

1. ODLUKE O CIJENAMA I UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA

Upravljanje troškovima (*engl. Cost Management*) poseban je način upravljanja poduzećem i vođenja poslovanja koji najveću važnost u postizanju organizacijskih ciljeva poklanja optimalizaciji troškova (Drljača, 2003). Ovdje treba naglasiti da se govori o optimalizaciji troškova, a ne o njihovoj eliminaciji. Najbolja kombinacija troškova omogućit će najvišu i najkvalitetniju proizvodnju (roba ili usluga) uz najmanje moguće troškove. Troškovi životnog ciklusa proizvoda obuhvaćaju proces upravljanja svim troškovima uzduž lanca vrijednosti, pritom, benchmarking osigurava kontinuirani proces usporedbe poduzeća s konkurentima u cilju pronalaženja i izvođenja najbolje poslovne prakse radi osiguranja dugoročne konkurentne prednosti. U prvoj fazi razvoja proizvoda (planiranje i dizajn) upravljanje troškovima je usmjereno na njihovo reduciranje, dok je u drugoj fazi razvoja proizvoda (proizvodnja i prodaja) upravljanje troškovima usmjereno na njihovu kontrolu. Ciljni troškovi su primarno usmjereni na redukciju troškova prije faze proizvodnje, a kaizen metodologija je primarno usmjerena na kontrolu troškova u fazi proizvodnje. Iako različita, ova dva koncepta su komplementarna (Vuko, 2013).

Donošenje odluke o cijeni proizvoda/usluge je jedan od najvažnijih dijelova ukupne strategije poduzeća. Prodajom svojih proizvoda/usluga poduzeće ostvaruje prihode od prodaje, a prodajna cijena utječe na visinu tih prihoda. Poduzeće želi postaviti cijenu na razinu koja će mu omogućiti da pokrije troškove povezane s proizvodom, ali i da ostvari željenu dobit. Da bi poduzeće maksimiziralo svoju operativnu dobit, treba proizvoditi i prodavati proizvode/usluge sve dok prihodima pokriva troškove njihove proizvodnje. Tri najznačajnija čimbenika koja utječu na donošenje odluka o cijenama su kupci, konkurencija i troškovi. Kupci utječu na određivanje cijene svojom potražnjom za proizvodom/uslugom te poduzeće mora razmotriti odluke o cijenama gledano očima svojih kupaca budući da previsoka cijena može odbiti potencijalne kupce koji će se okrenuti proizvodima konkurencije koji imaju niže cijene. S obzirom na konkurenciju, prilikom određivanja cijene važno je postojati li supstituti na tržištu ili uopće nema konkurencije na tržištu. Troškovi utječu na cijene svojim utjecajem na ponudu jer, što su niži troškovi proizvodnje, poduzeće je spremno ponuditi više proizvoda. Poznavanje i upravljanje troškovima omogućuje poduzeću da odredi cijene koje proizvod čine atraktivnim kupcima, a ujedno poduzeću maksimizira dobit (Horngren, Datar i Rajan, 2012).

Nisu sva poduzeća u mogućnosti samostalno odlučivati o cijenama svojih proizvoda/usluga pa tako postoje poduzeća koja prihvaćaju cijene koje su date na tržištu jer ne mogu utjecati na njih ili je utjecaj malen (*engl. price takers*) i poduzeća koja imaju više slobode u određivanju cijene na tržištu (*engl. price setters*). U većini metoda određivanja cijena poduzeće samo određuje cijenu svog proizvoda/usluge na tržištu pri čemu su važne informacije o troškovima, dok kod nekih metoda poduzeće uzima cijene na tržištu kao date i prilagođava svoje troškove njima (Broz Tominac et al., 2015). Upravljanje troškovima se

ostvaruje pomoću različitih metoda obuhvaćanja troškova, a u nastavku će biti prikazane i detaljnije objašnjenje neke od metoda upravljanja troškovima (Špac, 2011), te njihova primjena kod određivanja prodajnih cijena proizvoda/usluga za prodaju na eksternom tržištu.

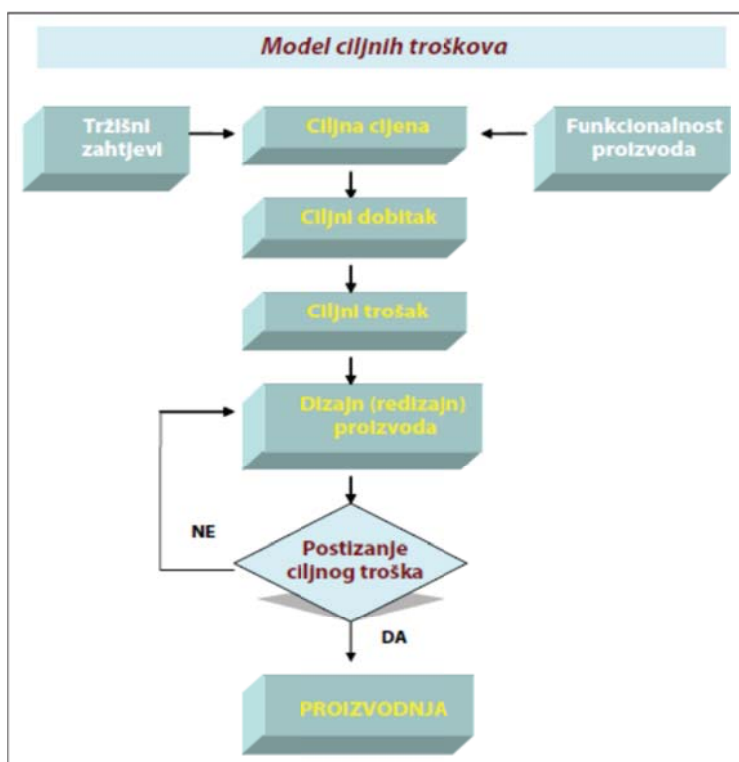
1.1. CILJNI TROŠKOVI (TARGET COSTING)

Ključ uspjeha brojnih japanskih poduzeća leži u primjeni metode obračuna ciljnih troškova (*engl. Target Costing*) koju je razvilo japansko poduzeće Toyota 1963. godine. U Japanu obračun ciljnih troškova ne smatraju samo metodom obračuna troškova već filozofijom odlučivanja budući da se izračunavanju troškova pristupa prije njihovog nastanka te je dozvoljen nastanak samo onih troškova koje je kupac spreman platiti i koji su konkurentni na tržištu. Obračun ciljnih troškova s jedne strane promatra kako oblikovanje proizvoda/usluga prema željama kupaca djeluje na troškove, dok s druge strane poštuje troškove proizvoda vodećih konkurenata. Odnosno, kupci su u središtu pozornosti, dok visinu troškova određuje tržište čime se onemogućuje plasiranje proizvoda/usluga nezadovoljavajuće kvalitete za kupce kao i neprihvatljive prodajne cijene za tržište. Tradicionalni pristup upravljanju troškovima polazi od troškova koji su rezultat postojećih mogućnosti poduzeća, a dodavanjem tim troškovima određenu maržu odnosno dobit dolazi se do prodajne cijene. Ukoliko tržište nije spremno prihvatiti takvu prodajnu cijenu, pronalaze se mogućnosti za racionalizaciju i smanjenje troškova. Ciljno upravljanje troškovima započinje proces s prodajnom cijenom i planiranom dobiti koju tržište može prihvatiti, a tek potom odredi moguće troškove proizvodnje (Gulin, et al., 2011).

Ova metoda je posebno bitna danas na tržištima koja su već zasićena proizvodima, te je potrebno neprestano plasirati dorađene proizvode koji će donijeti dodanu vrijednost, bilo cjenovno, kvalitativno, funkcionalno ili samim dizajnom (Špac, 2011). S obzirom na navedeno, mogu se razlikovati aktivnosti i troškovi koji dodaju vrijednost i aktivnosti i troškovi koji ne dodaju vrijednost. Troškovi koji dodaju vrijednost su troškovi koji, ako se eliminiraju, umanjuju korisnost ili upotrebljivost koju kupci stječu korištenjem proizvoda ili usluge. Primjer su troškovi specifičnih obilježja proizvoda i karakteristike koje kupac želi kao što su pouzdanost ili efikasna služba za korisnike. Troškovi koji ne dodaju vrijednost su troškovi koji, ako se eliminiraju, neće smanjiti vrijednost ili upotrebljivost koju kupci stječu korištenjem proizvoda ili usluge te predstavljaju trošak koji kupac nije spreman platiti. Primjer su troškovi proizvodnje neispravnih proizvoda i troškovi kvara stroja (Horngren, Datar i Rajan, 2012).

Metoda ciljnih troškova temelji se na izračunu ciljne cijene, odnosno cijene koju su potrošači spremni platiti te ciljnog dobitka. Oduzimanjem vrijednosti ciljnog dobitka od ciljne cijene izračunava se visina dopuštenih troškova odnosno onih troškova koje je tržište spremno prihvatiti. Potom se procijenjeni stvarni trošak proizvoda/usluge uspoređuje se s ciljnim

troškom. Ukoliko je procijenjeni stvarni trošak proizvoda/usluge viši od ciljnog troška potrebno je utvrditi na koji način se procijenjeni stvarni trošak može smanjiti do razine ciljnog troška. Potrebno je razmotriti sve faze i elemente troška od dizajna do prodaje te različite načine snižavanja troškova kako bi se procijenjeni troškovi doveli u raspon ciljnih troškova jer bez tog ostvarenja nije isplativo započeti proizvodnju proizvoda budući da se neće ostvariti željena dobit (Broz Tominac et al., 2015). Metoda oduzimanja (oduzimanje ciljnog dobitka od ciljne cijene - *engl. market into company*) je osnovna metoda određivanja ciljnih troškova i najčešće se koristi u praksi, međutim, njezin rezultat može postaviti dopuštene troškove na vrlo nisku razinu koju društvo teško može postići (Potnik Galić i Galić, 2008).



Izvor: Potnik Galić, K., Galić, Z. (2008): Određivanje ciljnih troškova u procesu razvoja novog proizvoda, RRiF, 10, Zagreb.

Temeljna tehnika za postizanje ciljnih troškova je vrijednosni inženjering (*engl. Value Engineering*). Vrijednosni inženjering je sustavna procjena svih aspekata lanca vrijednosti, s ciljem smanjenja troškova i postizanje zadovoljavajuće razine kvalitete za kupce. Ovom tehnikom se smanjuje jaz između tekućih troškova i dopustivih (ciljnih) troškova, a najveće redukcije troškova moguće je napraviti upravo u fazi dizajniranja i razvoja proizvoda (Horngren, Datar i Rajan, 2012).

Zadatak 1.

Handy Appliance Company je utvrdila da postoji tržišna niša za ručne miksera sa određenim novim karakteristikama. Istraživanjem karakteristika i cijena već postojećih ručnih miksera na tržištu, marketinški odjel tvrtke smatra da će cijena od 30 NJ biti odgovarajuća za novi mikser. Po toj cijeni, marketinški odjel procjenjuje da bi 40.000 kom novih ručnih miksera

moglo biti prodano godišnje. Za projektiranje, razvoj i proizvodnju tih novih miksera, biti će potrebno ulaganje od 2.000.000 NJ. Tvrtka želi ostvariti 15% povrata na ulaganja (ROI). S obzirom na navedene podatke izračunaj ciljne troškove po proizvodu i ukupno.

<i>Stavke</i>	<i>Ukupno</i>	<i>Po komadu</i>

Ovih _____ NJ ciljnih troškova će biti podijeljene u ciljne troškove za različite funkcije: proizvodnju, marketing, distribucija, i sl. Svaka funkcija će biti odgovorna za održavanje svojih stvarnih troškova u sklopu ciljnih.

Zadatak 2.¹

Poduzeće ABC d.d. želi započeti proizvodnju proizvoda A. Poduzeće je provelo istraživanje kako bi utvrdilo postoji li proizvod s takvim karakteristikama na tržištu, što nudi konkurencija te su analizirali što žele kupci i koliko su spremni platiti za takav proizvod. Na temelju provedenog istraživanja zaključili su da je ciljna prodajna cijena takvog proizvoda 200 kn/kom, a poduzeće može prodati 10.000 kom tog proizvoda. Poduzeće želi po svakom prodanom komadu proizvoda A ostvariti dobit od 50 kn/kom. Poduzeće je procijenilo troškove proizvodnje proizvoda A tijekom njegovog životnog vijeka:

- Dizajniranje proizvoda 230.000 kn
- Razvoj proizvoda 110.000 kn
- Administrativni troškovi 255.000 kn
- Troškovi marketinga 220.000 kn
- Trošak proizvodnje 95 kn/kom

Izračunajte ciljni trošak proizvoda A te zaključite isplati li se poduzeću uz dane procijenjene troškove započeti s proizvodnjom proizvoda.

<i>Stavke</i>	<i>Ukupno</i>	<i>Po komadu</i>

¹ Primjer je preuzet iz knjige: Broz Tominac et al. (2015): Upravljačko računovodstvo-studija slučaja, HZRFD, Zagreb, str. 264.-265.

Ukupno procijenjeni stvarni trošak proizvoda A:

Zadatak 3.

Poduzeće AD Photon je počelo sa poslovanjem i proizvodnjom plakata za reklamiranje. Pretpostavka poduzeća je da će za par godine na tržištu postići cijenu od 125 kn po plakatu za reklamiranje. Također, poduzeće želi ostvariti profit od 25 kn po plakatu za reklamiranje.

Pitanja:

- Koji su ciljni troškovi za plakat za reklamiranje?
- Koji je ciljni profit?
- Koja je ciljna cijena?
- Pretpostavimo da su troškovi proizvodnje jednog plakata za reklamiranje 115 kn/kom. Kako se pomoću ciljnih troškova može ostvariti zadani cilj i ostvarenje ciljnog profita?

<i>Stavke</i>	<i>Po komadu</i>

Zadatak 4.

Poduzeće KZ-VING dobilo je narudžbu za proizvodnju 10.000 komada registratora po cijeni od 18 kn. Prosječna profitna stopa poduzeća KZ-VING je 25%. Pitanja:

- Koji su ciljni troškovi za registrator?
- Koji je ciljni profit?
- Koja je ciljna cijena?

<i>Stavke</i>	<i>Ukupno</i>	<i>Po komadu</i>

1.2. METODA TROŠAK-PLUS

Za razliku od metode ciljnih troška kod koje se polazi od ciljne prodajne cijene, metoda trošak-plus ide u suprotnom smjeru. Prvo se utvrdi jedinični trošak proizvodnje, a potom se prodajna cijena formira u ovisnosti o tome koliku zaradu poduzeće želi ostvariti prodajom proizvoda. Željena marža se utvrđuje ovisno o tome koliko poduzeće želi zaraditi prodajom proizvoda, a može se odrediti na različite načine: u visini povrata na uložena sredstva po jedinici proizvoda, u određenom postotku troška proizvoda, u nekom fiksnom iznosu i slično (Broz Tominac et al., 2015). Metoda zbrajanja (*engl. out of company*) se temelji na postojećoj tehnologiji i ostvarenim rezultatima u poduzeću, te ne uzima u obzir u potpunosti tržišnu cijenu kao osnovu određivanja ciljnih troškova. Ova metoda određuje ciljne troškove na temelju prijedloga snižavanja standardnih troškova koji su prethodno utvrđeni na osnovi iskustava iz prošlosti i proizvodnim mogućnostima poduzeća (Gulin, et al., 2011).

Zadatak 5.²

Poduzeće ABC d.d. proizvodi i prodaje proizvod A za koji želi odrediti prodajnu cijenu. Prilikom odlučivanja o prodajnoj cijeni poduzeće uzima u obzir ukupne troškove po jedinici proizvoda te primjenjuje trošak-plus metodu. Planirana razina outputa iznosi 5.000 kom. Struktura troškova je sljedeća:

<i>Vrsta troška</i>	<i>Trošak po jedinici (kn/kom)</i>	<i>Ukupni trošak (kn)</i>
Direktni rad	25,00	?
Direktni materijal	36,00	?
Varijabilni opći troškovi proizvodnje	30,00	?
Fiksni opći troškovi proizvodnje	?	135.000,00
Varijabilni trošak prodaje	6,00	?
Fiksni trošak prodaje	?	100.000,00
Troškovi administracije	?	70.000,00

² Primjer je preuzet iz knjige: Broz Tominac et al. (2015): Upravljačko računovodstvo-studija slučaja, HZRFD, Zagreb, str. 266.-267.

Zadatak 6.

Astel Computer kompanija proizvodi osobna računala. Proizvodni troškovi obračunati su korištenjem obračuna zasnovanog na aktivnostima. Kompanija ima tri kategorije direktnih proizvodnih troškova (direktni rad, direktni materijal i direktni rad strojeva) i tri indirektna grupe proizvodnih troškova (naručivanje, testiranje i ponovna proizvodnja). Sljedeća tablica daje sažetak grupa troškova aktivnosti:

<i>Aktivnosti</i>	<i>Stopa za raspodjelu troškova</i>	<i>Baza za raspodjelu troškova</i>
1. Naručivanje	80,00 €/narudžbi	22.500 narudžbi
2. Testiranje	2,00 €/h	30 h testiranja po komadu
3. Ponovna proizvodnja	40,00 €/h	Broj komada računala ponovno obrađenih u toku godine je 8% od ukupne proizvodnje. Svaki komad zahtjeva 2,5 h popravka.

Kompanija proizvodi i prodaje 150.000 kom tokom godine. Dane su sljedeće informacije koje ukazuju na resurse potrebne za proizvodnju računala u 2015. godini:

- Direktni troškovi materijala po komadu računala su 460 €.
- Direktni troškovi rada za proizvodnju ukupne količine računala zahtijevaju 480.000 h po cijeni od 20 €/h.
- Direktni troškovi rada strojeva koji se koriste za proizvodnju računala - svako računalo zahtijeva 2 sata rada strojeva uz trošak od 38 €/h.

Osim proizvodnih troškova za određivanje cijene važni su i troškovi prodaje (marketinški troškovi, troškovi distribucije i sl.) koji iznose ukupno 33.000.000 €. Na temelju navedenih podataka izračunaj:

a) Ukupni trošak po jedinici proizvoda.

<i>Stavke</i>	<i>Ukupno</i>	<i>Po komadu</i>
Ukupni troškovi proizvoda		

- b) Ciljnu prodajnu cijenu ukoliko kompanija želi ostvariti ciljnu stopu povrata investicije (ROI) od 18% uz pretpostavku da je potrebna investicija kapitala od 96.000.000 €.

<i>Stavke</i>	<i>Ukupno</i>	<i>Po komadu</i>

- c) Ciljnu prodajnu cijenu ukoliko kompanija želi ostvariti maržu u visini 15% ukupnog troška.

<i>Stavke</i>	<i>Ukupno</i>	<i>Po komadu</i>

Zadatak 7.

Kompanija Split d.d. je upravo završila izgradnju motela sa 60 soba. Očekivanje je da će se ove sobe izdati za 16.000 noćenja sljedeće godine. Sve sobe su slične i izdavat će se po istoj cijeni. Kompanija procjenjuje sljedeće operativne troškove za sljedeću godinu:

<i>Vrsta troška</i>	<i>Iznosi</i>
Varijabilni operativni troškovi po noćenju	3,00 €
Fiksni troškovi	175.000,00 €
Plaće i naknade za rad	37.000,00 €
Drugi administrativni troškovi	140.000,00 €

Kompanija očekuje da potražnja za sobama bude ujednačena tokom cijele godine. Na temelju navedenih podataka izračunaj:

- a) Ukupni trošak po noćenju.

<i>Vrsta troška</i>	<i>Trošak po noćenju</i>	<i>Ukupni trošak</i>
Ukupni troškovi		

- b) Odredite ciljnu prodajnu cijenu u slučaju da je željena marža određena kao stopa povrata na uložena sredstva (ROI) u iznosu 25%. Kapital uloženi u motel iznosi 960.000,00 €.

<i>Stavke</i>	<i>Ukupno</i>	<i>Po noćenju</i>

1.3. TROŠKOVI ŽIVOTNOG VIJEKA PROIZVODA

Životni vijek predstavlja vremenski period tijekom kojeg se proizvod, odnosno usluga razvija, koncipira, proizvodi, distribuira, prodaje, konzumira te izlazi s tržišta. Troškovi koji nastaju u tom vremenskom periodu predstavljaju troškove životnog vijeka (*engl. life-cycle costs*). Pokrivanje ukupnih troškova životnog vijeka pretpostavka je profitabilnosti određenog proizvoda/usluge (Gulin, et al., 2011).

Menadžmentu su u tom procesu potrebne tržišne i računovodstvene informacije značajne za ocjenu troškovne komponente, svake pojedine faze razvoja proizvoda od faze idejnog rješenja, istraživanja, razvoja i koncipiranja proizvoda, preko procesa operacionalizacije procesa proizvodnje i tržišnog pozicioniranja, distribucije, prodaje, pa sve do momenta njegova povlačenja s tržišta i procjene troškova zbrinjavanja otpada. U tom kontekstu je potrebno menadžment životnog vijeka proizvoda sagledati kroz različite faze unutar tri prepoznatljiva razdoblja, a to su (Peršić i Janković, 2007):

- 1) Razdoblje nastanka proizvoda – predstavlja razdoblje rađanja ideje o novom proizvodu, istraživanja i razvoja, dizajniranja proizvoda, konstruiranja, izrade prototipa, testiranje i inženjering. Ovo razdoblje završava proizvodnjom pilot-projekta, odnosno završetkom svih priprema za plasiranje proizvoda na tržište.
- 2) Tržišno razdoblje – obuhvaća vremensko razdoblje od ulaska proizvoda na tržište, pa sve do njegova izlaska s tržišta. Ovo se razdoblje sastoji od 4 uzastopne faze:
 - a) Faza uvođenja – troškovi su u ovoj fazi visoki jer je potrebno upoznati kupce s proizvodom. Prodaja je niska, a cijene su postavljene visoko jer je proizvod novi na tržištu, ali i poduzeće želi visokim cijenama nadoknaditi visoke troškove. U ovoj fazi dobit je niska ili negativna.
 - b) Faza rasta – prodaja proizvoda ubrzano raste i povećava se broj konkurenata. Cijena će biti na istoj razini ili će početi padati.
 - c) Faza zrelosti – prodaja počinje usporavati zbog velikog broja konkurenata koji se bore za tržišni udio, rastu troškovi pridobivanja kupaca, cijene se snižavaju,

povećavaju se promotivne aktivnosti te istraživanje i razvoj kako bi se poboljšale osobine proizvoda i razvile nove linije proizvoda.

- d) Faza opadanja – pada prodaja proizvoda, a samom time i dobit zbog promjene ukusa potrošača, jačanja konkurencije ili tehnoloških promjena. Poduzeće mora donijeti odluku hoće li ostati na tržištu ili će se povući s njega (Broz Tominac et al., 2015).

- 3) Post-tržišno razdoblje – sastoji se od aktivnosti u jamstvenim rokovima, zamjene novih dijelova, povrata proizvoda, mogućeg recikliranja i zbrinjavanja otpada.

Raspoređivanje troškova po pojedinim proizvodima/uslugama u skladu s konceptom životnog vijeka znači utvrditi sve troškove pojedinog proizvoda/usluge od njegovog početka pa do ukidanja (Gulin, et al., 2011). Tu se ubrajaju troškovi koji nastaju prije početka proizvodnog procesa, odnosno, predproizvodni troškovi (*engl. upstream costs*). Pored troškova istraživanja i razvoja proizvoda te troškova oblikovanja proizvoda, ovoj troškovnoj kategoriji se mogu pridodati troškovi najamnine nekretnina i opreme namijenjene proizvodnji nastali prije započetog procesa proizvodnje, troškovi raznih intelektualnih usluga koje su u službi početka realizacije projekta i njima slični troškovi. Menadžmentu su također potrebne informacije i o troškovima nastalim nakon završetka proizvodnje, odnosno, nakon dovršetka proizvodnje pa do konačne isporuke kupcu nastaju troškovi koji se odnose na određeni proizvod. Ti troškovi se zovu poslijeproizvodni troškovi (*engl. downstream costs*), a u ovu troškovnu kategoriju spadaju troškovi skladištenja, oglašavanja, prodaje i distribucije određenog proizvoda. Navedeni troškovi, predproizvodni troškovi i poslijeproizvodni troškovi, objedinjeni s troškom proizvodnje čine ukupni trošak životnog ciklusa proizvoda koji se jednostavno može nazvati trošak realizacije proizvoda (Ramljak i Rogošić, 2009).

Poduzeće bi trebalo prodajnu cijenu prilagođavati fazi životnog vijeka u kojoj se proizvod nalazi, ali moguće je i da poduzeće odredi istu prodajnu cijenu kroz cijeli životni vijek proizvoda (Broz Tominac et al., 2015).

Zadatak 8.³

Poduzeće ABC d.d. proizvodi proizvod A. Očekuje se da će se proizvod prodavati na tržištu 4 godine, a prije nego poduzeće započne s proizvodnjom, potrebno je istražiti tržište, definirati proizvod i razvijati ga. To razdoblje traje otprilike godinu dana i nakon toga započinje proizvodnja. Procijenjeni trošak proizvodnje u prosjeku iznosi 80 kn/kom, a poduzeće procjenjuje da će u prvoj godini životnog vijeka proizvoda na tržištu prodati 700 kom, u drugoj godini 1.600 kom, u trećoj godini 1.700 kom i u četvrtoj godini 500 kom. Procijenjeni prosječni varijabilni troškovi prodaje iznose 5 kn/kom. Poduzeće je procijenilo troškove tijekom cijelog životnog vijeka proizvoda.

³ Primjer je preuzet iz knjige: Broz Tominac et al. (2015): Upravljačko računovodstvo-studija slučaja, HZRFD, Zagreb, str. 272.-273.

Trošak	0. godina	1. godina	2. godina	3. godina	4. godina
Istraživanje i razvoj	200.000	-	-	-	-
Dizajniranje proizvoda	120.000	-	-	-	-
Trošak proizvodnje	-				
Varijabilni trošak prodaje	-				
Trošak marketinga	-	87.000	60.000	46.000	30.000
Trošak administracije	-	20.000	25.000	18.000	15.000

Nakon provedenog istraživanja tržišta, poduzeće je utvrdilo da su kupci za proizvod s takvim karakteristikama spremni platiti 220 kn/kom. Poduzeće želi ostvariti dobit po jedinici prodanog proizvoda u iznosu od 40 kn/kom. Donesite zaključak može li poduzeće ostvariti željenu dobit po jedinici proizvoda uz ove troškove.

Zadatak 9.⁴

Modna kuća specijalizirana za proizvodnju skijaške odjeće i opreme planira plasiranje na tržište nove jakne za skijanje. Očekuje se da će se jakna prodavati 5 godina na tržištu i to u sljedećim količinama:

GODINA	KOMADI
1. godina	600
2. godina	900
3. godina	1.500
4. godina	1.400
5. godina	400

Struktura varijabilnih troškova izrade jedne skijaške jakne je sljedeća:

VARIJABILNI TROŠKOVI	KN
Troškovi materijala izrade	200,00
Troškovi rada	100,00
Troškovi transporta	100,00

Za vrijeme životnog vijeka od 5 godina, očekuju se sljedeći godišnji fiksni troškovi:

FIKSNI TROŠKOVI	KN
Troškovi kontrole kvalitete	50.000,00
Troškovi marketinga	130.000,00
Ostali opći troškovi poslovanja	20.000,00

U 6. godini (post-tržišno razdoblje) očekuju se troškovi u visini od 90.000,00 kn. Prije dizajniranja jakne i njenog plasiranja na tržište nastali su sljedeći troškovi: troškovi istraživanja tržišta od 100.000,00 kn, troškovi dizajniranja jakne od 200.000,00 kn te troškovi predstavljanja na modnim revijama od 500.000,00 kn. Istraživanje tržišta pokazalo je da su kupci spremni za takvu jaknu platiti neto 840,00 kn.

- a) Napravite obračun troškova životnog vijeka proizvoda te izračunajte rezultat poslovanja po godinama i ukupno.

Izračun prosječnog doprinosa pokriva =

⁴ Primjer je preuzet iz knjige: Gulin, et al. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 527.-528.

Godina	Prodana količina	Doprinos pokrića	Ukupni DP	Fiksni trošak	Rezultat	Kumulativni rezultat
0						
1						
2						
3						
4						
5						
6						

ili

Godina	Prihod	Varijabilni trošak	Fiksni trošak	Rezultat	Kumulativni rezultat
0					
1					
2					
3					
4					
5					
6					

- b) Poduzeće želi ostvariti dobit po jedinici prodanog proizvoda od 40 kn/kom. Donesite zaključak može li poduzeće ostvariti željenu dobit po jedinici proizvoda uz ove troškove.

1.4. „KAIZEN“ TROŠKOVI (KAIZEN COSTING)

Obračun ciljnih troškova instrument je strateškog menadžmenta. On predstavlja kontinuirani proces, zajedno sa *Kaizen Costing* metodom (japanska riječ Kai – promjena i Zen – težiti boljem), odnosno metodom neprekidnog poboljšanja i smanjenja troškova usmjeren je na cjelokupan životni ciklus. *Kaizen Costing* predstavlja poslovno promišljanje koje neprekidno vodi traženju boljih rješenja, poput inovacija, racionalizacija, poboljšanja i sl. Takva rješenja mogu se ostvariti i neprekidnim malim koracima. Dok se obračun ciljnih troškova primjenjuje u razvojnoj fazi proizvoda utječući na njegov cijeli životni ciklus, Kaizen Costing je orijentiran na fazu proizvodnje i prodaje, s ciljem kontinuiranog, sistematskog, procesno orijentiranog smanjenja troškova (Gulin, et al., 2011).

Ciljni troškovi proizlaze iz usmjerenja na kupca, dok su kalkulacije kaizen rezultat ciljne profitabilnosti, koju određuju viši rukovoditelji unutar društva. Kalkuliranje kaizen odvija se u sljedećim koracima:

- planiranje procesa za svrhu definiranja djelatnosti,
- određivanje troškova svake djelatnosti,
- utvrđivanje mogućnosti za poboljšanje,
- određivanje prioriteta poboljšanja,
- izrada proračuna za predložena poboljšanja i preoblikovanja,
- traženje potrebnih mjera za uklanjanje ili smanjenje troškova djelatnosti,
- ostvarenje zahtijevanih promjena,
- analiziranje koristi i troškova tih promjena (Hočevar, 2009).

Ova metoda neprestano istražuju nove mogućnosti djelotvornije proizvodnje, u što su uključeni svi zaposlenici poslovnog subjekta. Često se zaposlenici dodatno motiviraju različitim nagradama za svaku novu ideju koja omogućuje djelotvorniju proizvodnju. Na ovaj se način razvija korporativni duh te se upotrebljava znanje i iskustvo osoba koje su u samom procesu proizvodnje, a kojima je cilj pronalaženje najdjelotvornijeg način proizvodnje koji će poslovnom subjektu omogućiti ostvarenje konkurentskih prednosti (Špac, 2011).

1.5. ANALIZA LANCA VRIJEDNOSTI (VCA)

Lanac vrijednosti (*engl. value chain*)⁵ prikazuje ukupnu vrijednost koju stvara poduzeće. Koncept se zasniva na promatranju poduzeća kao skupa odvojenih, ali povezanih aktivnosti kojima se stvara vrijednost za kupce, tj. kojima se oblikuju, proizvode, promiču, prodaju i distribuiraju proizvodi ili usluge. Poduzeće se dijeli u strateški važne djelatnosti s ciljem razumijevanja ponašanja troškova i mogućih izvora diferencijacije. Sustavan je način proučavanja svih aktivnosti koje poduzeće obavlja i oblika njihove interakcije u svrhu analize

⁵ Definicija je preuzeta iz Leksikona menadžmenta (<http://limun.hr/main.aspx?id=10595&Page=>).

izvora konkurentne prednosti. Vrijednost je iznos koji su kupci spremni platiti za ono što im poduzeće pruža i mjeri se ukupnim prihodom poduzeća. Ako vrijednost nadmašuje troškove koji nastaju pri stvaranju proizvoda ili usluge, poduzeće je profitno. Ako su pak troškovi aktivnosti kojima se stvara vrijednost veći od same vrijednosti, poduzeće posluje s gubitkom. Cilj je poslovanja stvoriti vrijednost za kupce koja će biti veća od troškova aktivnosti uključenih u stvaranje vrijednosti.

Lanac vrijednosti poduzeća ima za cilj stvarati vrijednost za kupca, tj. korisnika, a sastoji se od niza povezanih poslovnih aktivnosti, odnosno, od osnovnih aktivnosti i aktivnosti podrške (pratećih aktivnosti). Marža, prikazana na lancu vrijednosti, razlika je između ukupne vrijednosti i ukupnih troškova obavljanja osnovnih i pratećih aktivnosti. Osnovne aktivnosti u lancu vrijednosti kod većine tvrtki su sljedeće (Porter, 2008):

1. Ulazna logistika – primitak, uskladištenje, rukovanje i distribucija proizvodnih inputa.
2. Operacije – djelatnosti transformacije inputa u konačan oblik proizvoda: proizvodnja, pakiranje, održavanje, testiranje i dr.
3. Izlazna/vanjska logistika – prikupljanje, skladištenje, naručivanje i fizička distribucija proizvoda do kupaca.
4. Marketing i prodaja – promocija, prodajna sila, izbor kanala, politika cijena i dr.
5. Servis/usluge – djelatnosti održavanja i povećanja vrijednosti proizvoda kao što su instaliranje, popravci, obuka, rezervni dijelovi i prilagodba proizvoda.

Prateće aktivnosti, odnosno aktivnosti podrške, mogu se podijeliti u četiri veće skupine (Porter, 2008):

1. Nabava inputa potrebnih za proizvode i usluge - nabava sirovina i drugih ulaza koji se koriste u aktivnostima stvaranja vrijednosti.
2. Razvoj tehnologije - istraživanje i razvoj, automatizacija procesa i druge tehnologije razvoja koje se koriste u lancu stvaranja vrijednosti.
3. Upravljanje ljudskim potencijalima - aktivnosti vezane uz zaposlenje i razvoj zaposlenika.
4. Infrastrukturne aktivnosti – aktivnosti poput menedžmenta, planiranja, financija, računovodstva, općih i pravnih poslova, upravljanja kvalitetom i dr.

U prošlosti je troškovno računovodstvo bilo usredotočeno ponajprije na mjerenje proizvodnih troškova proizvoda, a u posljednje vrijeme menadžment društva sve više treba informacije o drugim troškovima vezanim za proizvode, kao što su npr. troškovi istraživanja i razvoja, oblikovanja (dizajna) proizvoda, tehnološka studija proizvodnje itd. Menadžment društva je isto tako zainteresirano i za detaljnije praćenje i analiziranje troškova nakon završetka proizvodnje, kao što su npr. troškovi skladištenja, prijevoza, distribucije, prodaje, jamstva, dodatnih usluga kupcima itd. Svi ti troškovi (prije, za i nakon proizvodnje) vrlo su bitni za ocjenjivanje profitabilnosti proizvoda. Sve funkcije koje osiguravaju vrijednost u proizvodu, odnosno usluzi društva, čine „lanac“ međusobno povezanih aktivnosti, koje nazivamo lanac vrijednosti. Za svaku od tih aktivnosti treba utvrditi troškove. Na osnovi

analize lanca vrijednosti mogu se smanjiti troškovi proizvodnje utvrđivanjem djelatnosti koje su glavni prouzročitelji troškova (Hočevar, 2009).

LITERATURA

- 1) Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015): Upravljačko računovodstvo-studija slučaja, HZRFD, Zagreb.
- 2) Drljača, M. (2003): Informacijski zahtjevi za upravljanje procesom Cateringa u zračnom prometu, Magistarski znanstveni rad, Sveučilište u Rijeci, Fakultet za turistički i hotelski menadžment Opatija, Opatija.
- 3) Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutinsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb.
- 4) Hočevar, M. (2009): Metode optimalizacije troškova s obzirom na opseg aktivnosti, RRiF, Vol. 9, Zagreb.
- 5) Horngren, C.T., Datar, S.M., Rajan, M.V. (2012): Cost Accounting, Pearson Prentice Hall, New Jersey.
- 6) Peršić, M., Janković, S. (2007): Računovodstvene pretpostavke upravljanja životnim vijekom proizvoda, 42. simpozij Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika "Financije i računovodstvo u funkciji rasta hrvatskog gospodarstva", Pula.
- 7) Porter, M.E. (2008): Konkurentna prednost: postizanje i održavanje vrhunskog poslovanja, Masmedija, Zagreb.
- 8) Potnik Galić, K., Galić, Z. (2008): Određivanje ciljnih troškova u procesu razvoja novog proizvoda, RRiF, Vol. 10, Zagreb.
- 9) Ramljak, B., Rogošić, A. (2009): Koncept troška životnog ciklusa proizvoda, RiF, Vol. 5, Zagreb.
- 10) Špac, D. (2011): Upravljanja troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8, Zagreb.
- 11) Vuko, T. (2013): Nastavni materijali kolegija Managersko računovodstvo II (PO5), Ekonomski fakultet, Split.

PITANJA I ZADACI ZA VJEŽBU

- 1) Companies should only produce and sell units as long as:
 - A) there is customer demand for the product
 - B) the competition allows it
 - C) the revenue from an additional unit exceeds the cost of producing it
 - D) there is a generous supply of low-cost direct materials

- 2) Too high a price may:
 - A) deter a customer from purchasing a product
 - B) increase demand for the product
 - C) indicate supply is too plentiful
 - D) decrease a competitor's market share

- 3) Companies must always examine their pricing:
 - A) based on the supply of the product
 - B) based on the cost of producing the product
 - C) through the eyes of their customers
 - D) through the eyes of their competitors

- 4) Competitors:
 - A) with alternative products can force a company to lower its prices
 - B) can gain a competitive pricing advantage with knowledge of your costs and operating policies
 - C) may span international borders
 - D) All of these answers are correct.

- 5) Fluctuations in exchange rates between different currencies can influence the:
 - A) cost of products using foreign suppliers
 - B) pricing of alternative products offered by foreign competitors
 - C) demand for products of foreign competitors
 - D) All of these answers are correct.

- 6) In a competitive market with differentiated products like cameras, the key factor(s) affecting pricing decisions is/are the:
 - A) customer's willingness to pay
 - B) price charged for alternative products
 - C) cost of producing and delivering the product
 - D) All of these answers are correct.

- 7) Three major influences on pricing decisions are:
 - A) competition, costs, and customers
 - B) competition, demand, and production efficiency
 - C) continuous improvement, customer satisfaction, and supply
 - D) variable costs, fixed costs, and mixed costs

- 8) The department usually in the best position to identify customers' needs is the:
- A) production department
 - B) sales and marketing department
 - C) design department
 - D) distribution department
- 9) In a noncompetitive environment, the key factor affecting pricing decisions is the:
- A) customer's willingness to pay
 - B) price charged for alternative products
 - C) cost of producing and delivering the product
 - D) All of these answers are correct.
- 10) Place the following steps for the implementation of target costing in order:
- A = Derive a target cost
 - B = Develop a target price
 - C = Perform value engineering
 - D = Determine target operating income
- A) B D A C
 - B) B A D C
 - C) A D B C
 - D) A B C D
- 11) All of the following are true regarding target costing EXCEPT:
- A) improvements are implemented in small incremental amounts
 - B) customer input is essential to the target costing process
 - C) input is requested from suppliers and distributors
 - D) a key goal is to minimize costs over the product's useful life
- 12) The product strategy in which companies first determine the price at which they can sell a new product and then design a product that can be produced at a low enough cost to provide adequate operating income is referred to as:
- A) cost-plus pricing
 - B) target costing
 - C) kaizen costing
 - D) full costing
- 13) When the firm uses the target-costing approach to pricing, the target cost per unit is the difference between the per unit target price and the per unit target:
- A) contribution margin
 - B) operating income
 - C) production costs
 - D) gross margin

- 14) One goal of target costing is to keep costs below the target price.
- A) FALSE
 - B) TRUE
- 15) Prices are decreased when demand is weak and competition is strong and increased when demand is strong and competition is weak.
- A) FALSE
 - B) TRUE
- 16) _____ focuses on reducing costs during the manufacturing stage.
- A) Target costing
 - B) Kaizen costing
 - C) Cost-plus pricing
 - D) Life-cycle costing
- 17) Kaizen costing focuses on improving productivity and eliminating waste through continuous improvements.
- A) FALSE
 - B) TRUE
- 18) Life-cycle costing is the name given to:
- A) a method of cost planning to reduce manufacturing costs to targeted levels
 - B) the process of examining each component of a product to determine whether its cost can be reduced
 - C) the process of managing all costs along the value chain
 - D) a system that focuses on reducing costs during the manufacturing cycle
- 19) An understanding of life-cycle costs can lead to:
- A) additional costs during the manufacturing cycle
 - B) less need for evaluation of the competition
 - C) cost effective product designs that are easier to service
 - D) mutually beneficial relationships between buyers and sellers
- 20) Life-cycle costing tracks and accumulates business function costs across the entire value chain from a product's initial R&D to its final customer service and support.
- A) FALSE
 - B) TRUE