prilagođenog željama i potrebama njihovih kupaca.

Pragmatičan pristup pekare uključivao je troškovnu analizu i svojevrsni vrijednosni inženjering proizvoda. Pronalaženjem jeftinijih izvora sastojaka i zamjenom skupih komponenti muffina, pekara je postigla smanjenje troškova materijala bez kompromitiranja kvalitete proizvoda. Ova optimizacija troškova izravno je doprinijela profitabilnosti novog proizvoda.

Pozitivno iskustvo s metodom ciljnih troškova propagiralo je kulturu kontinuiranog napretka i promišljanja o novim načinima optimizacije poslovanja (povrh osmišljavanja novih proizvodnih asortimana) – naime, vlasnik je shvatio da utjecaj na smanjenje troškova nije ograničen samo na individualni proizvod, već se aktivnim djelovanjem i kreativnim rješenjima može implementirati na praktički cijeli postojeći asortiman proizvoda. Iz tog razloga, vlasnik je svjesno krenuo poticati svoje djelatnike da kritički promišljaju o proizvodnim procesima koji obilježavaju pekaru te da pri tome nastoje identificirati eventualne neučinkovitosti/neefikasnosti, a onda posljedično i kreativne ideje kako bi se iste otklonile.

Vlasnik je zaključio kako se takva kultura kontinuiranog napora s ciljem daljnje optimizacije poslovanja pekare kod njegovih djelatnika razvijala spontano. Unatoč tomu, siguran je kako je upravo njihov susret s metodom ciljnih troškova doveo do toga. Naime, primjena metode ciljnih troškova stvorila je preduvjete za značajni (i dotad neviđeni) osobni angažman djelatnika pekare u svim fazama razvoja novog proizvoda. Otvorena razmjena ideja, povratne informacije, međusobna suradnja i zajednička usmjerenost prema zadanom cilju stvorili su kod zaposlenika vrlo pozitivnu radnu atmosferu i uveli novu dinamiku u inače rutinski posao pripreme pekarskih proizvoda. Djelatnici pekare bili su motivirani doskočiti izazovu izrade kvalitetnog proizvoda koji će zadovoljiti potrebe njihovih najvjernijih kupaca – glavnog razloga njihove dugoročne opstojnosti na lokalnom tržištu. Budući da su prvi puta bili uključeni u samo odlučivanje o

karakteristikama finalnog proizvoda, a pritom svjesni da su pod novim konkurentskim pritiscima, djelatnici su bili svjesni važnosti i utjecaja njihovog doprinosa. Prilikom razvoja proizvoda, došlo je i do mnogo prilika za učenje, odnosno razmjenu znanja o temama koje nisu nužno isključivo vezane uz razvoj bezglutenskog muffina.

Povrh svega navedenoga, odlična zarada od novih bezglutenskih muffina, koji su postali instant uspješnica kod lokalne populacije kupaca, potaknula je nove ambicije pekare Kruhek u vidu eventualnog proširenja njenog poslovanja. Vlasnik je na temelju rezultata prodaje novog bezglutenskog muffina (odnosno značajne potražnje za istim) zaključio kako je oportuno razmotriti investiciju u otvaranje nove specijalizirane pekare koja bi svojim kupcima nudila široku paletu isključivo bezglutenskih proizvoda. Ista bi se pozicionirala na tržištu kao prepoznatljiva, nova, moderna bezglutenska alternativa klasičnom pekarskom biznisu, a strategija bi joj se bazirala na ponudi kvalitetnih ali istovremeno dostupnih bezglutenskih proizvoda, čiji razvoj bi se bazirao naravno na metodi s kojom je vlasnik i postigao inicijalni uspjeh – metodi ciljnih troškova. Nova saznanja i iskustva koja je vlasnik stekao u razvoju novog proizvoda na taj su način postala inspiracija i motiv za poduzimanjem nekih novih uzbudljivih poslovnih koraka.

6. Zaključak

Mala obiteljska pekarska radnja Kruhek (koju čine vlasnik pekare i njegov sin, zajedno s još tri djelatnice) posluje preko 20 godina na lokalnom tržištu jedne gradske četvrti u Zagrebu. U danom trenutku, ista se našla pod novim konkurentskim pritiskom druge pekare otvorene u neposrednoj blizini, a koja pripada lancu dobro poznatih i raširenih pekara u Zagrebu.

Konkurent je na lokalno tržište donio neke nove proizvode koji nisu bili u ponudi pekare Kruhek. Navedeno je rezultiralo gubitkom dijela kupaca pekare Kruhek, zbog čega je ista odlučila razviti novi proizvod kojim bi osvježila vlastitu ponudu odnosno asortiman proizvoda i uzvratila udarac svom izazivaču.

Provedenim istraživanjem na studiji slučaja pekare Kruhek, ponajprije provođenjem strukturiranog intervjua, došlo se do rezultata koji ukazuju na zaključak kako je manji pekara Kruhek (koja za potrebe ovog završnog rada predstavlja mali gospodarski subjekt s područja Republike Hrvatske) korištenjem metode ciljnih troškova uspješno razvila novi proizvod kojim je nadopunila svoj postojeći asortiman proizvoda i svojim kupcima ponudila bezglutenski muffin kao zdraviju alternativu dobro poznate klasične pekarske slastice.

Proizvod se pokazao odlično prihvaćenim od strane kupaca te je ujedno pridonio ukupnoj profitabilnosti pekare, budući da je primjenom metode ciljnih troškova osigurana zadana profitna marža od 15%. Novim interesom kupaca i novim prihodima od prodaje bezglutenskog muffina, pekara Kruhek ponovno je osnažila svoju poziciju na lokalnom tržištu, a time i vlastitu otpornost na nove i buduće konkurentske pritiske s tržišta.

Povrh uspješnog lansiranja novog proizvoda, korištenje metode ciljnih troškova potaknulo je kulturu kontinuiranog poboljšanja unutar pekare. Zaposlenici su aktivno sudjelovali u svim fazama razvoja novog proizvoda kako bi optimizirali radne procese, što je dovelo do pojednostavljenja proizvodnih tokova i bolje alokacije resursa pekare. Sve navedeno potaknulo je vlasnika pekare da razmotri daljnje mogućnosti optimizacije radnih procesa, ali i razvoj nekih drugih novih proizvoda; u nekoj daljoj perspektivi čak i širenje poslovanja otvaranjem nove poslovnice posvećene specijaliziranim vrstama pekarskih proizvoda.

Uzimajući u obzir gore navedene činjenice, može se zaključiti kako su potvrđene sve testirane hipoteze, u skladu s ciljevima istraživanja.

Literatura

1. Agrawal, S. P., Mehra, S., & Siegel, P. H. (1998). *Cost management system: an operational overview*. Managerial Finance, Vol. 24, No. 1, str. 67.
2. Albright, T. (1998). *The use of target costing in developing the Mercedes-Benz M-class*. International Journal, 13.
3. Ansari, S., Bell, J., & Okano, H. (2006). *Target costing: Uncharted research territory*. Handbooks of management accounting research, 2, 507-530.
4. Belak, V. (1995). *Menadžersko računovodstvo*, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, str. 130.-131., 144.-147., 149., 150.
5. Belak, V. (2004). *Računovodstvene informacije za menadžment utemeljene na aktivnostima*, RRiF, br. 9., Zagreb, str. 11.
6. Bhimani, A., Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G. (2018). *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova*, Mate d.o.o., Zagreb, str. 39.
7. Bremser, W. G., & Weygandt, J. J. (2002). *Target costing: An application of cost management in the modern business environment*. Journal of Cost Management, 16(2), 4-9.
8. Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika M., Mićin, M. (2015). *Upravljačko računovodstvo-studija slučajeva*.
9. Buggert, W., Wielpütz, A., (1995). prema Feil, P., et al. (2004): *Japanese Target Costing Historical Perspective*, International Journal of Strategic Cost Management, Vol. 2, No. 4, str. 10.
10. Chakraborty, S.K., & Bhattacharya, S.K. (2020). *Kaizen costing: A systematic approach to cost reduction*. International Journal of Quality & Reliability Management, 37(2), 539-554.
11. Chen, C. J., & Chen, Y. (2014). *The role of management control systems in target costing*. Journal of Business Research, 67(6), 1286-1292.
12. Cherington, J. O., Hubbard, E. D., Luthy, D.H. (2005.) *Cost Accounting: A Managerial Approach*, West Group, Chicago, str. 20.

13. Cingula, M., Klačmer, M. (2006). *Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima*, Informator, Zagreb.
14. Cooper R. & Slagmulde R., (1999). *Develop Profitable New Products with Target Costing*. Sloan Management Review, Vol. 40, Issue 4., 23-34.
15. Cooper, R. (1995). *The limitations of target costing*. Journal of Cost Management, 9(2), 4-14.
16. Cooper, R., & Slagmulder, R. (1999). *Interorganizational costing: Part 1, relevance lost*. Management Accounting Research, 10(4), 349-373.
17. Cooper, R., & Slagmulder, R. (1999). *Target costing and value engineering*. Journal of Cost Management, 13(3), 4-14., 17(2), 16-22.
18. Cooper, R., & Slagmulder, R. (2003). *Target costing and value engineering*. Journal of Cost Management.
19. Deming, W. E. (1986). *Out of the crisis*. MIT Press.
20. Dornberger, U., & Schneider, M. (2016). *An empirical analysis of the application of target costing in Germany*. Journal of Business Economics, 86(9), 1049-1082.
12. Doyle, P., (1994). *Marketing Management and Strategy*, p21.
22. Dražić Lutilsky, I., Gulin, D., Mamić Sačer, I., Tadijančević, S., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, K., Žager, L. (2010) *Računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i f inancijskih djelatnika
23. Dražić-Lutinsky, I. et al. (2010). *Računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 401.-403.
24. Dražić Lutilsky, I. i Perčević, H. (2007). *Uravnotežen sustav mjerenja rezultata – BSC model*. Zagreb, Rif, 53(6), str. 41.
25. Drljača M. (2004). *Metode upravljanja troškovima*.
26. Drljača, M. (2004). *Metode upravljanja troškovima*, Električka, br.4, Zagreb, str. 17.
27. Drury, C. (2008). *Management and Cost Accounting*. Cengage Learning EMEA.
28. Drury, C., & Tayles, M. (2005). *Management Accounting for Business*. Cengage Learning EMEA.

29. Dunković D. (2011). *Strateško menadžersko računovodstvo*, Skripta s vježbama, RRiF visoka škola za financijski menadžment, str 45.
30. Feigenbaum, A. V. (1951). *Total Quality Control*.
31. Franjić, D. (2011). *Upravljanje troškovima u poduzeću Uniline d.o.o.*
32. Garrett, P., (1996). *Target costing*. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) Official Terminology, 85, page 29.
33. Garrison, R. H., Noreen, E. W., Brewer, P. C., & Chesley, J. A. (2019). *Managerial Accounting (17th ed.)*. McGraw-Hill Education
34. Gulin, D. (2003): *Računovodstvo*. HZRFD, Zagreb, str. 332., 323., 326
35. Gulin, D. et al. (2011). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
36. Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
37. Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2018). *Cornerstones of Cost Management*. Cengage Learning.
38. Hansen, J.C. (2006). *Value Management: Practice and Application*. Taylor & Francis.
39. Helms, M. M., Etkin, L. P., Baxter, J. T., & Gordon, M. W. (2005). *Managerial implications of target costing*. *Competitiveness Review: An International Business Journal*, 15(1), 49-56.
40. Hočevar, M. (2003). *Prednosti i manjkavosti nekih suvremenih računovodstvenih metoda*. Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, br. 5.
41. Hočevar, M. (2006). *Kalkulacije troškova u uslužnom poduzeću*. RriF, Vol.11, Zagreb, str. 13.
42. Horngren T., Datar, C., Foster, G. (2003). *Cost Accounting*. New Jersey, Prentice Hall, str. 3.
43. Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Cost accounting: A managerial emphasis*. Pearson Education.

44. Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2015). *Cost accounting: A managerial emphasis*. Pearson.
45. Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2018). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. Pearson.
46. Howell, R. A. (1994). *Implementing Target Costing, Strategic Cost Management*. Institute of Management Accountants, str. 2.
47. Hrvatski računovođa (2005). *Upravljanje troškovima – povećanje konkurentnosti i uspješnosti poslovanja*. Zagreb – Zadar, str. 109.
48. Jalae, H. (2012). *Advantages of Target Costing in Organization*. International Journal of Research in management, 2(1), 10-18.
49. Jelavić, A. Ravlić, P., Starčević, A., Šamanović, J., (1993). *Ekonomika poduzeća*. Zagreb, str. 193.
50. Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press.
51. Kaplan i Anderson (2007). *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*. Harvard Business Review.
52. Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost and effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Harvard Business Press.
53. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). *The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance*. Harvard Business Review, 70(1), 71-79.
54. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996.). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Harvard business review, 74(1), 75-85.
55. Kaplan, R. S., i Cooper, R. (1998). *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business Press.
56. Karić, M., (2006). *Ekonomika poduzeća*. II. Izdanje, Ekonomski fakultet u Osijeku
57. Kato, M. (2010). *Target Costing: A Japanese Cost Management Tool*. International Journal of Business and Management, 5(7), 1-9.

58. Khan M.A. & Jain P.K. (2017). *Cost Reduction Strategies for Businesses: A Comprehensive Guide*.
59. Kocakulah, M. C., & Austill, A. D. (2006). *Product development and cost management using target costing: a discussion and case analysis*. Journal of Business & Economics Research (JBER), 4(2).
60. Kotler, P., & Armstrong, G. (2010). *Principles of marketing*. Pearson Education, page 147.
61. Kozić, M. (2021). *Značaj suvremenih metoda obračuna troškova*.
62. Kraus, K., & Weber, J. (2010). *Target costing at Mercedes-Benz: applying purpose-built calculation models in product development*. Journal of Business Strategy, 31(3), 21-30.
63. Krog, T., (2019). *Primjena kalkulacije i obračun troškova u proizvodnom procesu*.
64. Kumar (2020.): *Process-Based Costing: A Comprehensive Overview*. Journal of Cost Management
65. Lee, T. (2013). *New product development for the automotive industry: a case study*. International Journal of Innovation, Management and Technology, 4(6), 632-636.
66. Liu, Y., & Jiao, H. (2012). *Research on target costing based on the combination of top-down and bottom-up approach*. Journal of Software, 7(2), 305-312.
67. Lucey, T. (2008.) *Costing*. seventh edition, DP Publication, London, str. 9.
68. M. Drljača (2003). *Karakteristike troškova kvalitete.*, Zagreb, Infomart, br7-8, str. 6.-9.
69. Matarneh G.F., El-Dalabeeh A.R. (2016). *The role of target costing in reducing costs and developing products in the Jordanian public shareholding industrial companies*. International journal of academic research in accounting, finance and management sciences, 6(4), str 305.
70. Matsui, Y. (1992). *The Japanese target costing system*. Journal of Cost Management, 6(1), 4-10.
71. Matsui, Y., & Tsuneda, T. (2005). *A study on target costing: Comparing Japanese and American management accounting*. Journal of Management Accounting Research, 17, 131-148.

72. Matsuo, H., & Nakagawa, M. (2005). *Target costing: The next frontier in strategic cost management*. *Journal of Cost Management*, 19(2), 4-11.
73. Mijoč J., Pekanov D., Mijoč I. (2014). *Investigation of the relationship between contemporary cost management methods and improvement in financial performance*. *Economic research- Ekonomska istraživanja*, 27(1), str 395.
74. Mikić, M. (2009). *Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima*. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, 7(1), 161-176.
75. Miles, L. (1947). *Value engineering: A new technique for cost reduction*. *Industrial Engineering*, 49(7), 537–541.
76. Milić M., (2015). *Karakteristike i usporedba tradicionalnih sustava obračuna troškova sa suvremenom ABC metodom i metodom ciljanih troškova*. *Završni rad*, str 29.
77. Monden, Y. (1993). *Toyota Production System: An Integrated Approach to Just-In-Time*. CRC Press.
78. Nicolini, D., Tomkins, C, Holti, R., Oldman, A. & Smalley, M, (2000), *Can target costing and whole life costing be applied in the constmction industry? Evidence from two case studies*. *British Journal of Management*, 11, 303-324
79. Palulun, Y., Luhsasi, D. I., & Sitorus, D. S. (2021). *Analysis of Readiness to Use Target Costing Method in Production Cost Efficiency Efforts at Risha Bakery*. *Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal)*, 6385-6395.
80. Pepur, P., (2016). *Računovodstvo troškova*. 21.
81. Perčević, H., Dražić Lutilsky, I. (2006). *Računovodstveni modeli ocjene profitabilnosti proizvoda*. Zagreb: *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 4 No. 1.
82. Polimeni R. S., Handy S. A., Cashin J. A. (1999). *Troškovno računovodstvo*. Faber & Zgombić Plus d.o.o., Zagreb, str. 5.
83. Potnik Galić, K. (2015). *Strateško upravljanje troškovima – primjena suvremenih metoda upravljanja troškovima*. Požega: *Veleučilište u Požegi*.
84. Prevel Katsanis, L. (2010). *Introduction to Health Care Services: Foundations and Challenges*. Jossey-Bass.

85. Ramljak, B. (2013). *Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja poslovnog rezultata*. Sveučilište u Splitu, Split
86. Ravlić P., Ruža F., Vušković J., (1974). *Ekonomika poduzeća*. Više ekonomske škole Pula, Split, Varaždin, Varaždin, str 307.
87. Robert B. Stewart (1981). *Value Analysis Tear-Down: A New Process for Product Development and Innovation*. Prentice-Hall.
88. Rogošić A. i Perica I. (2016). *Strateško menadžersko računovodstvo-pregled metoda*. Ekonomski pregled, (67), 2: 153.-176.
89. Ronald, W. Hilton, & David, E. Platt, (2020). *Managerial Accounting*. McGraw-Hill Education.
90. Sakurai, M. (1989) prema Feil, P., et al. (2004). *Japanese Target Costing Historical Perspective, International Journal of Strategic Cost Management*. Vol. 2, No. 4, str. 14.
91. Sakurai, M., (1989). *Target costing and How to Use It*. Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry. pp 39-50.
92. Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). *Strategic cost management: The new tool for competitive advantage*. Free Press.
93. Shank i Govindarajana, (1993). *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. Harvard Business Review.
94. Shields, M. D., & Young, S. M. (1989). *Managing Product Life Cycles Using ABC*. Management Accounting, 71(8), 34-39.
95. Simmonds, K. (1981). *Strategic management accounting*. Management Accounting, (59),4:26-30.
96. Smith (2017). *The Benefits of Activity-Based Budgeting*. Harvard Business Review.
97. Smith, J. (2020). *Target Costing: A Brief History*.
98. Sugimori, Y., Kusunoki, K., Cho, F., & Uchikawa, S. (1977). *Toyota production system and kanban system: Materialization of just-in-time and respect-for-human system*. International Journal of Production Research, 15(6), 553-564.

99. Špac, (2011). *Upravljanja troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost*. Zagreb, RRIF br. 8/11. , str. 98.-101.
100. Šuto, J. (2020). *Analiza Troškova Poslovanja Kod Društva Ricardo D. O. O.*
101. Tušek B., Vašiček V., Žager L., Žager K. (2007). *Osnove računovodstva, računovodstvo za neračunovođe*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa.
102. Uredba (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 19. srpnja 2002. o primjeni međunarodnih računovodstvenih standarda (SL L 243, 11.9.2002., str. 1.–4.)
103. Weygandt, J. J., Kimmel, P. D. & Kieso, D. E. (2011). *Managerial accounting: Tools for business decision making*. Sixth edition. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, p.9
104. Weygandt J.J., Kimmel, P.D., Kieso, D.E. (2020.). *Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making*. 6th Edition

Popis tablica

<i>Tablica 1. Modeli upravljanja troškovima</i>	<i>18</i>
<i>Tablica 2. Simulacija troškova sirovina.....</i>	<i>58</i>
<i>Tablica 3. Simulacija troškova rada</i>	<i>59</i>
<i>Tablica 4. Simulacija općih troškova proizvodnje</i>	<i>60</i>
<i>Tablica 5. Ukupni trošak proizvodnje bezglutenskog muffina</i>	<i>61</i>
<i>Tablica 6. Definirani ciljni trošak.....</i>	<i>69</i>
<i>Tablica 7. Troškovi sirovina nakon primjene mjera smanjenja troškova</i>	<i>70</i>
<i>Tablica 8. Postignuti trošak proizvodnje</i>	<i>71</i>

Popis slika

<i>Slika 1. Osnovne skupine neproizvodnih troškova.....</i>	<i>10</i>
---	-----------

Popis kratica

ABB= Activity Based Budgeting

ABC = Activity Based Costing

BSC = Balanced Score Card

PBC = Procesess Based Costing

PDCA = Plan-Do-Check-Act

QCM = Quality Cost Management

TC = Target costing

TPC = Traditional Product Costing