

UNIVERZITET "HAXHI ZEKA"

**FAKULTET MENADŽMENTA U TURIZMU HOTELIJERSTVU I
OKOLIŠU**



DIPLOMSKI RAD

Tema: Primjena i značaj savremenih metoda troškova

Mentor:

Prof. dr. Husnija Bibuljica

Student:

Emir Adžajlić

PEĆ, 2024

UNIVERZITET „HAXHI ZEKA” U PEĆI

FAKULTET MENADŽMENTA U TURIZMU HOTELIJERSTVU I OKOLIŠU

DIPLOMSKI RAD

Smjer: Menadžment u turizmu

Predmet: Osnovi računovodstva u turizmu

Tema: Primjena i značaj savremenih metoda troškova

Student:

Ime i prezime studenta:

Emir Adžajlić

Status studenta:

Redovan

Broj indexa:

320032021

Stepen studija:

Treća godina

Stručnost:

Department – odsjek: Menadžment u turizmu

Mentor:

Prof. dr. Husnija Bibuljica

PEĆ, 2024

SADRŽAJ

SAŽETAK

UVOD	1
1. TROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO	2
2. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA	4
2.1. Pojemno određivanje i definisanje troškova	5
2.2. Klasifikacija troškova	9
2.3. Metode i sistemi obračuna troškova	12
3. SAVREMENI METOD OBRAČUNA TROŠKOVA.....	14
3.1. Značaj savremenih metoda obračuna troškova	14
3.2. ABC metoda obračuna troškova	16
3.2.1. Faze razvoja ABC metode	18
3.2.2. Primjena ABC metode	19
3.2.3. Prednosti i nedostaci ABC metode	25
3.2.4. Razlike između tradicionalnih i ABC metode	26
3.2.5. Mogućnost primjene ABC metode obračuna troškova u BiH.....	29
4. TARGET COSTING (TC) METODA OBRAČUNA TROŠKOVA	32
4.1. Uvođenje i primjena TC metode obračuna troškova	35
4.2. TC metoda u odnosu na tradicionalne metode obračuna troškova	39
4.3. TC metoda u odnosu na tradicionalne metode obračuna troškova	41
ZAKLJUČAK	46
LITERATURA	48

SAŽETAK

Cilj ovog završnog rada jeste objasniti pojam i podjelu troškova, opisati tradicionalne metode obračuna troškova te u glavnom dijelu objasniti savremene metode obračuna troškova i njihov značaj i napraviti usporedbu tradicionalnih i savremenih metoda obračuna troškova.

Svakodnevno usavršavanje tehnologije i globalizacija doveli su do značajnih promjena i u procesu proizvodnje, te povećanja konkurentnosti. A savremenija proizvodnja dovela je potrebe za novim metodama i alatima menadžmenta u svrhu održavanja visokog položaja na tržištu. Iz toga proizilazi da je potreban i novi sistem i metode obračuna troškova, kako bi se odgovorilo tržišnim zahtjevima.

Ono čemu teži svako preduzeće jeste tržišna efikasnost, te svako preduzeće traži način kako da što uspješnije upravlja troškovima, a sve u cilju ostvarivanja konkurentske prednosti i profitabilnosti preduzeća.

Osnovnim ciljem upravljanja troškovima poslovanja nameće se ostvarenje dugoročne koristi od nastalog troška ili ostvarenje određenog cilja poslovanja uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentsku poziciju.

U posljednje vrijeme su se mnoga preduzeća kako proizvodna tako i uslužna suočila sa dramatičnim promjenama u uslovima poslovanja. Smanjenje administrativne regulative u kombinaciji sa intenzivnom konkurencijom od inostranih preduzeća na domaćem tržištu dovodi do toga da se većina preduzeća bori na visokokonkurentnom globalnom tržištu.

Također i životni vijek savremenih proizvoda se smanjuje povezujući na taj način rizik proizvodnje. Sami troškovi istraživanja i razvoja čine značajan dio troškova u ukupnim troškovima proizvodnje proizvoda, a nose veliki pečat nepovratnosti u slučaju da proizvod ne dođe na tržište.

Kao najveći problem u tradicionalnim sistema obračuna troškova javlja se raspored indirektnih troškova i njihovo sve veće učešće u ukupnim troškovima. S toga da bi se riješio problem sve većeg udjela indirektnih troškova u ukupnim troškovima potrebno je koristiti savremene metode obračuna troškova.

Kao najznačajnije savremene metode obračuna troškova javljaju se:

- ABC (Activity based costing) metoda obračuna troškova

➤ TC (Target costing) metoda obračuna troškova

ABC metoda je savremena metoda obračuna troškovima kod koje osnovicu za raspoređivanje troškova na nositelje troškova predstavljaju troškovi aktivnosti. Za razliku od tradicionalne metode obračuna troškovima, ABC metoda je nastala u razdoblju porasta općih proizvodnih troškova zbog razvoja tehnologije iz potreba stvarnog života, jer tradicionalne metode i njena ograničenja nisu donosili dobre rezultate u poslovanju preduzeća.

S druge strane, Target costing metoda obračuna novijeg je datuma, te to je metoda kod koje se određuje prije svega ciljani trošak i željena dobit, te prema tome se planiraju i aktivnosti u proizvodnji preduzeća. koja služi za reduciranje ukupnih troškova tijekom životnog ciklusa proizvoda.

UVOD

Današnje poslovno okruženje dovelo do značajnih promjena u poslovanju preduzeća, te u samoj strukturi i ponašanju troškova. Te s toga savremeno poslovanje nameće potrebu za novim metodama obračuna troškova, jer tradicionalne metode više ne mogu pratiti promjene koje se u današnjem poslovnom okruženju dešavaju.

Svako preduzeće teži da ostvari tržišnu efikasnost, da bude konkurentno na globalnom tržištu, ali i povećava svoju profitabilnost. Također životni vijek proizvoda se smanjuje, te se pojavljuju inostrani konkurenti, te se domaća preduzeća bore na visokokonkurentnom globalnom tržištu.

Zbog toga je važno upravljati troškovima na pravi način, kao osnovni cilj upravljanja troškovima poslovanja jeste ostvarenje dugoročne koristi od nastalog troška ili ostvarenje određenog cilja poslovanja uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentsku poziciju. Iz čega proizilazi da svako preduzeće želi da ostvari što bolji poslovni rezultat i konkurentnost uz što manje troškove.

Kao najznačajnije savremene metode obračuna troškova javljaju se: ABC metoda obračuna troškova i target costing metoda obračuna troškova.

ABC metoda pruža detaljnije informacije temeljem kojih će se efikasnije planirati i kontrolirati troškovi u odnosu na tradicionalne metode. Pored toga, ABC metoda efikasnija je i preciznija u raspoređivanju fiksnih troškova. Te, nositelji troškova su troškovi aktivnosti. Prednosti ABC metode najjače dolaze do izražaja u preduzećima sa većim udjelom indirektnih troškova, širim proizvodnim asortimanom i s većim brojem različitih aktivnosti. ABC metoda ne zamjenjuje tradicionalni sustav praćenja troškova, nego ga nadopunjava informacijama koje će osigurati pravilni raspored troškova.

Drugu grupu čini Target costing metoda, odnosno Metoda ciljanih troškova, koja predstavlja metodu kod koje se reduciraju troškovi u toku životnog ciklusa proizvoda, kako bi se ostvario ciljani trošak i željena dobit. Ova metoda odgovara na pitanje: Koliko proizvod smije koštati i koje osobine proizvod mora imati? To je savremeni pristup koji je tržišno orijentisan na planiranje ciljanih troškova, što znači da tržišne cijene određuju visinu i strukturu troškova preduzeća.

1. TROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO

Dok se finansijsko računovodstvo bazira na procesu pripreme i prezentiranja temeljnih finansijskih izvještaja vanjskim (eksternim) korisnicima kao što su potencijalni investitori, poslovne banke, državne institucije i drugi, računovodstvo troškova je okrenuto internim korisnicima unutar preduzeća.

Računovodstvo troškova osigurava upravi društva podatke o troškovima određenih proizvoda, zaliha, aktivnosti ili funkcija u društvu te uspoređuje stvarne troškove s unaprijed određenim veličinama.¹ Ono je izvor različitih podataka i informacija potrebnih za brojne kako svakodnevne tako i dugoročne odluke.

Za obnašanje upravljačkih funkcija potrebni su podaci o troškovima. Podaci o troškovima moraju biti opsežni i detaljni, a osobito je bitno da budu utvrđeni pravovremeno i na sustavnoj osnovi. U postavljanju ciljeva društva kao i utvrđivanju jesu li postavljeni ciljevi ostvareni sudjeluju razne upravljačke skupine. Četiri osnovne upravljačke funkcije koje su svojstvene svim djelatnostima bez obzira na veličinu društva su: planiranje, organiziranje, upravljanje i kontrola.

Računovodstveni koncepti i praksa koja se odnosi na mjerenje troškova izvođenja različitih poslovnih aktivnosti i mjerenje troškova proizvodnje raznih proizvoda zove se računovodstvo troškova.

Troškovno računovodstvo u biti obuhvaća računovodstvene koncepte i praksu prikupljanja, klasifikacije, zapisivanja, mjerenja i analize troškova u proizvodnji različitih proizvoda i usluga te u realizaciji/ različitih poslovnih aktivnosti.²

Nadzor nad računovodstvom troškova uobičajeno obavlja šef računovodstva ili osoba zadužena za računovodstvo troškova. U domenu računovodstva troškova uključeno je utvrđivanje i objavljivanje podataka o troškovima materijala, rada te o indirektnim troškovima proizvodnje kao i za vođenje potrebne dokumentacije u vezi s time.

O tome na koji način je računovodstvo troškova definirano u nekom društvu, ovisit će do koje mjere ono sudjeluje u donošenju upravljačkih odluka. U nekim slučajevima troškovno računovodstvo

¹ Ralph S Polimeni, Sheila A.Handy, James A.Cashin, Faber Zgombić Plus, Troškovno računovodstvo; Revicon Zagreb; Zagreb; 1999. str. 1

² Belak, V. ; Menadžersko računovodstvo,; RRIF plus; Zagreb; 1995., str. 124

zaduženo je isključivo za prikupljanje podataka o troškovima proizvodnje dok u analizi takvih podataka za potrebe donošenja odluka ne sudjeluje.

U drugim slučajevima svakodnevne odluke će se temeljiti upravo na informacijama dobivenim od računovodstva troškova. Prema široj definiciji računovodstva troškova pod ovim pojmom se podrazumijeva proces utvrđivanja, zbrajanja i interpretacije podataka potrebnih za planiranje i kontrolu, odluke rukovodstva i utvrđivanja troškova po proizvodima.³

Različite aktivnosti računovodstva troškova prema njegovoj široj definiciji obuhvataju širok spektar odgovornosti što uključuje:

1. Izradu podataka za potrebe planiranja i kontrole;
2. Izradu podataka za potrebe svakodnevnih odluka ili kada se radi o specifičnim projektima koji zaktjevaju izbor između mogućih alternativa;
3. Sudjelovanje u postavljanju i provedbi planova;
4. Uvođenje postupaka usmjerenih na poboljšavanje poslovanja i snižavanje troškova,
5. Razvoj i unapređenje sistema za praćenje troškova;
6. Evidentiranje i objavljivanje troškova po pojedinim proizvodima i odjelima.

Računovodstvo troškova zadovoljava potrebe za informacijama u svrhu: internog redovnog izvještavanja menadžera za planiranje troškova i kontrolu troškova poslovanja, te za ocjenu izvršavanja područja djelovanja zaposlenika u poduzeću; internog redovnog izvještavanja menadžera o profitabilnosti po proizvodima, marki proizvoda, kupcima, prodajnim mjestima i slično što u konačnici može pridonijeti donošenju odluka o alokaciji resursa i definiranju cijena; te internog neredovnog izvještavanja menadžera za strateške i taktičke odluke kao što su formuliranje sveukupnih politika i dugoročnih planova, odluke o razvoju novih proizvoda, o ulaganju u opremu i za druge posebne odluke u izvanrednim situacijama.

³ Ralph S Polimeni, Sheila A. Handy, James A. Cashin, Faber Zgombić Plus, Troškovno računovodstvo; Revicon Zagreb; Zagreb; 1999. str. 5

2. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA

Osnovnim ciljem upravljanja troškovima poslovanja nameće se ostvarenje dugoročne koristi od nastalog troška ili ostvarenje određenog cilja poslovanja uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentsku poziciju. Kao i pri maksimizaciji profita, naglasak se stavlja na dugoročno, a ne kratkoročno održivu poziciju preduzeća na tržištu.

Da bi ostvarilo svoje ciljeve poslovanja, preduzeće treba nadjačati konkurenciju ne samo danas već i u budućnosti, a pomoću upravljanja troškovima ono to može učiniti na dva načina: efikasnijim korištenjem internih resursa preduzeća i strogom kontrolom troškova ili premošćivanjem proizvodnih aktivnosti koje rezultiraju visokim troškovima.⁴ Iz navedenoga osnovnog cilja upravljanja troškovima mogu se izdvojiti još dva cilja: globalna konkurentnost preduzeća i kontinuirano unapređivanje poslovanja.

Kao i kod provođenja drugih strategija poslovanja, uvođenje sistema upravljanja troškovima zahtijeva potpunu posvećenost preduzeća od vrhovnog menadžmenta do uključenosti zaposlenika na svim hijerarhijskim razinama i uvođenja sustava kontrole učinkovitosti koji će pomoći unaprijediti aktivnosti koje rezultiraju dodanom vrijednosti, a smanjiti one koje tome ne doprinose.⁵

Menadžeri moraju biti u mogućnosti utvrditi sve aktivnosti koje rezultiraju stvaranjem troškova i odrediti uzroke njihova nastanka. Isto tako trebaju znati koristiti svoje znanje u svrhu upravljanja troškovima i ostvarivanja ušteda, a sve to u kooperaciji s malim brojem saradnika kako ne bi porasli administrativni troškovi. Uključivanjem zaposlenika u sistem upravljanja troškovima, menadžeri koriste kreativne i sinergijske efekte svih zaposlenika u svrhu rješavanja nastalih problema.

Drugim riječima, cilj navedenog djelovanja je iskorištavanje resursa, kao što su ideje zaposlenika, njihove kreativnosti i energije kako bi se riješili operativni problemi i osiguralo kontinuirano unaprjeđenje poslovanja preduzeća.

⁴ Mihaela Mikić; Upravljanje troškovima u malim i srednjim preduzećima- pregledni znanstveni rad; Zagreb; str.163

⁵ Agrawal, S.P., Mehra, S., Siegel, P.H.: Cost Management System: An Operational Overview, Managerial Finance, Vol. 24, No. 1, 1998., str. 60.

2.1. Pojmovno određivanje i definisanje troškova

Troškovi predstavljaju jedan od najvitalnijih i najdinamičnijih faktora u poslovanju svakog preduzeća i privrede uopšte. Između troškova i rada preduzeća mnogi smatraju da se može staviti znak jednakosti. Troškovi su postali funkcija ekonomije preduzeća, jer je gotovo nemoguće zamisliti rad preduzeća bez troškova. Troškovi su nesumnjivo i jedan od najbitnijih faktora poslovnog rezultata, jer njihovo snižavanje omogućuje savladavanje suštinskih problema preduzeća.

U literaturi brojne su definicije troškova, među kojima je najčešća: "Troškovi su cjenovni izraz utroška resursa. Kvantitativno posmatrano, troškovi su proizvod utroška elemenata proizvodnje (količina outputa) i cijena tih utroška po jedinici utroška (cijena inputa).⁶

Može se reći da je trošak u novčanim jedinicama iskazan iznos utrošenog novca ili druge imovine, izvršenih usluga ili nastalih obaveza u zamjenu za dobra ili usluge koje su primljene ili trebaju biti primljene.⁷

Troškovi preduzeća se definišu kao novčani izraz trošenja faktora procesa rada u vezi stvaranja učinaka preduzeća. U širem smislu troškovi preduzeća su vrijednost svih utroška i izdataka koji su prouzrokovani stvaranjem proizvoda ili pružanjem usluge.

Osnovne karakteristike troškova su:

1. Troškovi se izražavaju vrijednosno (novčano)
2. Rezultat su ostvarenih utroška i njihovih cijena
3. Direktno su vezani za odgovarajući učinak (proizvod ili uslugu).

Stručna i naučna obrada problematike troškova motivisana je, pored ostalog, potrebom utvrđivanja zakonomjernosti u kretanju troškova, njihovoj uslovljenosti, reagovanja u različitim uslovima i to sve u cilju pronalaženja načina da se utiče na njihovu visinu, čime se omogućuje poboljšanje finansijskog uspjeha.⁸

⁶ M. Rajkov ; Leksikon menadžmenta; FON - Centar za razvoj menadžmenta; Beograd,, 1993., str. 202.

⁷ Ralph S Polimeni, Sheila A. Handy, James A. Cashin, Faber Zgombić Plus, Troškovno računovodstvo; Revicon Zagreb; Zagreb; 1999. str. 5

⁸ Nevenka Žarkić-Joksimović ; Upravljačko računovodstvo- Računovodstvo za menadžment; Beograd , 1995; str. 71

Svaka stavka koja nešto košta organizaciju, predstavlja interes za pronalaženje načina da se utiče na njenu visinu. Otuda i činjenica da, kad je riječ o problematici troškova u preduzeću, polazna osnova može biti samo tzv. "puna cijena koštanja", koja obuhvata sve vrste troškova minulog i živog rada.

Parcijalna analiza, zasnovana na ispitivanju materijalnih troškova i amortizacije, bila bi ne kompletna, a rezultati takve analize bili bi samo djelimični, jer su preduzeća nužno upućena na pokrivanje svih kalkulativnih elemenata.⁹

Veća ekonomija kod trošenja ili, kako se to drugačije naziva sniženje troškova, sigurno povećava sve kategorije dobiti preduzeća. Ostvareno sniženje troškova u jednom periodu, omogućuje njihovo dalje sniženje u idućim periodima. Isto tako, sniženje jedne grupe troškova za određeni obim proizvodnje, vrlo često podstiče napore za sniženje i drugih troškova. Sniženje troškova u jednoj radnoj jedinici, podstiče interes za snižavanjem troškova i u drugim radnim jedinicama. Sniženje troškova materijala, na primjer, ubrzava obrt sredstava. Smanjenje visine angažovanih sredstava znači, eventualno i smanjenje troškova za kredite (kamate).

Sasvim je suprotno s povećanjem troškova. Zbog povećanja troškova dolazi do smanjenja dobiti, a vrlo često se otežava i cjelokupan rad preduzeća. Stalno povećanje troškova i cijene koštanja, otežava finansijsko poslovanje, vodi ka dodatnim kreditima, te dodatnim troškovima i rashodima.

Kad preduzeća nisu bila velika, ona su mogla biti vođena i na bazi opštih podataka o troškovima. Međutim, porast veličine preduzeća nužno stvara potrebu za analizom troškova. Stoga, u svrhu kontrole troškova, treba obezbjediti sistem evidencije troškova, kao i sistem i metode njihovog analitičkog ispitivanja.

Postoje različite koncepcije i brojna pojmovna određenja troška, ali može se reći da troškovi predstavljaju u novcu izraženu vrijednost utrošenih resursa u proizvodnji novih ili stvaranju određenih učinaka. U užem smislu pod troškovima se smatra potrošnja resursa zbog izrade novih proizvoda. Troškovi shvaćeni na ovaj način imaju karakter prenijete vrijednosti.

⁹ Nevenka Žarkić-Joksimović ; Upravljačko računovodstvo- Računovodstvo za menadžment; Beograd , 1995; str. 71

Prema pojmovnom određenju u najužem smislu troškovi predstavljaju svjesno uništavanje korisnih resursa u procesu proizvodnje s namjerom da se u zamjenu za to dobiju još korisniji proizvodi, odnosno neki drugi učinci¹⁰.

Može se reći da troškovi predstavljaju vrijednosno izražene utroške rada, materijala, trajne i tekuće imovine te tuđih usluga zbog ostvarivanja određenih učinaka (proizvod, roba ili usluga). Iz ovog pojmovnog određenja vidljivo je da se naglasak stavlja na vrste troškova.

Navedenim pojmovnim određenjima troška zajedničko je da u općem smislu troškovima smatraju smanjivanje i nestanak postojećih resursa, kako ljudskih potencijala i ljudskog kapitala, tako materijalnih i financijskih resursa. Jednako tako, za sva navedena pojmovna određenja troška karakteristično je navođenje mogućnosti mjerenja, izračunavanja i izražavanja troškova u novčanom iznosu. Ova mogućnost izražavanja vrlo je značajna s aspekta planiranja, razvrstavanja, evidentiranja, kontrole, analize i upravljanja troškovima.

Može se tvrditi, bez bilo kakvog dvoumljenja, da su troškovi uvijek imali centralnu ulogu i značaj u poslovanju preduzeća. Čak i u onim slučajevima u kojima poslovni poduhvati nisu toliko involvirani troškovima, u kojima troškovi ne predstavlja faktor koji odlučuje, posmatrani u kontekstu dugoročnog poslovanja preduzeća, teško se može zamisliti da troškovi imaju sporedan karakter. Troškovi reklame i propagande, na primjer, nastaju zato da bi se ostvario veći promet, veći obim proizvodnje, ali sigurno i zato da bi se ostvarili niži troškovi po jedinici proizvoda ili veći finansijski rezultat.

Prema važećem analitičkom kontnom planu za privredna/gospodarska društva, troškovi se nalaze na klasi 5- rashodi, a obuhvataju slijedeće grupe:

- 50 - Nabavna vrijednost prodane robe
- 51 - Materijalni troškovi
- 52 - Troškovi plaća i ostalih primanja zaposlenih i drugih fizičkih lica
- 53 - Troškovi proizvodnih usluga
- 54 - Amortizacija i troškovi rezervisanja
- 55 - Nematerijalni troškovi

¹⁰Metode upravljanja troškovima, https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf?fbclid=IwAR1HjETNay-Eqt6h_FJrUpRUeppK3ZbYwpJ8jklNggN0FmQg2ZxoeGTOQA4, datum pristupa: 14.04.2020.

- 56 - Finansijski rashodi
- 57 - Ostali rashodi i gubici
- 58 - Rashodi/gubici iz osnova umanjenja vrijednosti sredstava
- 59 - Efekti promjena računovodstvenih politika i ispravki grešaka iz ranijih godina, promjena vrijednosti zaliha učinaka i prenos rashoda.¹¹

Kada promatramo troškove s računovodstvenog aspekta trebali bi razlikovati troškovima bliske kategorije kao što su utrošci, izdaci ili rashodi koji se u stvarnosti poistovjećuju sa troškovima a imaju skroz različita značenja.

Tako se utrošak definira kao fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranju učinaka, dok se izdatak definira kao smanjenja novčanih sredstava u blagajni i na računima u bankama.¹² Pritom treba istaknuti da se izdacima mogu smatrati samo smanjenja novčanih sredstava nastala na „normalni“ način. Naime, smanjenje novca u blagajni koje je nastalo kao posljedica provalne krađe, na primjer, ne može se smatrati izdatkom.

Izdatke možemo svrstati u tri grupe:

1. Izdaci na kojim se temelje troškovi;
2. Izdaci koji su ekonomski povezani sa troškovima;
3. Izdaci koji se ne evidentiraju ni kao troškovi, niti ulaze u kalkulacije troškova.

Razlika između troškova i izdataka je uočljiva na slijedećem primjeru: Preduzeće dobije neka sredstva za rad bez obaveze plaćanja naknade(donacije- besplatno), iako je sredstvo za rad dobijeno besplatno zakonska je obaveza da se izvrši procjena fer vrijednosti tih sredstava, a na procijenjenu vrijednost se obračunava amortizacija kao da je sredstvo plaćeno. Pošto amortizacija predstavlja dio troškova proizvodnje nastaje trošak, a da nije učinjen nikakav izdatak.

Dok su rashodi negativna stavka računa dobitka/gubitka i mogu se definirati kao žrtvovani resursi u stvaranju prihoda kojem pripadaju i koji se odnosi na određeno vremensko razdoblje. To znači da nisu svi troškovi istodobno i rashodi. Troškovi proizvodnje, na primjer, postaju rashodi tek kada se proizvodi prodaju i kad se na temelju te prodaje prizna prihod. Preciznije rečeno, priznavanje prihoda,

¹¹ Analitički kontni plan za privredna/gospodarska društva, Revicon, 2011

¹² Belak, V. ; Menadžersko računovodstvo,; RRIF plus; Zagreb; 1995., str. 125

po pravilu, povlači za sobom i priznavanje pripadajućih mu rashoda. Rashod je bespovratno izdavanje novca ili dobara, a da to izdavanje nije neposredno uslovljeno ostvarivanjem poslovnih učinaka. Razlika između pojma rashoda i troška najbolje je vidljiva ako se zna da trošak predstavlja onaj dio rashoda koji može biti ukalkulisan u prodajnu cijenu proizvoda.

Rashodi mogu biti:

1. Poslovni – ukoliko se neki rashod može ukalkulisati u prodajnu cijenu, on je poslovne prirode tj. trošak;
2. Neposlovni – su oni koji nisu u vezi sa ciljevima poslovanja u svrhu proizvodnje i ne mogu se ukalkulisati u cijenu proizvoda.¹³

Na primjer, donacija sportskom klubu može biti u svrhu reklame preduzeća, u tom slučaju može biti ukalkulisana kao trošak, ali može biti i neuslovljena pa ne ulazi u cijenu koštanja proizvoda. Često zakonodavac ograničava pojedine vrste neposlovnih rashoda tako da ne mogu biti smatrani troškom poslovanju u poreznom bilansu. Drugim riječima takvi neposlovni rashodi su dodatno oporezovani poreskom stopom kojom se oporezuje dobit.

2.2. Klasifikacija troškova

Često si postavljamo pitanje, zbog čega je bitna klasifikacija troškova?

Najbolji odgovor na ovo pitanje je upravo potreba za određivanjem najpogodnije metode njihovog kumuliranja i alociranja troškova.

Osnovne metode kumuliranja opisane su u nastavku:¹⁴

1. Kumuliranje po funkcijama:

- Proizvodna – Troškovi povezani s proizvodnjom proizvoda; Tu ubrajamo: troškove direktnog materijala, troškove direktnog rada i opće troškovi proizvodnje.
- Marketinška – Troškovi povezani s prodajom proizvoda ili usluga;
- Administrativna – Troškovi povezani s upravljačkim aktivnostima;
- Finansijska – Troškovi povezani s finansijskim aktivnostima.

¹³ Husnija Bibuljica "Računovodstvo" Peć 2012 god. Str. 129

¹⁴ Ralph S Polimeni, Sheila A. Handy, James A. Cashin, Faber Zgombić Plus, Troškovno računovodstvo; Revicon Zagreb; Zagreb; 1999. str. 6

2. Kumuliranje po elementima:

- Direktni materijal – Materijal koji je nedjeljiv dio gotovih proizvoda. Troškovi materijala su cjenovni izraz utroška materijala. U ove troškove spadaju: troškovi osnovnog materijala, troškovi pomoćnih materijala i energija, troškovi režijskog materijala;
- Direktni rad – Rad koji se direktno može pripisati dijelovima gotovog proizvoda; U troškove radne snage spadaju troškovi nadoknade za izvršeni rad, naknade za odsustvovanje sa posla, porezi i doprinosi za socijalno i zdravstveno osiguranje radnika.
- Indirektni troškovi proizvodnje – Indirektni materijal, indirektni rad i ostali troškovi proizvodnje koji se ne mogu jednostavno direktno pripisati određenoj jedinici, zadatku ili proizvodu.

3. Kumuliranje po proizvodu:

- Direktni troškovi – oni koji se mogu direktno pripisati proizvodu. Tu spadaju: trošak direktnog materijala i trošak direktnog rada
- Indirektni troškovi – oni koji se alociraju na proizvod pomoću određenog ključa. To su troškovi koje je nemoguće odvojeno pratiti po učincima jer su zajednički troškovi za više učinaka.

4. Kumuliranje po odjelima:

- Proizvodni – Odjel u kojem se određene proizvodne operacije primjenjuju na dio ili cijeli proizvod:
- Uslužni – Odjel koji nije direktno povezan s proizvodnjom, a čiji se troškovi u konačnici pridružuju proizvodnji.

5. Kumuliranje prema tome uključuju li se troškovi u trošak zaliha ili ne:

- Troškovi proizvoda – Ovi troškovi uključuju se u trošak zaliha u trenutku kada je proizvod proizveden, a tek u trenutku prodaje postaju rashodi i terete prihod.
- Troškovi razdoblja – Za ove troškove se smatra da su u većoj mjeri ovisni o protoku vremena nego o proizvodnji proizvoda. Zbog toga se takvi troškovi ne uključuju u vrijednost zaliha i s obzirom da se s njima povezano ne očekuju buduće koristi oni terete prihode obračunskog razdoblja u kojem su nastali.

6. Kumuliranje prema tome kako trošak reagira na promjenu količine proizvodnje:

- Varijabilni troškovi – Troškovi kod kojih je ukupni iznos u direktnoj međuovisnosti s količinom proizvodnje dok je jedinični trošak nepromijenjen bez obzira kako se mijenja količina.

- Fiksni troškovi – Troškovi koji su u ukupnom iznosu konstantni bez obzira na to kako varira količina proizvodnje dok jedinični troškovi opadaju s porastom količine.

7. Kumuliranje prema razdoblju u kojem terete prihode:

- Kapitalizirani – Troškovi kod kojih se očekuje da će ostvarivati koristi u budućim razdobljima i koji su zbog toga klasificirani kao imovina.
- Troškovi razdoblja – Troškovi koji doprinose ostvarivanju koristi samo u tekućem obračunskom razdoblju i zbog toga terete prihode obračunskog razdoblja u kojem su nastali.

8. Kumuliranje ukupnih i prosječnih troškova:

- Ukupni – Kumulirani trošak za određenu utvrđenu kategoriju;
- Jedinični trošak – Ukupan trošak podijeljen s brojem jedinica aktivnosti ili obima.

Posebno je važna podjela na fiksne i varijabilne troškove prije svega zbog planiranja i kontrole. Neki troškovi mogu se lako uključiti u jednu od navedenih kategorija, međutim postoje brojni troškovi, međutim postoje brojni troškovi osobito oni uključeni u opće troškove proizvodnje za koje bismo mogli reći da su poluvarijabilni troškovi. Takve troškove potrebno je pažljivo ispitati da bi se utvrdila njihova povezanost s promjenama u obimu proizvodnje.

Fiksni troškovi su troškovi koji u ukupnom, iznosu ostaju nepromijenjeni u okviru odgovarajućeg raspona bez obzira na fluktuacije obima aktivnosti. Kod takvih troškova fiksni jedinični troškovi fluktuiraju zavisno od promjena u obimu aktivnosti.¹⁵ Primjer takvih troškova su porez na nekretnine i plaće uprave.

Varijabilni troškovi su oni troškovi čiji se ukupni iznos mijenja u direktnoj ovisnosti o promjenama u obimu aktivnosti. Međutim unutar relevantnog raspona proizvodnje promjene u obimu proizvodnje neće uticati na promjenu jediničnih varijabilnih troškova. Direktni materijal rad općenito su primjeri koji se navode kao varijabilni troškovi.

Relativno fiksni troškovi su oni troškovi koji variraju ali ne u direktnoj ovisnosti o promjenama u obimu aktivnosti. Npr. troškovi kadrovskog odjela mogu ostati nepromijenjeni do određenog broja

¹⁵ Ralph S Polimeni, Sheila A.Handy, James A.Cashin, Faber Zgombić Plus, Troškovno računovodstvo; Revicon Zagreb; Zagreb; 1999. str. 9

zaposlenih u proizvodnji. Povećanje obima aktivnosti koje će dovesti do povećanje broja zaposlenih u proizvodnji iznad te određene razine dovest će do povećanja troškova kadrovskog osoblja.

2.3. Metode i sistemi obračuna troškova

Metode i sistemi obračuna troškova čine jednu cjelinu u obračunskom smislu. Postoji neposredna povezanost između metoda i sistema obračuna troškova:

1. Bez definisanog sistema obračuna troškova nema metode obračuna troškova;
2. Bez određenog metoda obračuna troškova sistem bi bio neupotrebljiv.¹⁶

Sistem obračuna troškova sa može definisati na sljedeći način:

„Metodologija računovodstvenog planiranja, identificiranja, praćenja i alokacije troškova u cilju utvrđivanja jediničnog troška proizvoda ili usluge (nositelja troškova).¹⁷

Sistem obračuna troškova predstavlja takav dio obračuna troškova, finansijskog rezultata i neposredno se odražava, odnosno osmišljava sve sastavne dijelove računovodstva troškova, a metod obračuna bi predstavljao aplikativnu stranu sistema obračuna za koje se preduzeće opredijeli.

Treba istaći da postoje mnogobrojni zadaci sistema obračuna troškova, odnosno faze obračuna troškova i to:

- Identifikacija troškova po prirodnim vrstama;
- Klasifikacija troškova na troškove proizvoda i troškove razdoblja;
- Evidentiranje i obuhvatanje troškova po mjestima troškova;
- Raspoređivanje indirektnih troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta troškova;
- Evidentiranje i obuhvatanje troškova po nositeljima troškova (proizvodima i uslugama);
- Utvrđivanje jediničnog troška proizvoda (usluge).

¹⁶ Husnija Bibuljica, Emin Neziraj;; RAČUNOVODSTVO ZA MENADŽERE;;Centar za Znanstveno istraživanje i Nauku "Haxhi Zeka"; str. 69

¹⁷ Tradicionalni sistemi obračuna troškova;

http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/Sustavi%20obra%C4%8Duna%20tro%C5%A1kova.pdf , datum pristupa: 20.04.2020.

Sistem računovodstva troškova sastoji se od obrazaca, tehnika i računovodstvene evidencije koja se koristi za dobijanje potrebnih informacija o troškovima svake vrste proizvoda i o obavljanju pojedinih funkcija. Pošto se sistem obračuna troškova najčešće primjenjuje u proizvodnim firmama pažnja će biti posvećena ovih sistema kod utvrđivanja troškova proizvedenih proizvoda. No bez obzira na to koncept računovodstva troškova može se primjeniti na širok raspon poslovnih situacija.

U proizvodnom preduzeću računovodstvo troškova treba da ispunjava dva važna upravljačka cilja:

1. Utvrđuje jedinični trošak svakog proizvedenog proizvoda;
2. Opskrbljuje preduzeće informacijama koje će koristiti za planiranje budućih poslovnih aktivnosti i za kontrolu troškova.¹⁸

Kontrola troškova ima za svrhu da se oni drže na odgovarajućem nivou, pa sistem obračuna troškova koji pruža informacije o jediničnim troškovima pruža mogućnost menadžmentu da brzo reagira kako bi spriječio rast troškova na neprihvatljivi nivo.

Možemo razlikovati dva sistema i metode obračuna troškova, a to su:

1. Tradicionalne metode obračuna troškova i
2. Savremene metode obračuna troškova.

Najznačajnije tradicionalne metode obračuna troškova jesu:

- Metoda obračuna troškova prema radnom nalogu i
- Metoda obračuna troškova po procesima

Što se tiče savremenih sistema obračuna troškova najznačajniji su:

- ABC metoda obračuna troškova (Activity based costing)
- TC (Target costing) metoda obračuna troškova

¹⁸ Admir Salkić, Mujo Salkić; Računovodstvo proizvodnje i trgovine; "FIN PROFIT"; Sarajevo; 2013, str.23

3. SAVREMENI METOD OBRAČUNA TROŠKOVA

3.1. Značaj savremenih metoda obračuna troškova

Postavlja se pitanje šta je to izazvalo promjene u obračunu troškova i pojavu savremenih metoda obračuna troškova?

Promjene iako poželjne desile su se u veoma kratkom roku što nije moglo ostati bez uticaja na obračun troškova. Navedene promjene dovele su do pojave globalizacije koja putem povećanja konkurentne sposobnosti preduzeća djeluje na: smanjenje vremena potrebnog da se neki proizvod pojavi na tržištu, smanjenja vremena zadržavanja materijala i ostalih resursa u preduzeću, sinhronizaciju svih nivoa proizvodnje i prodaje, također globalizacijom se mijenjao i način ponašanja i politika domaćeg tržišta, kao i ponašanja radnika, zbog toga što su nove komunikacijske tehnologije promijenile i odnos prema radu. Također globalizacija je povećala i konkurenciju.

Savremeni uslovi ukazuju na neprikladnost klasičnog načina troškova i klasičnih metoda njegovog obračunavanja. Šireći i obogaćujući svoju informacijsku ponudu računovodstvo troškova je u posljednje vrijeme sve više orijentisano ka kreiranju informacija potrebnih za podršku u donošenju ključnih strategijskih odluka.¹⁹

U posljednje vrijeme su se mnoga preduzeća kako proizvodna tako i uslužna suočila sa dramatičnim promjenama u uslovima poslovanja. Smanjenje administrativne regulative u kombinaciji sa intenzivnom konkurencijom od inostranih preduzeća na domaćem tržištu dovodi do toga da se većina preduzeća bori na visokokonkurentnom globalnom tržištu.

Između ostalog savremenu proizvodnju karakterizira i primjena novih tehnologija koja se ogleda u većoj fleksibilnosti proizvoda, procesa organizacije upravljanja...

Primjena novih tehnologija ima uticaj i na izmjenu strukture troškova kao i karakter pojedinih troškova. Promjene u strukturi troškova proizvoda mogu dovesti da zahtjeva za promjenom sistema obračuna troškova.

¹⁹ Porezni savjetnik br 12, 2015- Metode upravljanja troškovima u uvjetima globalizacije, <https://books.google.ba/books?id=x8-dDAAQBAJ&pg=PA67&dq=upravljanje%20troškovima&hl=bs&sa>

Klasičan način utvrđivanja cijene koštanja i upravljanja troškovima koji ima u vidu samo jednu fazu životnog vijeka proizvoda dovodi se u pitanje zbog toga što su troškovi koji nastaju prije faze proizvodnje proizvoda imaju tendenciju povećanja.

Zbog toga je važno efikasno upravljati troškovima u vrijeme dizajna, zatim prilagoditi se promjenljivim zahtjevima potrošača, smanjiti vrijeme uvođenja novih proizvoda...

Može se reći da zbog sve veće neprikladnosti klasičnih metoda, savremene metode obračuna troškova dobivaju sve više na značaju. Danas u savremenoj proizvodnji najveće učešće imaju troškovi izrade proizvoda cca 70 %, te čine većinu ukupnih troškova.

Također i životni vijek savremenih proizvoda se smanjuje povezujući na taj način rizik proizvodnje. Sami troškovi istraživanja i razvoja čine značajan dio troškova u ukupnim troškovima proizvodnje proizvoda, a nose veliki pečat nepovratnosti u slučaju da proizvod ne dođe na tržište.

Istraživanja u SAD su ukazala na neke alarmantne informacije, što se tiče klasičnih metoda obračuna troškova:

1. Menadžeri su nezadovoljni postojećim sistemom obračuna troškova. Osnovni razlog za to je način alokacije indirektnih troškova.
2. 50 % šefova računovodstva u SAD vjeruje da je klasični sistem obračuna troškova prevaziđen, 78 % da su podaci o troškovima proizvoda netačni.
3. Cijena koštanja je do 20 % prosječno ili preopterećena troškovima, ili nedovoljno opterećena troškovima.
4. Indirektni troškovi su po značaju rangirani odmah iza kvaliteta i uvođenja novih proizvoda, prema mišljenju rukovodioca kompanija.²⁰

Zbog navedenih činjenica i neprikladnosti tradicionalnih sistema obračuna troškova u savremenim uslovima proizvodnje, i pojave globalizacije i sve veće konkurencije savremene metode obračuna troškova postaju veoma značajne.

A kao najvažnije savremene metode obračuna troškova možemo navesti:

²⁰ Meliha Bašić, Ibro Popić, „Troškovno računovodstvo praktikum“, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, 2009, str. 210

1. Metod obračuna na osnovu aktivnosti (activity based costing)
2. Metod obračuna ciljanih troškova (target costing)

koje će se u nastavku detaljnije objasniti.

3.2. ABC metoda obračuna troškova

Robert Kaplan i Robin Cooper razvijaju obračun troškova temeljen na aktivnostima ili procesima kao alternativu tradicionalnim sistemima obračuna troška. Ova metoda dobiva naziv ABC (Activity Based Costing) metod.

ABC metoda je savremena metoda obračuna troškovima kod koje osnovicu za raspoređivanje troškova na nositelje troškova predstavljaju troškovi aktivnosti. Za razliku od tradicionalne metode obračuna troškovima koja je nastala u uvjetima radno intenzivne proizvodnje i malenog udjela općih proizvodnih troškova, ABC metoda je nastala u razdoblju porasta općih proizvodnih troškova zbog razvoja tehnologije.

Obračun troškova po aktivnostima predstavlja sistem za utvrđivanje mnogo tačnijih i pouzdanijih troškova proizvoda i proizvodnih linija u odnosu na podatke o troškovima istih koje produkuju tradicionalne metode obračuna troškova.

ABC metoda nastala iz potreba stvarnog života. ABC metoda je troškovni sistem koji se temelji na formuliranju resursa, aktivnosti i troškovnih objekata. Resursi su svi ekonomski elementi koji će biti primijenjeni za realizaciju uspješnosti aktivnosti, a mjera je trošak. Aktivnosti su djelovanje unutar organizacije. Troškovni objekti mogu biti kupci, proizvod, usluga, projekt, ugovor ili druga jedinica proizvoda za koju je posebno oblikovano mjerenje troškova. ABC metoda javlja se kao moguća alternativa postojećim tradicionalnim sistemima. ABC metoda pruža detaljnije informacije temeljem kojih će se efikasnije planirati i kontrolirati troškovi u odnosu na tradicionalne metode. Pored toga, ABC metoda efikasnija je i preciznija u raspoređivanju fiksnih troškova. Obično se naglašavaju dva osnovna obilježja ABC metode i to:²¹

²¹ ABC metoda u upravljanju troškovima,
http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/ABC%20metoda.pdf, str.6

1. identificira kratkoročno sve troškove koji nastaju u proizvodnji bez obzira jesu li varijabilni ili fiksni i dugoročno povećava udjel onih troškova s kojima se može efikasno upravljati smanjujući one s kojima se teško upravlja (fiksni),
2. uvažavanje troškovne hijerarhije (troškovi potpore pogona, troškovi potpore serije i troškovi jedinice proizvoda) važno je za efikasnost ABC metode gdje treba najprije izračunati ukupne troškove nakon čega jedinične troškove.

Upravo ABC metoda temelji se na pretpostavkama da nositelji troškova (proizvodi ili usluge) konzumiraju određene aktivnosti, a aktivnosti ili poslovni procesi konzumiraju određene resurse.

ABC metoda polazi od postavke da su aktivnosti uzročnici pojave trošenja resursa, a samim time i uzročnici pojave troškova. Proizvodi se kreiraju korištenjem određenih aktivnosti. ABC metod predstavlja dvostepenu proceduru:

- Prvi nivo procedure jeste pridruživanje troškova resursa na aktivnost koje koriste resurse.
- Drugi nivo obuhvata troškove aktivnosti koji se alociraju na proizvode prema obimu korištenja aktivnosti od strane proizvoda. Dvostepenost se sastoji u tome da je potrebno rasporediti troškove resursa na aktivnosti, a zatim troškove aktivnosti na nosioce aktivnosti obično proizvode.²²

²² Meliha Bašić, Ibro Popić, „Troškovno računovodstvo praktikum“, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, 2009, str. 224

3.2.1. Faze razvoja ABC metode

Postoje 4 faze razvoja ABC metode.

Prva faza- karakteriše se razvojem nekoliko alokacionih baza. Cilj je utvrđivanje tačnog jediničnog troška proizvodnje, a naglasak na faktorima trošenja neovisnih o količini proizvodnje.

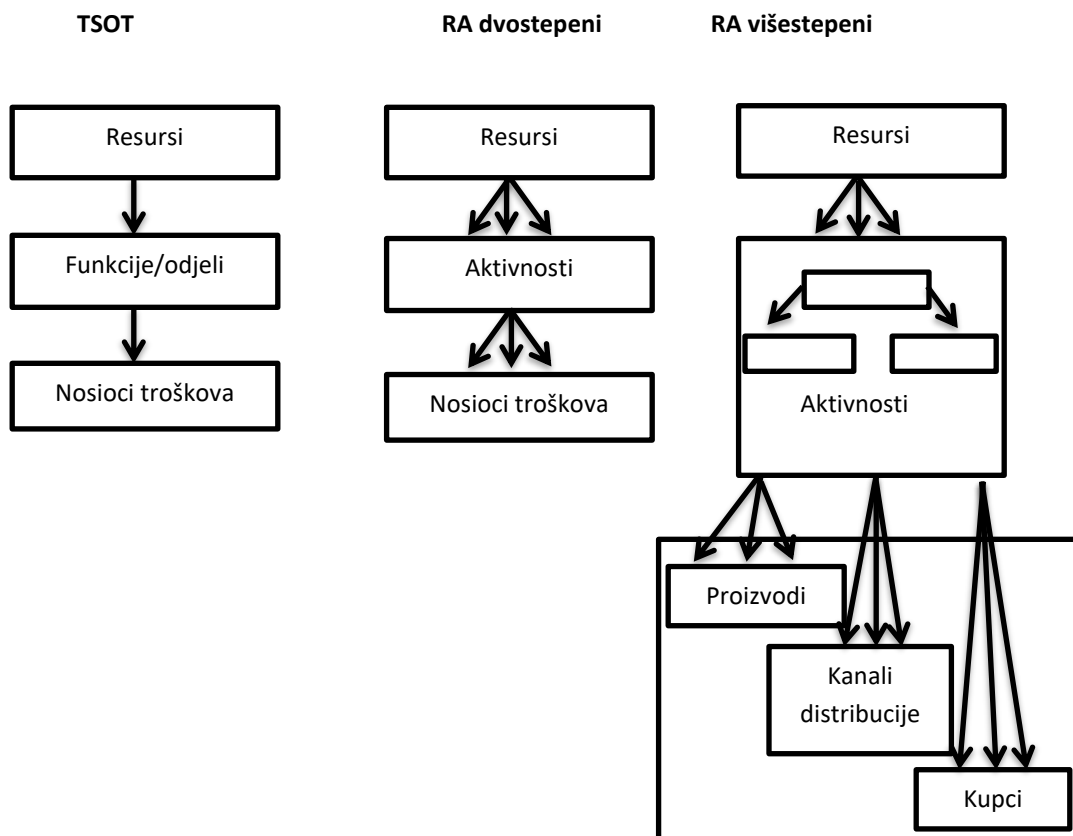
Druga faza generisala je sistem zvani Računovodstvo aktivnosti (RA) koji je uglavnom korišten za finansijske potrebe. Pozornost je usmjerena na aktivnosti (procesu) koje su predmetom kontinuiranog poboljšanja. Početak razvoja upravljanja troškovima aktivnosti tj. upravljanja aktivnostima (ABM). Aktivnosti (procesu) usko definirane i nedovoljno povezane.

Treća faza uvodi najviše promjena, te u ovoj fazi naglasak je na donošenju poslovnih odluka za strateško poslovno odlučivanje. Šire definiranje aktivnosti tj. procesa (ukupna djelatnost jedne poslovne jedinice). Klasifikacija aktivnosti na one koje stvaraju novu vrijednost i one koje ne stvaraju novu vrijednost.

Četvrta faza obuhvata integraciju s novim konceptima mjerenja vrijednosti (EVA) i novim sistemima obračuna troškova (Target Costing, Troškovi kvalitete, obračun troškova životnog vijeka proizvoda LCC...).

Prve tri faze možemo prikazati na sljedeći način:

Slika 1. Faze razvoja ABC metode



Izvor: Meliha Bašić, Ibro Popić, „Troškovno računovodstvo praktikum“, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, 2009, str. 225.

3.2.2. Primjena ABC metode

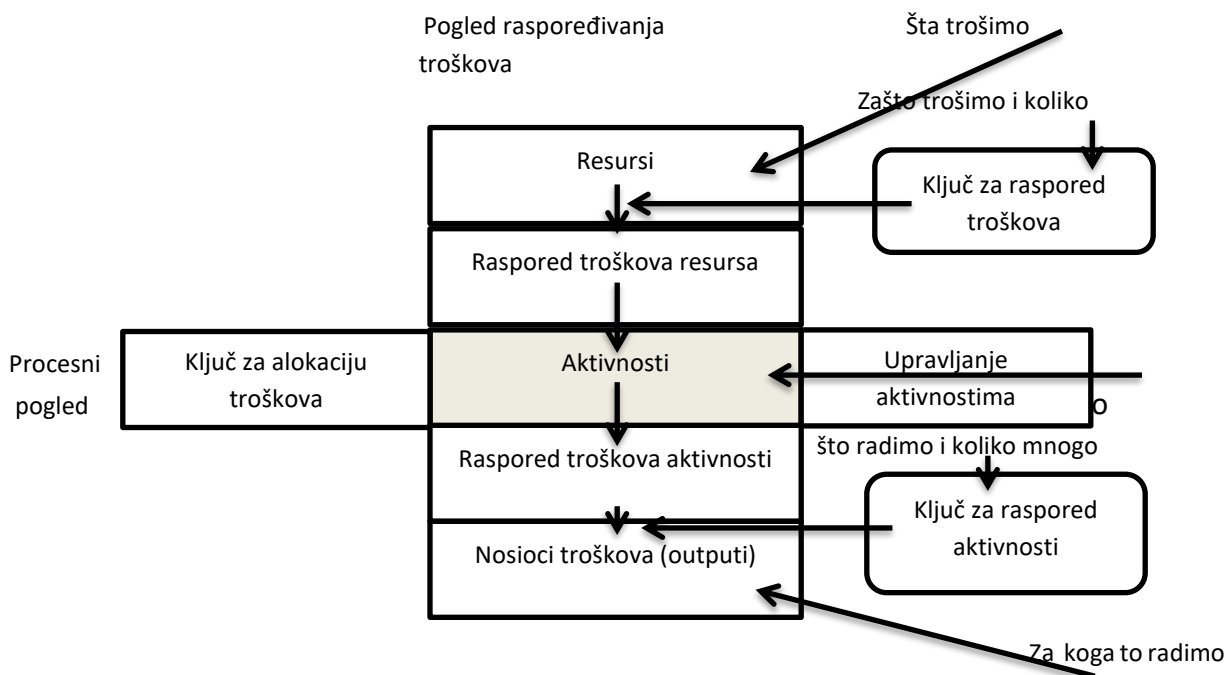
Postupak provedbe ABC metode zahtjeva velike napore i visoke troškove, stoga primjena ABC metode nije uvijek opravdana. Prije odluke o provedbi ABC metode potrebno je dobro procijeniti potrebu i opravdanost njezinog uvođenja.

ABC metodu treba primjeniti kada su ispunjeni neki od sljedećih uslova:

- Visoko učešće indirektnih troškova
- Neznatno učešće troškova direktnog rada
- Kompleksna proizvodnja
- Automatizovana proizvodnja
- Složeni proizvodi

Pitanja na koja odgovara računovodstvo aktivnosti, odnosno ABC metoda možemo prikazati na sljedeći način:

Slika 3. Pitanja na koja odgovora ABC metoda



Izvor: Meliha Bašić, Ibro Popić, „Troškovno računovodstvo praktikum“, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, 2009, str. 229

Primjena ABC koncepta omogućava bolje razumijevanje potrošnje resursa, identifikovanja aktivnosti neophodnih za proizvodnju proizvoda, direktnih i opštih troškova različitih aktivnosti i alokaciju opštih troškova na bazi adekvatnih uzročnika troškova.²³ Rukovodioci više vole procesni pogled iz razloga što po vremenskim periodima daje jasniju sliku troškova, dok računovođe više vole pogled raspoređivanja troškova iz razloga što im pomaže da tačnije rasporede troškove na nosioce.

Alociranje troškova proizvode i utvrđivanje tačne cijene koštanja nije konačni cilj ove metode. Kod ove metode najvažnije je da se iskoriste sve informacije do kojih smo došli u procesu alociranja

²³ Radmila J.S., Vladan K., Jovana J. ; Dometi i ograničenja primjene ABC koncepta u LEAN okruženju; Ekonomski fakultet Beograd; 2019; str. 734

troškova, s razlikom što se polazi od kraja tj. od proizvoda, kupaca i sl. da bismo korigovali aktivnosti koje su nepotrebne, koje su nedovoljno iskorištene.,

Faze primjene ABC metode usmjerena je na troškovnu hijerarhiju:

- 1) troškovne jedinice outputa
- 2) troškove serije proizvodnje
- 3) troškove potpore proizvoda
- 4) troškove potpore pogona.

U **troškovne jedinice outputa** ulaze troškovi aktivnosti proizvodnje kao što su energija, amortizacija postrojenja i troškovi održavanja. Ovi se troškovi raspoređuju na nositelje na bazi sati ili količine outputa kao faktora trošenja.

Troškovi serije su troškovi aktivnosti koji se odnose na skupinu proizvoda ili usluga. Tu spadaju troškovi pripreme serije za proizvodnju kao i troškovi nabave sirovina i materijala. Za raspored troškova na nositelje uzimaju se faktori trošenja ili mjera aktivnosti(broj nabavki i sl.).

Troškovi potpore proizvoda ili usluga su najčešće troškovi dizajniranja i modeliranja proizvoda koji se teško mogu povezati s jedinicom proizvoda ili njihovom serijom. Tu su troškovi i ostalih aktivnosti koje su povezane s aktivnostima dizajniranja. Faktori trošenja za ove aktivnosti mogu biti sati rada. U kategoriju **troškova potpore pogona** spadaju aktivnosti koje produciraju troškove koje je izrazito teško direktno rasporediti na nositelje troška. Najčešće su to opći troškovi administracije pogona, troškovi osiguranja uređaja i objekata, i sl. Za ove aktivnosti teško je pronaći adekvatnu bazu ili faktor trošenja. Baze za raspored troškova na nositelje mogu biti različite, npr. Sati rada strojeva ili sati direktnog rada.

Faze primjene ABC metode su:

1. Određivanje aktivnosti preduzeća

Za provedbu ABC metode cjelokupan poslovni proces treba biti grupiran u više aktivnosti. Homogeni procesi moraju biti zajedno grupirani tj. proizvodno i kupcima orijentirane aktivnosti moraju biti razdvojene. Važno je odrediti koliko aktivnosti menadžment promatra. Prevelik broj aktivnosti implementaciju ABC metode čini skupom i teže je izmjeriti troškove svake aktivnosti.

2. Određivanje troškova i učinaka aktivnosti

Nakon identifikacije aktivnosti slijedi dodjeljivanje resursa aktivnostima preko indikatora resursa koji pokazuju koliko je koja aktivnosti uzrokovala trošenje pojedinih resursa.

Troškove resursa moguće je dodijeliti na tri načina:

- direktno – mjerenjem stvarne uporabe resursa za izvođenje, primjenjuje se kada se određeni trošak može neposredno vezati uz određenu aktivnost. Najtočniji, ali i najskuplji način.
- procjenom – menadžeri procjenjuju postotak vremena ili napora koji zaposlenici ulože u svaku pojedinu aktivnost. Procijeniti se može anketiranjem zaposlenika.
- arbitražnom alokacijom – odnosi se na sve one troškove koji nisu direktno povezani s poslovnim procesom, ali su potrebni poduzeću.
- Ovakav način alokacije se mora izbjegavati jer ne doprinosi boljem razumijevanju ekonomije poduzeća.

3. Određivanje outputa aktivnosti – to je faktor od kojeg najdirektnije variraju troškovi. Stope indikatora troškova procjenjuju se prema povijesnim podacima, a ABC metoda bi trebala koristiti buduće aktivnosti za procjenu troškova jer se na taj način mogu unaprijed donositi odluke. Stoga, stope indikatora troška mogu se definirati iz podataka o proračunskim troškovima za nadolazeća razdoblja u pogledu resursa.

4. Povezivanje troškova aktivnosti sa nosiocima troškova – troškovi aktivnosti se alociraju po nosiocima kao što su proizvod, proces, narudžba...

Troškovi aktivnosti mogu se povezati s troškovnim objektima:

- 1) direktno
- 2) procjenom
- 3) arbitražnom lokacijom.

Postoji nekoliko tipova indikatora troškova aktivnosti

- indikatori transakcije - mjere koliko je puta neka aktivnost izvedena te se mogu koristiti onda kada outputi zapravo imaju jednake zahtjeve za aktivnosti.
- indikatori trajanja - mjere duljinu vremena koja je potrebna da se neka aktivnost izvede za određeni output te se mogu koristiti onda kada različiti outputi zahtijevaju različiti broj aktivnosti.
- indikatori intenziteta - odnose se na resurse korištene svaki put kad se obavlja određena aktivnost.
- indikatori procesa – tiču se učinkovitosti obavljanja aktivnosti, međutim ove dvije metode se koriste puno rjeđe od prethodnih.

Pri izboru između transakcijskih indikatora i indikatora trajanja potrebno je sagledati koristi od visoke točnosti i troškova mjerenja. Indikatori trajanja su točniji pri raspodjeli troškova aktivnosti na proizvode, no skuplji su zbog visokih troškova mjerenja.

5. Određivanje kratkoročnih i dugoročnih ciljeva – uključuje razumijevanje tekuće strukture troškova, koja indicira kako efektivno aktivnosti prenose vrijednost.

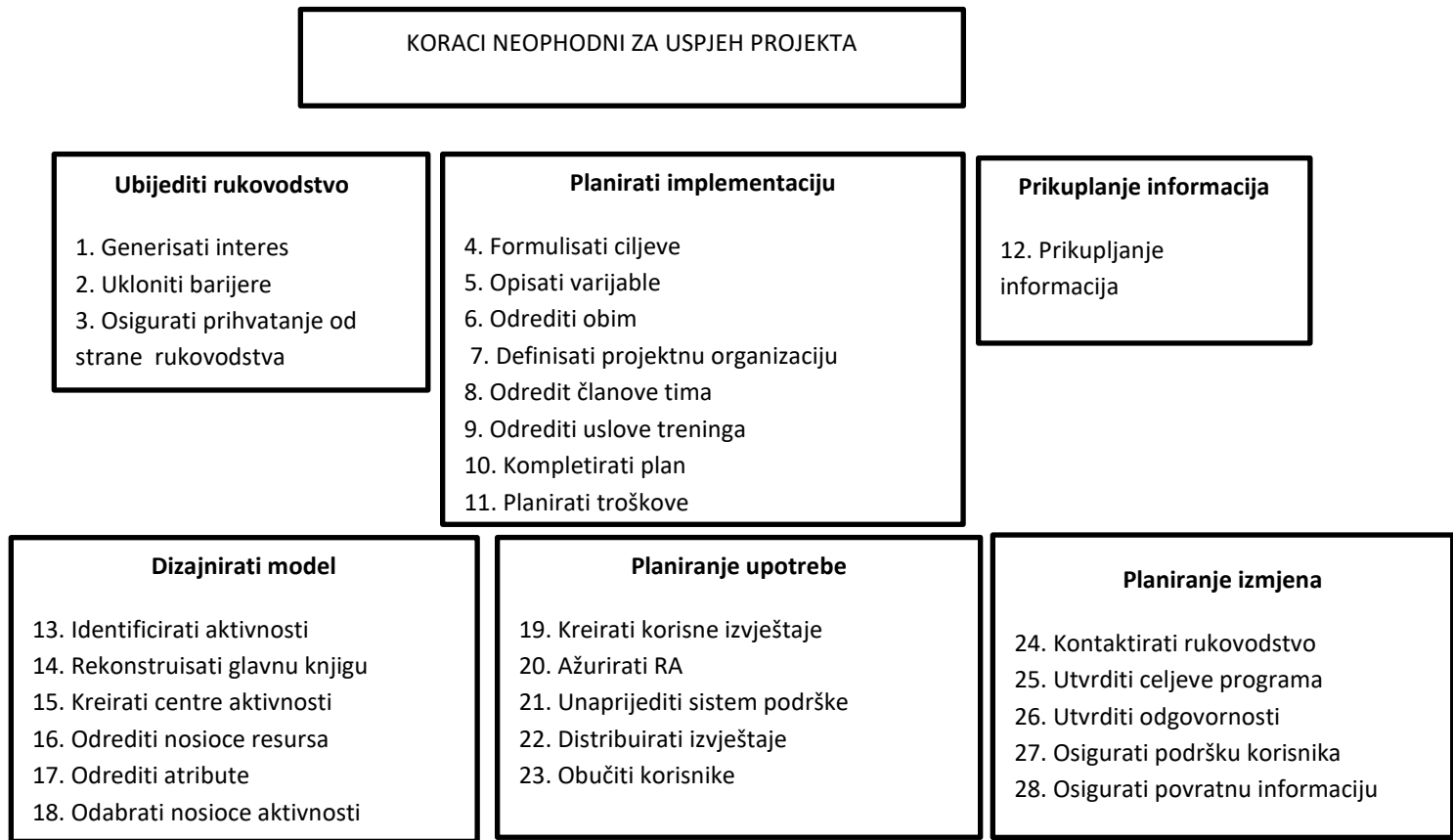
6. Evaluacija efikasnosti aktivnosti- u ovoj fazi eliminišu se nepotrebne aktivnosti, te time je kontrola troškova unaprijeđena. Sve aktivnosti u kompaniji se ocjenjuju sa kratkog i dugog roka, te ovim korakom se osigurava korisna formula na osnovu koje se odlučuje da li da se nastavi sa takvim ulogom ili da se neka od tih obustavi.

Da bi se uspješno implementirao ABC obračun troška moraju se razmotriti sljedeći faktori:

- osiguranje podrške rukovodstva za promjenu sistema obračuna troškova
- razvoj plana implementacije
- osiguranje uspješnog korištenja
- implementacija putem brzog prototipa.

ABC obračun zahtijeva znatan napor, iako je koncept ove metode jednostavan. To se može prikazati na sljedeći način:

Slika 4. Implementacija ABC metode obračuna troškova



Izvor: Izrada autora

3.2.3. Prednosti i nedostaci ABC metode

Primjena je ove metode široko prihvaćena među menadžerima koji upravljaju troškovima. Međutim, upravljanje troškovima pomoću ABC metode nema smisla ako informacije koje pruža ova metoda ne služe i ako ih menadžeri ne koriste prilikom odlučivanja.

Glavne su prednosti od primjene ABC metode u preduzećima sljedeće:²⁴

1. Tačnija alokacija indirektnih troškova – ABC metoda aloca indirektnih troškove uspostavljanjem uzročno-posljedične veze između aktivnosti i nosilaca troškova.
2. Tačnija cijena koštanja gotovih proizvoda

²⁴Meliha Bašić, Ibro Popić, „Troškovno računovodstvo praktikum“, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, 2009, str. 240-243

3. Informacije o profitabilnosti kupaca- ABC metoda utvrđuje aktivnosti vezane za prodaju, analizira te aktivnosti, eliminiše nepotrebne aktivnosti te utvrđuje informacije o svakom kanalu prodaje.
4. Praćenje troškova tokom cijelog životnog vijeka proizvoda
5. Osigurava informacije o neiskorištenim kapacitetima
6. Osigurava informacije za stalno unapređenje poslovanja
7. Korištenje nefinansijskih informacija
8. Korištenje informacija izvan preduzeća
9. Brže reagovanje na nepravilnosti u poslovanju te
10. Kvalitetnije informacije za potrebe planiranja

Međutim, spomenuta metoda ima određene nedostatke. Osim glavnih ograničenja u koje se ubrajaju visoki troškovi, složenost i vrijeme primjene, spominju se i ostali nedostaci. Nedostaci ABC metode:

1. provođenje ABC metode zahtjeva puno vremena;
2. potrebno je izdvojiti više novčanih sredstava nego kod tradicionalnih metoda zbog primjene specijalnih softvera i zahtjevnije analize podataka;
3. kompleksniji rezultati mogu dovesti do nerazumijevanja od strane menadžmenta
4. ABC metoda ne mora biti korisna za sva preduzeća – na primjer, preduzeću koje proizvodi homogene proizvode koji koriste iste ili slične aktivnosti ABC metoda će slične rezultate kao i tradicionalna metoda;
5. nije uvijek relevantna za odlučivanje jer koristi prošle troškove i ignorira oportunitetne troškove;
6. preduzeća zbog kompleksnije implementacije moraju uzeti savjetnike

3.2.4. Razlike između tradicionalnih i ABC metode

Kao zamjerka tradicionalnim načinima rasporeda općih troškova i kao bolji način utvrđivanja stvarne slike troškova razvila se ABC metoda. Njome se došlo do zaključka da su u velikom broju slučajeva tradicionalne metode rasporeda općih troškova podcjenjivale, odnosno precjenjivale stvarne troškove.

Sistem obračuna troškova na temelju aktivnosti je složeniji sustav od tradicionalnog sistema obračuna troškova, ali je zato njegova prednost u mnogo većoj objektivnosti utvrđivanja troška po jedinici proizvoda. ABC metoda pružila je menadžerima bolje informacije i jasniju sliku o ekonomskim aspektima njihovih procesa. Znači, ABC metoda ima tačniju metodologiju troškovnog nemadžmenta, fokusira se na OTP i dodatne troškove.

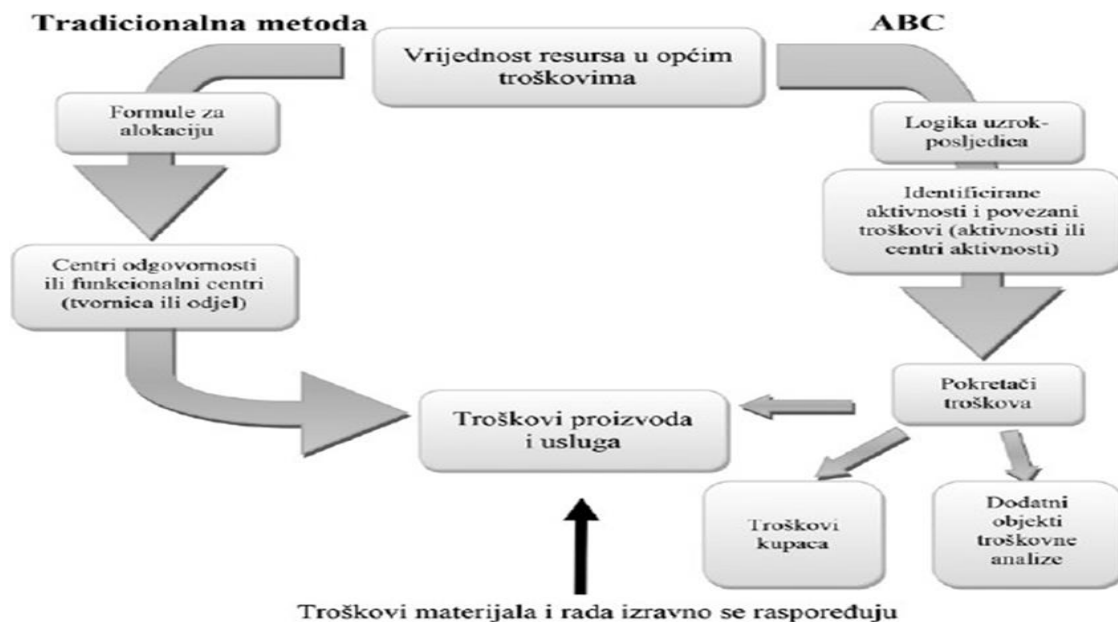
Kao fundametalne razlike između tradicionalnih sistema obračuna troškova i ABC metode jesu u tome što su sistemi modelirani prema različim uslovima privređivanja, TSOT je modeliran za obračun troškova u uslovima dominatnosti direktnih troškova, a manje učešće indirektnih troškova, dominacije proizvodnje nad prodajom, značajnijeg učešća direktnih troškova rada u odnosu na troškove tehnologije, dok ABC metoda je modelirana za obračun troškova u uslovima dominantnosti indirektnih troškova, a manjeg učešća direktnih troškova, te dominacije prodaje nad proizvodnjom i većeg učešća troškova tehnologije.

Nadalje razlika je i u polaznoj postavci za obračun troškova, TSOT polaze od pretpostavke da proizvodi uzrokuju pojavu troškova, dok ABC metoda polazi od pretpostavke da aktivnosti uzrokuju pojavu troškova.

Također različitost je vidljiva i kroz mjerila za alokaciju troškova (ključevi), kod TSOT najčešće se kao mjerilo za alokaciju troškova koriste, direktni troškovi rada, mašinski sati i direktni sati rada, dok kod ABC metode koristi se veći broj mjerila za alokaciju troškova koji predstavljaju objektivniji način predstavljanja toka troškova jer je uspostavljena uzročno-posljedična veza.

Sličnosti i razlike rasporeda općih troškova na nositelje troškova primjenom tradicionalne metode i metode obračuna troškova na temelju aktivnosti prikazane su na sljedećoj slici:

Slika 5. Raspored troškova primjenom tradicionalne i ABC metode



Izvor: D. Pekanov-Starčević: Koristi primjene ABC metode u hrvatskim poduzećima, *Ekonomski Vjesnik/Econviews: Review of contemporary business, entrepreneurship and economic issues*, 2013, str. 151

Dalje kao razlika može se navesti različit pristup troškovima životnog ciklusa proizvoda, TSOT troškove koji se odnose na životni ciklus najčešće tretira kao troškove perioda, a ABC metoda pokušava da uključi faktor životnog ciklusa proizvoda u obračun troškova i razgraničava te troškove na cijeli životni vijek proizvoda. Što se tiče troškova prodaje, TSOT ih zanemaruje, dok ABC metoda uključuje ih u obračun cijene koštanja.

Kada je riječ o odnosu prema proizvodnji i uslužnim djelatnostima, TSOT je orijentisan prema proizvodnim preduzećima, dok ABC metoda je okrenuta svim preduzećima, i uslužnim i proizvodnim jer aktivnosti postoje u oba preduzeća.

ABC koncept zamišljen je kao metoda koja uklanja nedostatke tradicionalnog sustava obračuna troškova. Tradicionalne metode upravljanja troškovima korištene su za potrebe alokacija troškova na nosioce tijekom 20. stoljeća. One se temelje na pojednostavljenim postupcima primjenom načela prosjeka.

Prvu kritiku tradicionalnih metoda upravljanja troškovima objavili su Kaplan i Johnson 1987. godine koji tvrde da su u posljednjih nekoliko desetljeća takvi konvencionalni koncepti postali neadekvatni s obzirom na pojavu dva važna fenomena.

Prvi od njih odnosi se na sve veću konkurenciju na domaćem i inostranom tržištu, nužnost smanjenja troškova i napore da se osiguraju što realnije informacije o visini troškova.

Drugi fenomen odnosi se na promjenu strukture troškova poduzeća. Najveće promjene odnose se na proizvodnu djelatnost gdje je razvoj suvremene tehnologije uticao na smanjenje udjela direktnog ljudskog rada u proizvodnim troškovima, dok se s druge strane povećava količina indirektnog rada izazivajući tako povećanje općih troškova.

3.2.5. Mogućnost primjene ABC metode obračuna troškova u BiH

Mnogi faktori ograničavaju samu mogućnost primjene ABC metode u Bosni i Hercegovini, te bi se država trebala mnogo potruditi kako bi se ta ograničenja koja će u nastavku biti navedena prevazišla i uspješno se implementirala ABC metoda obračuna troškova.

Iz svega prethodno navedenog može se zaključiti da postoje brojni faktori koji ograničavaju uvođenje ove metode u Bosni i Hercegovini.

Prije svega kao jedan od faktora može se navesti nedovoljna zastupljenost naših preduzeća na svjetskog tržištu, razlog za to osim ratnih razaranja jeste i zastarjela tehnologija, slaba organizacija poslovanja, mala produktivnost rada, izostanak standardizacije, te certificiranja proizvoda (ISO i dr. standardi). Preduzeća se sve više prilagođavaju domaćem tržištu, koje ne traži proizvod svjetske klase niti tehnološki savremene proizvode. Kada se gleda sa te strane, ne javlja se ni potreba za uvođenjem novih sistema obračuna troškova, kada se i postojeći (tradicionalni metodi) jedva primjenjuju. Tek nakon aktivnijeg uključenja naših preduzeća na svjetskom tržištu, pojaviće se potreba za uvođenjem novih metoda obračuna troškova.

Nadalje troškovi se utvrđuju po organizacionim jedinicima, što se uglavnom podudara sa funkcijama preduzeća, te shodno tome sama funkcionalna struktura naših preduzeća ne zahtijeva novi obračunski sistem.

Rukovodstvo naših preduzeća u procesu odlučivanja koriste standardne finansijske izvještaje, poznanstva sa političkim okruženjem, a karakteriše ih i neodgovorno ponašanje, prije svega zbog toga što nema sankcija za takvo ponašanje. Krivicu za to možemo pripisati sistemu vlasništva i uobičajenoj poslovnoj praksi, te u takvim uslovima ne javlja se potreba za novim sistemom obračuna troškova. Zakonska regulativa je nametnuta, nedovoljno precizna i nerazumljiva zbog toga što u kreiranju zakona ne učestvuju stručni ljudi, već je to prepušteno političarima, a kako je i rečeno mnoga zaklonska rješenja su nametnuta i od međunarodnih zajednica.

U Bosni i Hercegovini ne postoji kritičko mišljenje prema TSOT. Razlog tome jeste nedovoljna profesionalnost i stručnost rukovodstva, degradiranost te funkcije što je djelovalo na računovodstvene radnike te je izostala sama kritika prema tradicionalnim sistemima. Također nedovoljno je prihvaćeno računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo, ABC metoda vezana je više za donošenje odluka u troškovnom i upravljačkom računovodstvu, nego finansijskom.

Kao ograničenje uvođenja ABC metode jeste i nestabilna politička situacija u BiH, ali i u regiji, što destimulativno djeluje na ulaganje stranog kapitala i izlazak naših preduzeća na svjetsko tržište. Budući da još uvijek BiH nije pravna država, teško je očekivati prihvatanje savremenih dostignuća u upravljanju i rukovođenju. A istovremeno u Bosni i Hercegovini ne postoje dovoljno velika preduzeća da bi se izašlo na svjetsko tržište, a i ako postoji procesom tranzicije i privatizacije su razbijena na više manjih preduzeća. Sam izlazak na svjetsko tržište znači veću konkurenciju, prihvatanje novih filozofija što će dovesti do potrebe za novim informacijama.

Iako su prethodi navedene brojna ograničenja za primjenu ABC metode može se reći da u BiH postoji mogućnost primjene ove metode. Kao ohrabrujući faktori javljaju se:

- Značajno je promijenjena vlasnička struktura privrede
- Značajno je promijenjena računovodstvena regulativa
- Postoji jasno opredjeljenje za ulazak u EU
- Postojanje stručnog kadra

U BiH je značajno smanjeno društveno vlasništvo, a povećano je državno i privatno. Strani kapital ne želi da posluje sa nepoznatim vlasnicima, a ulazak stranog kapitala je jedan od glavnih faktora uključivanja naših preduzeća na svjetsko tržište, iz čega proizilazi potreba za novim sistemima obračuna.

Računovodstveni sistem u BiH je značajno reformisan. Prihvaćeni su međunarodni i revizijski standardi, formiran je Zavod za računovodstvo i reviziju, donešeni su novi zakoni u oblasti računovodstva i sl.

I pored brojnih slabosti sistema obrazovanja u BiH ipak je bio takav sistem kvalitetan u pogledu edukacije računovođa. To se prije svega odnosi na računovodstvo troškova.

Da bi se afirmisala i implementirala ABC metoda u BiH potrebno je učiniti sljedeće: pokrenuti stručne rasprave o slabostima TSOT, pokrenuti stručne rasprave o novim filozofijama upravljanja, afirmisati prednosti ABC metode te afirmisati koncept ABC metode.

4. TARGET COSTING (TC) METODA OBRAČUNA TROŠKOVA

Target costing (Metoda ciljanih troškova) novijeg je datuma. Metoda ciljanih troškova (engl. Target Costing) nastala je u Japanu prije otprilike pola stoljeća te je tek 1980-ih prepoznata kao glavni faktor nadmoćne kompetitivne sposobnosti japanskih poduzeća. Preliminarni model obračuna ciljanih troškova je razvijen 1959. godine u japanskom poduzeću Toyota.

Predstavlja računovodstveni oblik obuhvatanja i sistemskog mjerenja troškova uključenih u proizvod ili uslugu, s kojima se ostvaruje planirani dobitak. Da bi se ciljani troškovi uopće mogli razmatrati nužno je dobro poznavanje i razumijevanje postojeće strukture troškova. To zbog toga jer je primarni interes organizacije uspostavljanje ravnoteže između kvalitete i funkcionalnosti u kombinaciji s razinom cijene koju tržište prihvata.

Da bi se odluka o ciljanim troškovima mogla realizirati oni moraju biti podijeljeni na pojedine sastavnice proizvoda. U kasnijim fazama to omogućuje njihovo sastavnice, utvrđivanje odstupanja kao i njihovih uzroka. Pritom se uvažava princip da troškovi sastavnica proizvoda mogu iznositi samo koliko je doprinos sastavnice korisnosti proizvoda sa stajališta kupca.²⁵

Na taj način model ciljanih troškova zadržava blizak odnos s tržištem. To je ujedno posebnost modela ciljanih troškova. Daje odgovor na pitanja koliki troškovi smiju biti?

Target costing metoda nije samo nije samo metoda obračuna troškova već i menadžerska metoda upravljanja troškovima koja se koristi za reduciranje ukupnih troškova tokom životnog ciklusa proizvoda. To je i pristup upravljanja troškovima proizvodnje nekog proizvoda. Te stoga, iz svega navedenog može se reći da sistem upravljanja ciljanim troškovima predstavlja proces strateškog upravljanja troškovima i dobiti, kulturu i način poslovnog odlučivanja u preduzeću, pa se iz tog razloga često naziva koncept ciljanih troškova.

Iz toga proizilazi i definicija ciljanog troška, koja glasi:

²⁵ Metode upravljanja troškovima, https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf, datum pristupa: 28.05.2020.

„Ciljani trošak (target cost) je trošak po kome drešeni proizvod treba biti proizveden s ciljem ostvarenja željenog nivoa profitabilnosti za unaprijed određeni nivo prodajne cijene proizvoda.“

Postoji više definicija target costing metode, a jedna od njih jeste da je riječ o sistemu koji podržava proces snižavanja troškova u fazi razvoja i dizajna novog modela (proizvoda), potpune promjene modela ili manje promjene modela. Također, jedna od recitirnijih definicija metode ciljanih troškova upućuje na to da je riječ o programu kojem je cilj reduciranje troškova životnog ciklusa novog proizvoda uz uvažavanje zahtjeva kupaca za kvalitetom i pouzdanošću.

Javlja se i sljedeća definicija u literaturi: Proces ciljanih troškova (Target Costing) je sistem planiranja dobiti i upravljanja troškovima, u kome je prodajna cijena vodič, fokus na klijentu, usredoćenost na dizajn i multifunkcionalnost. Proces ciljanih troškova inicira i aplicira upravljanje troškovima u ranoj fazi razvijanja proizvoda i primjenjuje se kroz cijeli životni vijek proizvoda, i to kroz aktivno uključenost svih aktera u ukupnom lancu vrijednosti.²⁶

Ova definicija uključuje u sebi šest ključnih principa:

1. Cijena vodi troškove

Utvrđivanje ciljanih troškova zahtijeva sagledavanje i određivanje zahtjevanje profitne marže, iz određene konkurentne cijene datog proizvoda na tržištu. U ovom slučaju cijena je kontrolirana situacijom na tržištu, ciljana dobit je determinisana finansijskim zahtjevima preduzeća i industrije. Npr. Ukoliko je cijena nekog proizvoda 100 novčanih jedinica, a preduzeće treba 15 % profitne marže, tada će ukupni ciljani troškovi iznositi 85 novčanih jedinica. Također postoje i dva podprincipa, koji proizilaze iz primjene ovog principa:

- planovi marketinga definišu proizvode i planove dobiti, i to na način da se dati planovi stalno analiziraju tako da se obezbjedi izvori samo za onaj portfolio preduzeća koji će omogućiti konstantno i pouzdano ostvarivanje zadane profitne marže
- proces upravljanja ciljanim troškovima se vodi uz pomoć aktivne konkurentne inteligencije i analize.

²⁶ Meliha Bašić, Ibro Popić, „Troškovno računovodstvo praktikum“, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, 2009, str. 188

2. Fokus je na kupcu

Glas kupca stalno je prisutan i važan kroz cijeli proces. Zahtjevi kupca za kvalitetom, troškovi i vrijeme su simultano inkorporirani u proizvod i proces odlučivanja. Također, kupci imaju vodeću ulogu u analizi troškova. Bitno je znati šta kupac želi, a šta preduzeće čini ili je u stanju učini na zadovoljenju njegovih potreba.

Fokus na kupcu usmjerava razvojne aktivnosti tehnologije, i ima smisla ako:

- Odgovara očekivanjima klijenta
- Ako je klijent za to spreman da plati
- Ako će to dovesti do povećanja učešća na tržištu ili povećati obim prodaje.

3. Fokus na dizajnu proizvoda i procesa

Koncept sistema ciljanih troškova (Target costing) bavi se i razmatra dizajn proizvoda i procesa kao sastavni dio upravljanja troškovima. Prema ovom konceptu menadžeri provode više vremena u reduciranju i određivanju prihvatljivih troškova u fazi dizajniranja nego u fazi izlaska proizvoda na tržištu.

4. Zajednički- funkcionalni timovi

Sistem ciljanih troškova (Target costing) podrazumijeva u multifunkcionalan i timski rad. On u sebe uključuje sve menadžere od inženjera i tehnologa iz odjela dizajna do odjela usluga i uprave.

Često ovi timovi sastavljeni od menadžera uključuju i vanjske saradnike, kao što su kupci, dobavljači, distributeri, i dr. Ovi timovi odgovorni su za proizvod od inicijalne ideje za njegov nastanak do proizvodnje. Oni treba da predvide i probleme koji bi se mogli pojaviti kasnije i uvesti u fazi dizajniranja potrebne izmjene koji će omogućiti da se takvi problemi pojave. Ovakvi timovi koji su u stalnoj koordinaciji i rade uporedo štede vrijeme za izlazak proizvoda na tržište, te smanjuje troškova dizajna proizvoda u cjelini.

5. Orijentacija na životni vijek proizvoda

Sistem ciljanih troškova (Target costing) razmatra sve troškove posjedovanja proizvoda kroz njegov životni vijek kao što je cijan nabavke, operativni troškovi, održavanje i popravke kao i troškovi

uklanjanja proizvoda tj. rashoda proizvoda po isteku njegovog vijeka upotrebe, ili u momentu kada se on prestane koristiti.²⁷ U ovom procesu cilj je da se minimiziraju troškovi životnog vijeka proizvoda sa stanovišta klijenta i proizvođača.

Za ovaj princip vezana su dva podprincipa:

- sa stanovišta klijenta fokus na životnom vijeku proizvoda znači minimiziranje troškova posjedovanja proizvoda
- sa stanovišta proizvođača fokus na životnom vijeku proizvoda znači minimiziranje razvoja, proizvodnje, marketinga, distribucije, podrške, servisa.

6. Uključivanje lanca vrijednosti

Sistem ciljanih troškova (Target costing) uključuje sve učesnike lancu vrijednosti. Na ovaj način se vrši disperzija i reduciraju napor oko smanjenja troškova kroz cijeli lanac vrijednosti i to razvijanjem kolaborativnih odnosa sa svim učesnicima u lancu vrijednosti u kojem preduzeće egzistira.

Sistem ciljanih troškova (Target costing) ima 4 glavne karakteristike:

- koristi se u planiranju, dizajniranju i razvoju proizvoda
- koristi se u planiranje, a ne u kontroli troškova
- koristi se pretežno u proizvodno orijentisanoj industriji
- služi za kontrolu dizajnerskih specifikacija i tehnika proizvodnje.

Target costing metoda (Metoda ciljanih troškova) odgovora na dva osnovna pitanja:

- Kakve osobine mora imati moj proizvod ?
- Koliko on smije koštati ?

4.1. Uvođenje i primjena TC metode obračuna troškova

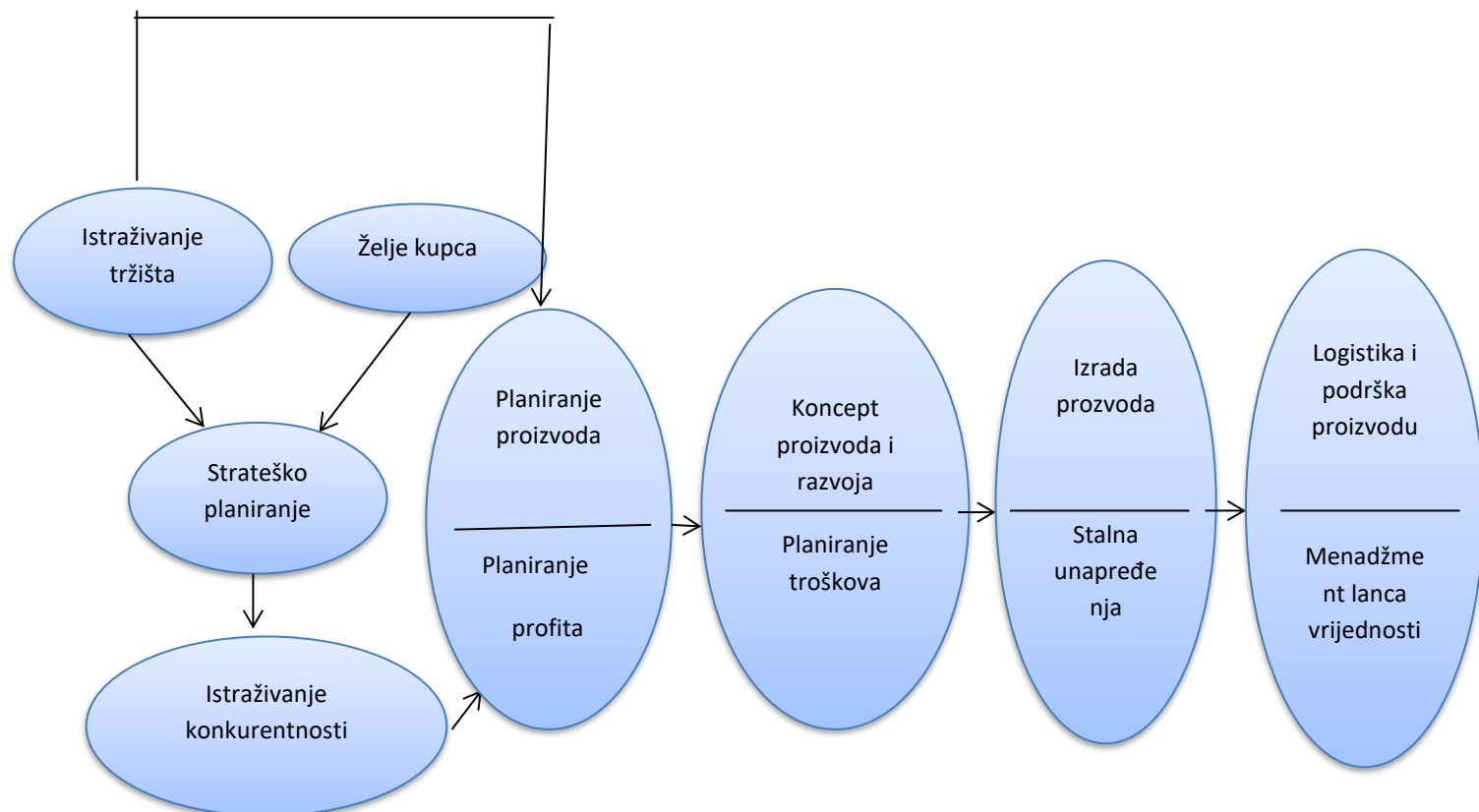
Pristup uvođenja sistema ciljanih troškova (Target costing) predstavlja sistematičan proces koji se može prikazati kroz nekoliko faza. Postoji 10 koraka za uvođenje ovog sistema, a to su:

²⁷ Meliha Bašić, Ibro Popić, „Troškovno računovodstvo praktikum“, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, 2009, str. 190

1. **Reorijentacija kulture i stavova-** predstavlja prvi i najvažniji korak reorijentacije razmišljanja prema tržišnom određenju cijena i potrošačkim potrebama.
2. **Uspostavljanje tržišno određene ciljane cijene-** predstavlja sljedeći korak u uvođenju ovog sistema. U ovom koraku vrši se utvrđivanje ciljane prodajne cijene prema tržišnim faktorima kao što su: tržišni udio preduzeća, poslovna i marketinška cijena, konkurencija
3. **Determinisanje ciljanih troškova-** nakon što se utvrdi ciljana prodajna cijena, sljedeći korak je utvrđivanje mase za ciljane troškove. To se vrši na način da se od ciljane prodajne cijene oduzme ciljana profitna stopa i tako dobiju ciljani troškovi.
4. **Balansiranje ciljanih troškova sa zahtjevima proizvoda-** to je korak u kojem se prije finaliziranja pojedinih ciljanih troškova vrši analiza usklađenosti datog dizajniranog proizvoda sa zahtjevima proizvoda.
5. **Uspostavljanje procesa ciljanih troškova-** podrazumijeva jasno definisanje procesa i aktivnosti radi uspostavljanja proaktivnog načina razmišljanja koji će voditi reduciranju i minimiziranju troškova prema ciljanim troškovima.
6. **Brainstorming i alternativne analize-** razmatraju se različite alternative dizajna za proizvodne i prateće procese. Na taj način omogućava se postizanje održavanja redukcije troškova.
7. **Uspostavljanje proizvodnih troškova modela za potporu donošenja odluka-** koji omogućavaju procjenu dizajnerskih alternativa. Ovi modeli treba da obuhvate i procijene sve alternativne materijale i proizvodne procese kako bi omogućili ispravno donošenje odluka.
8. **Korištenje alata za redukciju troškova-** predstavlja korak u kojem se sastavljaju vodiči, formiraju baze podataka, vrše treninzi i koriste druga prateća analitička sredstva za redukciju troškova.
9. **Redukcija uticaja indirektnih troškova-** ispituju se indirektni troškovi i njihova redukcija.
10. **Mjerenje rezultata i održavanje menadžerskog fokusa-** predstavlja stalnu evalaciju i praćenje tekućih troškova i njihovo poređenje sa ciljanim troškovima. Tokom svih faza proizvodnje i životnog vijeka proizvoda prati ostvarenje ciljanih troškova i po potrebi revidira.

Prethodno navedeno možemo prikazati šematski na sljedeći način:

Slika 6. Shema primjene koncepta ciljanih troškova



Izvor: Meliha Bašić, Ibro Popić, „Troškovno računovodstvo praktikum“, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, 2009, str. 198

Slika br. 6 prikazuje postupak reduciranja sadašnjih troškova za dio ne dodane vrijednosti iz sadašnjih troškova proizvodnje i poslovanja kako bi se ostario nivo ciljanih troškova. Za iznos smanjenja troškova povećava se dobit tokom određenog perioda sve dok se ne postigne ciljana dobit.

Za uspostavljanje ciljanih troškova koriste se dvije metode:

1. Top-down metoda ciljanih troškova
2. Bottom-up metoda ciljanih troškova

Top –down metoda ciljanih troškova izvedena je iz razumijevanja vrijednosti koju potrošači prepoznaju iz proizvoda i usluga koje preduzeće proizvodi. Tu vrijednost menadžment višeg nivoa jednostavno prevodi u prodajnu cijenu očekujući da će ona zadovoljiti potrebe klijenata i očekivanja dioničara.

Bottom-up metoda ciljanih troškova podrazumijeva da odlučujuću riječ imaju inženjeri koji tokom životnog ciklusa proizvoda prate aktivnosti ne dodane vrijednosti proizvoda koju pokušavaju eliminisati. Time se želi postići uštede u troškovima i zadržavanje u okviru ciljanih troškova.

Metoda ciljanih troškova polazi od jednostavne pretpostavke da, ukoliko tržište za svaki proizvod diktira ciljanu prodajnu cijenu, koja se umanjuje za ciljanu maržu, preduzeće dolazi do iznosa ciljanih troškova koji predstavljaju ukupne troškove po kojima proizvod može biti proizveden da bi bio profitabilan.²⁸

Polazeći od činjenice da je ciljana prodajna cijena nekog proizvoda u domeni kupaca, a ciljana prodajna marža u domeni vlasnika preduzeća, na koje poduzeće nema mogućnosti utjecaja, proizlazi da poduzeće jedino može utjecati na ciljane troškove.

Dakle, metoda ciljanih troškova osigurava preduzeću da se proizvod dizajnira u visini troškova, koji će osigurati profitabilan proizvod već u najranijoj fazi, te eliminirati dodatne troškove budućeg redizajna proizvoda.

Važno je naglasiti da primjena metode ciljanih troškova nema utjecaja na sam trošak proizvoda nego utječe na korištenje informacija o troškovima u kontekstu profitabilnosti proizvoda. Analizirajući navedeno, može se zaključiti da metoda ciljanih troškova polazi od obrnute logike definiranja proizvodnih troškova, za razliku od uobičajene prakse europskih i američkih preduzeća.

Primjena ove metode moguća je isključivo kod proizvodnih preduzeća, dok primjena ove metode nije moguća kod uslužnih preduzeća.

Od primjene metode ciljanih troškova imaju najviše koristi ona preduzeća koja:

²⁸ Strateško menadžersko računovodstvo, file:///C:/Users/dimension4D/Desktop/KB_004.pdf, datum pristupa: 01.06.2020.

- su orijentirana na proizvodnju heterogenih proizvoda za razliku od onih koja imaju homogenu proizvodnju,
- su usredotočena na diverzifikaciju svojih proizvoda.
- koriste tehnologije za automatizaciju tvornice, uključujući i računalno potpomognuti dizajn, fleksibilne proizvodne sisteme, automatizaciju uredskog poslovanja, i računalno potpomognutu proizvodnju,
- imaju kraći životni ciklus proizvoda (odnosno kraći proizvodni ciklus), pri čemu vrijeme povrata za investiranje u automatizaciju tvornice treba biti manje od osam godina,
- razvijaju sisteme za smanjenje troškova tokom planiranja, projektiranja i razvojnih faza životnog ciklusa proizvoda,
- primjenjuju metode upravljanja kao što su Just-In-Time, vrijednosni inženjering i upravljanje kvalitetom.

Može se zaključiti da ova metoda podržava ostvarivanje strategije konkurentnosti organizacije jer omogućava ostvarivanje ciljeva preduzeća kao što je zadovoljavajući tržišni udio uz prihvatljivu razinu profitabilnosti. Metoda ciljanih troškova pokazuje djelotvornost u ostvarivanju zadovoljstva kupaca i pozitivnog finansijskog rezultata uz kontrolu troškova.

4.2. TC metoda u odnosu na tradicionalne metode obračuna troškova

Ovaj koncept bazira se na dugoročnim tržišnim perspektivama, umjesto na kratkoročnim planovima koji su usmjereni na ostvarivanje dobiti u kratkom roku. On je direktno vezan za sticanje i održavanje tržišnog učešća, za tržišno pozicioniranje i strateško vodstvo preduzeća.

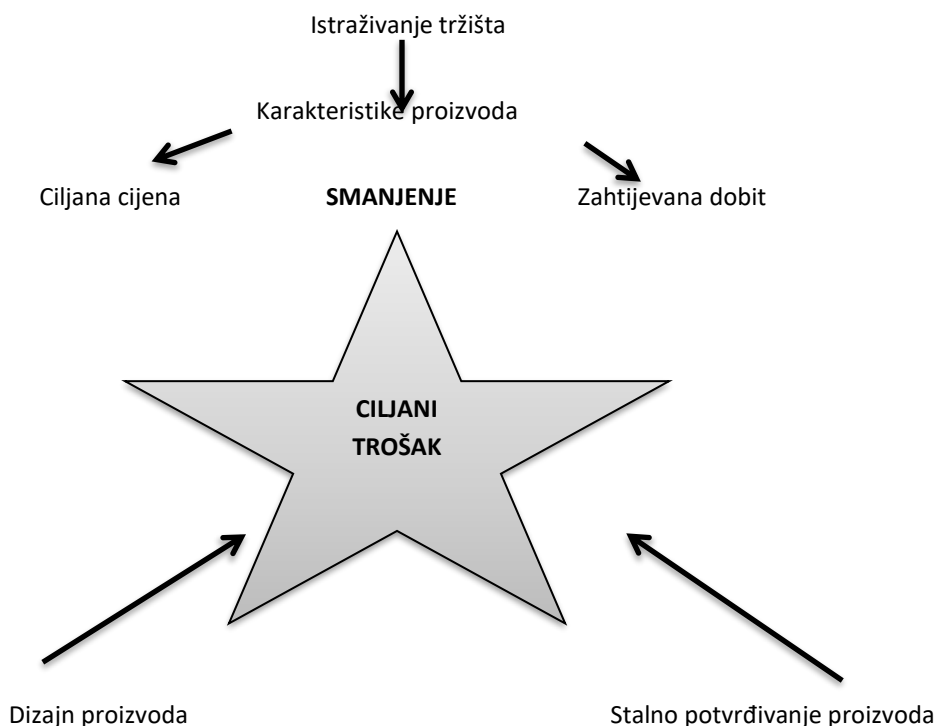
Koncept ciljanih troškova sličan je konceptu sistema obračuna na bazi aktivnosti (ABC metoda) po tome što povezuje dobit sa stopom povrata na prodaju (ROS), što je suprotno stopi povrata na investirano (ROI) koja se primjenjuje u tradicionalnom računovodstvu.

Važnost koncepta ciljanih troškova (Target costing) u savremenim uslovima privređivanja leži u da se u činjenici da se u svom poslovanju preduzeća suočavaju sa globalnom konkurencijom koja se brzo mijenja i po sebi svojstvenim pravilima.

Npr u industriji kada se razvije neki novi proizvod on je konkurentan na tržištu na osnovu primenjene nove tehnologije, proizvodne metodologije ili specifičnog dizajna.

Koncept ciljanih troškova možemo slikovito predstaviti na sljedeći način:

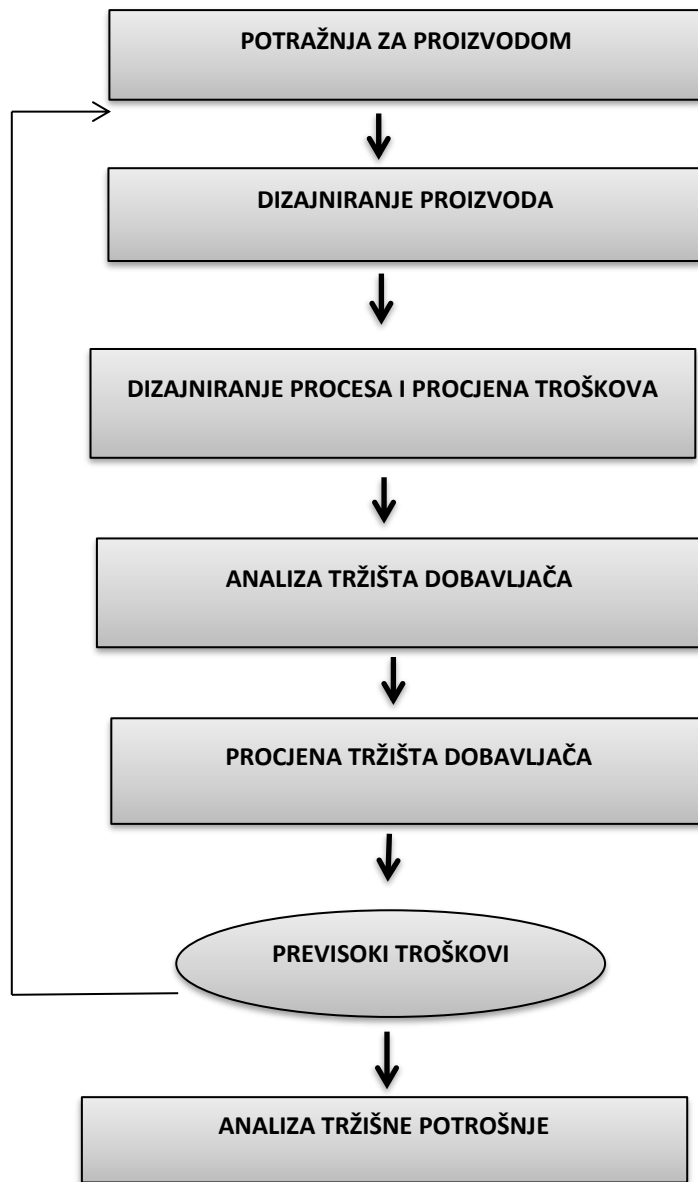
Slika 7. Slikovit prikaz koncepta ciljanih troškova (Target costing)



Izvor: Meliha Bašić, Ibro Popić, „Troškovno računovodstvo praktikum“, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, 2009, str. 192

Prema tradicionalnom pristupu upravljanje troškovima je podrazumijevalo proces u kome se polazilo od zahtjeva potrošača, a proizvodni potrošači su se posmatrali kao rezultat donošenja odluka vezanih za obilježja, performanse i sposobnosti preduzeća. Ukupni troškovi proizvoda nisu bili prepoznati do nastanka proizvoda, što se slikovito može prikazati na sljedeći način:

Slika 8. Tradicionalni pristup upravljanja troškovima



Izvor: Meliha Bašić, Ibro Popić, „Troškovno računovodstvo praktikum“, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, 2009, str. 193.

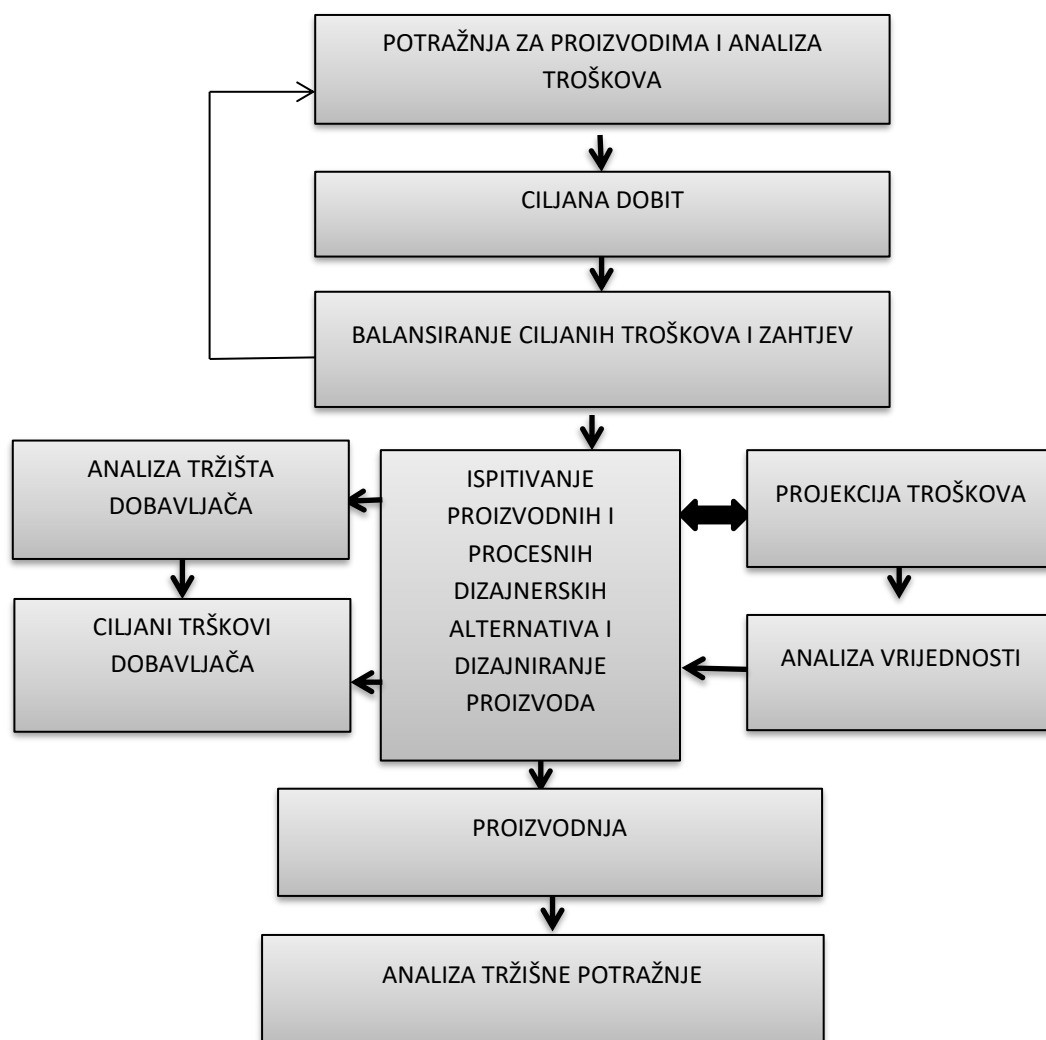
4.3. TC metoda u odnosu na tradicionalne metode obračuna troškova

Za razliku od tradicionalnog pristupa pristup ciljanih troškova (Target costing) djeluje unazad, polazeći od zadane prodajne cijene proizvoda. Target costing pristup postavlja pitanje „ Koliko bi novi proizvod trebao koštati ?“, te se na osnovu ispitivanja tržišta određuje ciljana prodajna cijena. Od

ciljane prodajne cijene oduzima se željena dobit da bi se utvrdili ciljani troškovi, koje je menadžmentu teško postići na kratki rok.

Kada se utvrde raspoloživi troškovi počinje djelovanje na njihovom smanjenju. Npr. služba nabave pregovara sa dobavljačima o cijenama potrebnih sirovina i materijala i slično da bi se uklopilo u ciljane troškove. Ukoliko pored svih napora stvarni troškovi prelaze ciljane troškove, tada proizvod nije isplativ za proizvodnju i ne može biti dovoljno konkurentan na tržištu datog proizvoda. Navedeni proces se slikovito može prikazati na sljedeći način:

Slika 9. Koncept upravljanja ciljanim troškovima



Izvor: Meliha Bašić, Ibro Popić, „Troškovno računovodstvo praktikum“, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, 2009, str. 194.

Na osnovu prethodno datih objašnjenja i slikovitih prikaza mogu se zaključiti razlike u metodološkom pristupu, a što je dato na sljedeći način:

Upravljanje pomoću ciljanih troškova

(TARGET COSTING)

Opis (specifikacija) proizvodnje



Upravljanje pomoću historijskih troškova

(HISTORICAL COSTING)

Opis (specifikacija) proizvodnje



Primjer metode ciljanih troškova (Target costing)

Primjer 1.

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

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

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

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

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

$$\text{Ciljani trošak} = 250 \text{ €/kom} - 50 \text{ €/kom} = 200 \text{ €/kom}$$

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

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

Tabela 1. Procijenjeni stvarni trošak proizvoda A

Vrsta troška	Ukupan iznos (€)
Dizajniranje proizvoda	250 000 €
Razvoj proizvoda	125 000 €
Administrativni troškovi	260 000 €
Troškovi marketinga	235 000 €
Troškovi proizvodnje	900 000 €
Ukupno	1 770 000 €

Izvor: Autor

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

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

Iz navedenog slijedi:

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

Procijenjeni stvarni trošak proizvoda A = 1.770.000 € / 10.000 kom = 177,00 €/kom

Procijenjeni stvarni trošak proizvoda A iznosi 177,00 €/kom te je on za 23,00 €/kom viši od ciljanog troška, stoga se u poslovnom subjektu mora naći način kako sniziti

procijenjeni stvarni trošak do razine ciljnog troška prije nego započne s proizvodnjom jer se u suprotnom ne isplati proizvoditi proizvod A obzirom da se neće ostvariti željena dobit.

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

ZAKLJUČAK

Na osnovu prethodno navedenog možemo zaključiti da su se desile mnoge promjene u uslovima proizvodnje, pojavom novih tehnologija i globalizacije i otvorenog tržišta. Životni ciklus proizvoda se smanjio, a konkurencija na globalnom tržištu je postala sve veća.

Zbog svih tih promjena, tradicionalne metode obračuna troškova kao što su metoda obračuna troškova po radnim nalogima i metoda obračuna troškova po procesima, zastarile su i imale su sve manje prednosti primjene.

Zbog navedenih nedostataka, pojavila se potreba za savremenim metodama obračuna troškova, od kojih u značajnije ubrajamo: ABC metodu obračuna troškova i TC (Target costing) metodu obračuna troškova.

ABC metoda pruža detaljnije informacije temeljem kojih će se efikasnije planirati i kontrolirati troškovi u odnosu na tradicionalne metode. Pored toga, ABC metoda efikasnija je i preciznija u raspoređivanju fiksnih troškova. Upravo ABC metoda temelji se na pretpostavkama da nositelji troškova (proizvodi ili usluge) konzumiraju određene aktivnosti, a aktivnosti ili poslovni procesi konzumiraju određene resurse. Međutim javljaju se i određeni nedostaci, kao što su: da je potrebno više vremena za primjenu ove metode, veći su troškovi nego u tradicionalnih metoda i slično.

Sama mogućnost primjene ABC metode obračuna troškova u Bosni i Hercegovini ima svoja ograničenja, ali i ohrabrujuće faktore za njenu primjenu. Međutim veći je broj ograničavajućih mogućnosti, pa se preduzeća u BiH zadržavaju na tradicionalnim metodama obračuna troškova.

Target costing metoda (Metoda ciljanih troškova) novijeg je datuma, i javila se u Japanu, te može se primjenjivati u proizvodnim preduzećima dok u uslužnim nije primjenjiva. Kroz životni ciklus proizvoda reduciraju se troškovi, da bi se ostvario ciljani trošak koji se određuje na početku.

Može se zaključiti da ova metoda podržava ostvarivanje strategije konkurentnosti organizacije jer omogućava ostvarivanje ciljeva preduzeća kao što je zadovoljavajući tržišni udio uz prihvatljivu razinu profitabilnosti.

Kada uporedimo tradicionalne i savremene metode obračuna troškova, može se zaključiti da u današnjim savremenim uslovima poslovanja bez primjene savremenih metoda obračuna troškova ne

bi se mogla održavati profitabilnost na željenom nivou, niti domaća preduzeća ne bi mogla biti konkurentna na globalnom tržištu gdje se konkurencija iz dana u dan povećava.

Te njihovom primjenom omogućava se praćenje promjena koje se dešavaju u savremenim uslovima poslovanja i njegovom okruženju.

LITERATURA

Knjige:

1. Admir Salkić, Mujo Salkić; Računovodstvo proizvodnje I trgovine; "FIN PROFIT"; Sarajevo; 2013.
2. Agrawal, S.P., Mehra, S., Siegel, P.H.: Cost Management System: An Operational Overview, Managerial Finance, Vol. 24, No. 1, 1998.
3. Analitički kontni plan za privredna/gospodarska društva, Revicon, 2011
4. B. Ramljak: Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja poslovnog rezultata, XLVIII. Savjetovanje, Računovodstvo, financije i porezi u praksi, 2013.
5. Belak, V. ; Menadžersko računovodstvo,; RRIF plus; Zagreb; 1995.
6. Husnija Bibuljica, Emin Neziraj,; RAČUNOVODSTVO ZA MENADŽERE,; Centar za Znanstveno istraživanje i Nauku "Haxhi Zeka";
7. Meliha Bašić, Ibro Popić, „Troškovno računovodstvo praktikum“, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, 2009.
8. Mihaela Mikić; Upravljanje troškovima u malim i srednjim preduzećima- pregledni znanstveni rad; Zagreb; 2009.
9. M. Rajkov ; Leksikon menadžmenta; FON - Centar za razvoj menadžmenta; Beograd,, 1993.
10. Nevenka Žarkić-Joksimović ; Upravljačko računovodstvo- Računovodstvo za menadžment; Beograd , 1995.
11. Ralph S Polimeni, Sheila A.Handy, James A.Cashin, Faber Zgombić Plus, Troškovno računovodstvo; Revicon Zagreb; Zagreb; 1999.
12. Radmila J.S., Vladan K., Jovana J. ; Dometi i ograničenja primjene ABC koncepta u LEAN okruženju; Ekonomski fakultet Beograd; 2019.
13. Husnija Bibuljica "Računovodstvo" Peć 2012 god. Str. 129
14. Ž. Pajić; Obračun troškova na temelju aktivnosti – ABC metoda, Slobodno poduzetništvo; TEB,; Zagreb, 2000.

ČASOPISI:

1. Porezni savjetnik br 12, 2015- Metode upravljanja troškovima u uvjetima globalizacije, <https://books.google.ba/books?id=x8-dDAAQBAJ&pg=PA67&dq=upravljanje%20troskovima&hl=bs&sa>

INTERNET IZVORI:

1. ABC metoda u upravljanju troškovima,
http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/ABC%20metoda.pdf, str.6
2. Metode upravljanja troškovima,
https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf?fbclid=IwAR1HjETNay-Eqt6h_FJrUpRUeppK3ZbYwpJ8jklNggN0FmQg2ZxoeGTOQA4, datum pristupa: 14.04.2020.
3. Metode alokacije troškova;
<http://web.efzg.hr/dok/RAC/Metode%20alokacije%20OTP.pdf>, datum pristupa: 21.04.2020.
4. Metode upravljanja troškovima,
https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf, datum pristupa: 28.05.2020.
5. Strateško menadžersko računovodstvo,
file:///C:/Users/dimension4D/Desktop/KB_004.pdf, datum pristupa: 01.06.2020.
6. Tradicionalni sistemi obračuna troškova;
http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/Sustavi%20obra%C4%8Duna%20tro%C5%A1kova.pdf, datum pristupa: 20.04.2020.