

Metode upravljanja troškovima

mr. sc. Miroslav Drljača
mdrljaca@zagreb-airport.tel.hr

Sažetak

Svaki puta kada se neki od resursa uloži u proces ostvarenja: npr. materijalni u obliku tekuće ili stalne imovine, financijska imovina te čovjekov fizički ili umni rad, a zbog stvaranja učinaka u obliku proizvoda ili usluge prouzrokuje se trošak. U procesu stvaranja učinaka pojava troškova je nužnost. Suštinsko je pitanje u kojoj su mjeri utrošeni resursi osigurali traženu kvalitetu učinaka. U situacijama kada se troškovi ozbiljno počnu primicati ostvarenim prihodima, menadžment pribjegava korištenju raznih metoda snižavanja troškova. Jedna od čestih je rezanje troškova na svim razinama bez kriterija (štednja), što može prouzročiti veliku štetu organizaciji. Najčešće se u organizacijama nailazi na slučajeve kombinirane primjene više različitih modela upravljanja troškovima. Cilj je dostići takav stupanj organizacije za koji je karakteristično upravljanje troškovima (Cost Management) kao poseban način upravljanja organizacijom i vođenja poslovanja koji najveću važnost u postizanju općih i posebnih menadžerskih ciljeva organizacije poklanja optimizaciji troškova.

Ključne riječi: trošak, metode upravljanja troškovima, upravljanje troškovima.

UVOD

Zbog upravljanja poslovnim procesima sa stajališta konkurentnosti važno je sagledavanje opravdanosti troškova nastalih tijekom ostvarivanja općih i posebnih menadžerskih ciljeva organizacije.¹ Postojanje suvremenih informacijskih sustava omogućuje i praćenje troškova procesa, a informacije o njihovu nastanku i trendovima omogućuju menadžmentu pravodobno donošenje odluka temeljem činjenica. U tom nastojanju nužno je osloboditi se zablude kako je moguća potpuna eliminacija troškova. "Eliminacija troškova nije moguća jer dovodi do apsurdnih situacija u kojima dolazi u pitanje smisao poslovanja. Optimizacija troškova omogućuje da se troškovi minimaliziraju uz željeni rezultat. Pritom željeni rezultat nije samo količinski izraz ili mjera poslovnih aktivnosti nego je to i subjektivan osjećaj zadovoljstva kupaca."² Dakle, odvijanje poslovnih procesa nije moguće bez utroška resursa i troškova. Međutim, menadžment organizacije zainteresiran je za informacije o tome koliki troškovi trebaju biti, koji troškovi nisu nužni, koji su troškovi odvijanja procesa optimalni. U traženju odgovora menadžment poseže za posebnim načinima upravljanja i vođenja poslovanja, a to je upravljanje troškovima (*Cost Management*). U okviru sustava upravljanja troškovima, dakle i troškovima poslovnih procesa kao jednim od značajnih aspekata obuhvaćanja troškova, menadžment će u postupku priprema informacija namijenjenih odlučivanju i kontroli posegnuti za brojnim metodama raspoređivanja troškova i upravljanja troškovima.³

1. POJAM I PODJELA TROŠKOVA

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.⁴ U užem smislu pod troškovima se smatra potrošnja resursa zbog izrade novih proizvoda. Troškovi shvaćeni na ovaj način imaju karakter prenijete vrijednosti. 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 učinci.

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.

Podjelu troškova moguće je izvršiti prema brojnim kriterijima. Podjela troškova evoluirala je s razvojem ekonomske znanosti. Uobičajeni i najpoznatiji kriteriji podjele troškova su:⁵

- prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku,
- prema poslovnim funkcijama,
- prema segmentu (centrima odgovornosti) i mjestima troška,
- prema načinu raspoređivanja na nositelje,
- prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta (dinamičnosti),
- prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju,
- prema utjecaju na poslovni rezultat,
- prema ulaganju u poslovni proces,
- prema doprinosu kvaliteti.

Osnovna vrsta troškova, odnosno njihov osnovni oblik su prirodni troškovi. To znači da su svi ostali troškovi prikazani u Tablici 1., u suštini i stvarno prirodni troškovi. U svakom od ostalih troškova sadržani su i troškovi proizvodnih faktora, bilo da je riječ o svim proizvodnim faktorima ili samo nekima od njih.

Tablica 1. Podjela troškova prema različitim kriterijima

Rb.	Kriterij	Vrsta troškova
I.	Troškovi prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku (prirodni troškovi)	1. Troškovi trajne imovine 2. Troškovi tekuće imovine 3. Troškovi rada 4. Troškovi usluga 5. Ostali troškovi
II.	Troškovi prema načinu obuhvaćanja Po poslovnim funkcijama (funkcionalni troškovi)	1. Troškovi planiranja, konstrukcije i projektiranja. 2. Troškovi pripreme rada 3. Troškovi neposredne proizvodnje 4. Troškovi nabave, prodaje, distribucije, uskladištenja. 5. Troškovi financijskog poslovanja 6. Troškovi kontrole
III.	Troškovi prema segmentu (centrima odgovornosti) i mjestima troška	1. Troškovi segmenta (proizvoda, organizacijske jedinice, zemljopisnog segmenta), 2. Troškovi: profitnog centra, troškovnog centra, prihodnog centra, investicijskog centra 3. Troškovi po mjestima troška
IV.	Troškovi prema načinu raspoređivanja na nositelje	1. Direktni (izravni) pojedinačni ili troškovi izrade 2. Indirektni (neizravni) opći ili režijski troškovi
V.	Troškovi prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta (prema dinamičnosti)	1. Fiksni troškovi (apsolutno fiksni i relativno fiksni) 2. Varijabilni troškovi (progresivni, proporcionalni i degresivni)
VI.	Troškovi prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju i mogućnosti kontrole	1. Kontrolabilni (mogućnost kontrole znatna) 2. Nekontrolabilni (mogućnost kontrole neznatna)
VII.	Troškovi s obzirom na utjecaj na poslovni rezultat	1. Pozitivni troškovi 2. Negativni troškovi
VIII.	Troškovi prema ulaganju u poslovni proces	1. Primarni troškovi (prvi put ulaze u proces) 2. Sekundarni troškovi (više puta ulaze u proces)
IX.	Troškovi prema doprinosu kvaliteti	1. Troškovi za kvalitetu (troškovi preventivne i troškovi ispitivanja) 2. Troškovi zbog (ne)kvalitete (troškovi unutarnjih propusta i propusta uočenih nakon isporuke)

U Tablici 1. prikazana podjela troškova u određenoj je mjeri uvjetovana propisima, njihovom raspodjelom u računskom (kontnom) planu, ali i potrebama analize u organizaciji. Tako je npr. za poslovno odlučivanje menadžmenta najviše hijerarhijske razine važna podjela troškova po segmentu (centrima odgovornosti), dok je za niže hijerarhijske razine menadžmenta važna podjela na fiksne i varijabilne, funkcionalna podjela i sl. Informacije o troškovima značajne su za poslovno odlučivanje bez obzira o kojoj se menadžerskoj razini u organizaciji radi.

2. METODE UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA

"Upravljanje troškovima (*Cost Management*) poseban je način upravljanja poduzećem i vođenja poslovanja koji najveću važnost u postizanju organizacijskih ciljeva poklanja optimalizaciji troškova."⁶ U nastojanju poboljšanja odnosa ukupnih ulaganja i ukupnih učinaka, o čemu zapravo i ovisi dobar poslovni rezultat, želi se utjecati na ulazne veličine (input) u poslovni proces. Imperativ poslovnog rezultata praktički prisiljava menadžment organizacije na primjenu različitih metoda upravljanja troškovima. Za tu svrhu razvijene su

metode i postupci, odnosno brojni modeli, koji menadžmentu organizacije osiguravaju kritičnu masu informacija nužnih za donošenje odluka u cilju optimizacije troškova, na temelju činjenica (*Factual approach to decision making*).⁷ To su:

- a) metoda tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima,
- b) model upravljanja troškovima temeljenih na procesima,
- c) model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti,
- d) model ciljnih troškova,
- e) budžetiranje temeljeno na aktivnostima,
- f) model bilance postignuća,
- g) "Kaizen" troškovi,
- h) analiza vrijednosti,
- i) model upravljanja troškovima kvalitete i

drugi menadžerski koncepti kao odrednice utjecaja na razvoj modela informacijskog sustava za upravljanje poslovnim procesima, odnosno cjelokupnim sustavom upravljanja organizacije.⁸

a) Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima (*Traditional Product Costing –TPC*). Ovaj model u sustavnoj je primjeni više od jednog stoljeća. Koristi se kod razgraničavanja troškova organizacije. Temelji se na razgraničenju troškova u nekoliko osnovnih skupina:⁹

- troškovi izravnog materijala,
- troškovi izravnog rada,
- troškovi proizvodne režije,
- troškovi upravne i prometne režije.

Tradicionalni model upravljanja proizvodnim troškovima nastoji računovodstveno obuhvatiti troškove izravnog materijala i izravnog rada, dok se troškovi režije priključuju izravnim troškovima. Tradicionalni model upravljanja proizvodnim troškovima još se naziva "tradicionalnom kalkulacijskom metodom."

"Kada govorimo o tradicionalnoj kalkulacijskoj metodi mislimo na jednostavnu kalkulaciju dijeljenja i kalkulaciju s dodacima tako što su dodaci izračunati na osnovi različitih vrijednosnih osnova. ...

... Tradicionalne su metode doista samo metode kalkuliranja, dok se danas u sve većoj mjeri afirmiraju potrebe za cjelovitim sustavima odlučivanja koje klasična kalkulacija ne može zadovoljiti. Kalkulacija je u osnovi ograničen pojam te znači preračunavanje troškova radi čega pruža informacije kratkoročnog karaktera. Kritičari naglašavaju pomanjkanje dugoročnog pristupa, prije svega što kalkulacijske metode nisu integralni činitelji kompleksnijih sustava odlučivanja, koji omogućuju strateške odluke. Obzirom da se tradicionalne metode još dosta koriste navode se njihovi glavni nedostaci, a oni su:

- ograničena upotrebljivost za odlučivanje,
- nedovoljno uvažavanje tržišta,
- vremenski pomak,
- manjkava dinamika. ...

... Ako računanju troškova pristupimo tek nakon njihovog nastanka, više nemamo mogućnost iste smanjiti. Na tako zidane troškove, pribroji im se i očekivana dobit, a zatim slijedi iznenađenje zašto takve proizvode tržište ne prihvaća."¹⁰

Tradicionalni model upravljanja proizvodnim troškovima daje odgovor na pitanje: "Gdje trošak nastaje."¹¹

b) Model upravljanja troškovima temeljenih na procesu (*Process Based Costing – PBC*) troškove proizvodnje prati i vrednuje slijedeći logične faze u proizvodnom procesu (*procesne korake*). "U okviru PBC modela izravni troškovi materijala i rada terete se i prate po fazama procesa proizvodnje, a troškovi proizvodne režije dodaju se izravnim troškovima na razini svake faze uz primjenu određenih "ključeva" rasporeda utemeljenih na troškovnim indikatorima. PBC modeli bi trebali pokazati uzroke troškova proizvodne režije i stupanj njihovog pridruživanja izravnim troškovima svake faze u procesu proizvodnje."¹² Pretpostavka za primjenu i razvijanje ovog modela su izgrađeni, dokumentirani i implementirani poslovni procesi, a time i procesno orijentirana organizacija. Daje odgovor na pitanje gdje su uzroci troškova proizvodne režije?

c) Model upravljanja troškova temeljem aktivnosti (*Activity Based Costing – ABC*) podrazumijeva raspoređivanje troškova po aktivnostima. "Umjesto da se troškovi prate po pojedinom proizvodu, ova metoda prati kretanje troškova po pojedinoj aktivnosti ili dijelu poslovnog procesa. Time se omogućuje lakši nadzor nad troškovima u pojedinim ustrojstvenim dijelovima te se menadžeri lakše usredotočuju na uklanjanje suvišnih troškova i djelovanja."¹³

Utvrđivanje troškova temeljenih na aktivnostima računovodstveni je postupak koji organizaciji omogućuje detektiranje i povezivanje stvarnih troškova sa svakim pojedinačnim proizvodom ili uslugom koja proizlazi iz same organizacije. Sustavnim proučavanjem modela troškova utemeljenih na aktivnostima identificiralo se pet aktivnosti koje je potrebno provesti pri svakoj analizi troškova u organizaciji:¹⁴

- analiza aktivnosti,
- analiza izravnih troškova,
- praćenje troškova po aktivnostima,
- uspostava mjerenja izlaznog proizvoda,
- analiza troškova.

Kao i model upravljanja troškovima temeljenih na procesima i model upravljanja troškovima temeljenih na aktivnostima podrazumijeva procesno orijentiranu organizaciju sa izgrađenim, dokumentiranim i implementiranim poslovnim procesima. Daje odgovor na pitanje: "Zašto trošak nastaje?"

d) Model ciljnih troškova (*Target Costing – TC*) novijeg je datuma.¹⁵ Predstavlja računovodstveni oblik obuhvaćanja i sustavnog mjerenja troškova uključenih u proizvod ili uslugu, s kojima se ostvaruje planirani dobitak.

Da bi se ciljni 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 prihvaća. Da bi se odluka o ciljnim troškovima mogla realizirati oni moraju biti podijeljeni na pojedine sastavnice proizvoda. U kasnijim fazama to omogućuje njihovo

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

e) Budžetiranje temeljeno na aktivnostima (*Activity Based Budgeting – ABB*) model je koji polazi od utvrđivanja zahtjeva kupca/korisnika, a ne utvrđivanja troškova. Interes ove metode usmjeren je na kapacitet opreme i stupanj njegove dostatnosti za ispunjenje zahtjeva koje postavlja kupac/korisnik. Analizirajući kapacitete važno je utvrditi kapacitete opreme i broj zaposlenih. Po izradi početnih kalkulacija ova metoda analizira troškove koji proizlaze iz korištenja materijalnih resursa i ljudskih potencijala. Stoga je ova metoda pogodna menadžmentu za donošenje odluka o razini raspoloživih kapaciteta organizacije i njihovoj dostatnosti za razvoj proizvoda ili usluge koje zahtijeva tržište. Daje odgovor na pitanje koliki su kapaciteti organizacije potrebni za zahtijevani proizvod ili uslugu?

f) Model bilance postignuća (*Balanced Score Card – BSC*) "... je model pažljivo odabranog skupa pokazatelja i mjera izvedenih iz strategije tvrtke pomoću kojeg se planiraju i usmjeravaju aktivnosti tvrtke te mjere postignuća iz različitih perspektiva na temelju povezivanja i uravnoteženja najvažnijih čimbenika uspješnosti."¹⁶

Ovaj model predstavlja relativno novi pristup kontroingu u okviru strategijskog menadžmenta, razvijen 90-tih godina 20. stoljeća. Temelji se na spoznaji o nedostacima postupaka obuhvaćanja troškova i četiri osnovne perspektive putem kojih menadžment ima mogućnost preoblikovanja vlastite vizije i strategije u poslovne aktivnosti. Četiri perspektive razvoja organizacije su:

- financijska perspektiva,
- perspektiva kupaca,
- perspektiva internog poslovnog procesa,
- perspektiva usavršavanja i rasta broja zaposlenih.

Odgovara na pitanje o rezultatima povezivanja i uravnoteženja čimbenika uspješnosti?

g) "Kaizen" troškovi (*"Kaizen" Costing – KC*) oblikovani su u japanskim poduzećima, a ponajviše je njihova primjena i model obračuna došao do izražaja u automobilske industriji Toyota. Suština je ovog modela u kontinuiranom smanjivanju troškova tijekom odvijanja procesa proizvodnje primjenom postupaka. Ovaj model polazi od pretpostavke da se sve uvijek može napraviti bolje. Daje odgovor na pitanje može li još bolje?

h) Analiza vrijednosti (*Value Engineering – VE*) razvijena je 40-tih godina 20. stoljeća u kompaniji General Electric Company. Polazi od pretpostavke timskog rješavanja konkretnog problema primjenom funkcijske analize.¹⁷ Model analize vrijednosti postupak je kojim se nastoji djelovati na kontinuirano smanjivanje troškova. Daje odgovor na pitanje mogu li se troškovi još smanjiti?

i) Model upravljanja troškovima kvalitete (*Quality Cost Management – QCM*) svodi se na prepoznavanje, utvrđivanje i optimizaciju troškova kvalitete kao strukturnog elementa ukupnih troškova organizacije. Troškovi kvalitete su troškovi koji nastaju pri osiguravanju zadovoljavajuće kvalitete i zadobivanju povjerenja u nju, kao i gubici koji se trpe kada ona nije postignuta. U osnovi se dijele na: troškove za kvalitetu (s pojavnim oblicima troškova preventivne i ispitivanja) i na troškove zbog (ne)kvalitete (s pojavnim oblicima unutarnjih i

vanjskih troškova nedostataka). Nakon što je implementiran djelotvoran sustav prikupljanja, klasifikacije i obrade postojećih troškova kvalitete u organizaciji, pristupa se temeljnoj aktivnosti, a to je: upravljanje troškovima kvalitete. Svrha rada na troškovima kvalitete, pored ostalog je utvrđivanje nesukladnosti u poslovnim procesima kako bi se trajno otklonio uzrok njihova nastanka i poslovni procesi učinili pouzdanima. Pod pojmom optimizacije razumijeva se proces dostizanja najpovoljnijeg odnosa ukupnih troškova kvalitete i razine kvalitete koju organizacija nudi kupcu/korisniku radi zadovoljenja njegovih potreba. Troškovi kvalitete prvi se put eksplicite spominju 1933. godine. Model daje odgovor na pitanje koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put?

Svaki od navedenih modela može se koristiti za upravljanje troškovima. Međutim, navedeni modeli nisu isključivi. Najčešće se u organizacijama nailazi na slučajeve kombinirane primjene više različitih modela upravljanja troškovima. Problem nastaje kada se razina troškova opasno počne približavati prihodima. "Tradicionalni sustavi praćenja troškova ne odgovaraju na pitanje ..., gdje rezati? Je li rješenje u otkazima, prekidanju projekata, promjeni rukovodstva? Ili je možda sve pomalo uzrok problemima? A kako to otkriti? Kako promijeniti poslovne procese u one koji rezultiraju odgovarajućim profitabilnim proizvodom?"¹⁸ U takvim situacijama tradicionalni model upravljanja troškovima pokazuje sve svoje nedostatke.

Tablica 2. Usporedni pregled karakteristika modela za upravljanje troškovima

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

Promatranje troškova samo kroz podjelu na fiksne i varijabilne uzrokovalo je otuđenje znatnog dijela troškova od samih aktivnosti i proizvoda zbog kojih su nastali. Usko gledanje na troškove rezultiralo je njihovim proglašavanjem fiksnim troškovima i raspoređivanjem po nekom "ključu" negdje gdje ni po čemu ne pripadaju.

ZAKLJUČAK

Upravljanje troškovima moguće je na razne načine i primjenom raznih modela. Da bi se realno moglo očekivati bilo kakav pozitivan rezultat procesa upravljanja troškovima organizacije potrebno je detaljno poznavati postojeću strukturu ukupnih troškova organizacije. To bi trebao biti prvi korak u svakom promišljanju o upravljanju troškovima u organizaciji. Upravljanje troškovima ne znači "štednju" u njezinom primitivnom obliku već poseban način upravljanja organizacijom i vođenja poslovanja koji najveću važnost u postizanju organizacijskih ciljeva poklanja optimizaciji troškova. Optimizacija troškova proces je uravnoteženja količine utroška resursa u procesu ostvarenja koji osiguravaju postizanje razine kvalitete učinaka koja znači ispunjenje zahtjeva kupca/korisnika, a može se tumačiti kao: maksimalizacija količine kvalitetnih učinaka uz minimalizaciju ukupnih troškova. Troškovima se najučinkovitije upravlja kroz upravljanje poslovnim procesima. Optimizacija poslovnih procesa je skup postupaka kojima se primjenom metoda i tehnologija odvijanje procesa dovodi u granice dozvoljenih odstupanja, što rezultira optimizacijom ukupnih troškova samog procesa. Upravljanje troškovima složen je proces koji zahtijeva primjenu suvremenih metoda. To je osobito važno u tržišno orijentiranom gospodarstvu u kojem se poslovni rezultat ostvaren na kraju obračunskog razdoblja smatra značajnim i objektivnim mjerilom uspješnosti menadžmenta organizacije.

Footnotes

¹ Pojam *organizacija* koristi se sukladno međunarodnoj normi HRN EN ISO 9001, *Sustavi upravljanja kvalitetom – Zahtjevi (ISO 9001:2000, EN ISO 9001:2000)* i u ovom se radu odnosi na stranu (poduzeće) koja upravlja troškovima.

² Marijan Cingula i Marina Kláčmer, "Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima," RRiF, Broj 8, Zagreb, 2003, str. 20-25.

³ Ivan Žic, "Metode rasporeda troškova u upravljačkom računovodstvu," RRiF, Broj 6, Zagreb, 2003, str. 34-44.

⁴ Pavle Ravlić, Franjo Ruža i Josip Vušković, *Ekonomika poduzeća*, IV. Dopunjeno i prerađeno izdanje, Više ekonomske škole Pula, Split, Varaždin, Varaždin, 1974, str. 307.

⁵ Željko Majcen, *Troškovi u teoriji i praksi*, Drugo izdanje, Informator, Zagreb, 1976, str. 38.

⁶ Marijan Cingula i Marina Kláčmer, "Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima," RRiF, Broj 8, Zagreb, 2003, str. 20-25.

⁷ John Hele, "The eight Quality Management Principles – a practical approach," ISO Management System, Vol. 3, No. 2, Geneva, Switzerland, 2003, p. 36-40.

⁸ Neki od novijih menadžerskih koncepata od utjecaja na razvoj modela računovodstvenog informacijskog sustava su: 1. *Activity Based Management (ABM)*, 2. *Just in Time (JIT)*, 3. *Benchmarking*, 4. *Customer Satisfaction Based Management*, 5. *Total Quality Management* i sl.

⁹ Josip Pavlović i Marica Škrtić, *Mikroekonomika*, Mikrorad d.o.o., Zagreb, 1997, str. 102.

¹⁰ Slavka Kavčić, "Metoda Target Costing i s njom povezane metode snižavanja troškova," predavanje na poslijediplomskom studiju Fakulteta za turistički i hotelski menadžment Opatija, kolegij Poslovno računovodstvo i kvaliteta, Opatija, 09. veljače 2002.

¹¹ Željko Pajić, "Obračun troškova na temelju aktivnosti – ABC metoda," Slobodno poduzetništvo, Broj 19, TEB, Zagreb, 2000, str. 14-23.

¹² Vinko Belak, *Menadžersko računovodstvo*, RRiF plus, Zagreb, 1995, str. 134.

¹³ Marijan Cingula, "Menadžment u gospodarskom razvoju – ciljevi i strategije odlučivanja," u zborniku *Hrvatska pridružena članica Europske unije – razvoj gospodarstva, računovodstva i financija*, Hrvatski računovođa, Zagreb, Brijuni, 2001, str. 115.

¹⁴ Marijan Cingula i Marina Klačmer, "Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima," RRIIF, Broj 8, Zagreb, 2003, str. 20-25.

¹⁵ "Model ciljnih troškova prvi su primijenili Japanci u svojim poduzećima poput Toyote koja je metodu ciljnih troškova počela koristiti još 1963. godine, a danas ju promovira i u ostalim velikim svjetskim poduzećima." Marijan Cingula i Marina Klačmer, "Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima," RRIIF, Broj 8, Zagreb, 2003, str. 20-25.

¹⁶ Vinko Belak, "Bilanca postignuća (*Balanced Score Card*) u planiranju i praćenju rezultata poslovanja," u zborniku *Poduzetništvo, financije i računovodstvo – Hrvatska kandidatkinja za članstvo u Europskoj uniji*, Hrvatski računovođa, Zagreb, Rovinj, 2002, str. 169.

¹⁷ "*Funkcijska analiza* je proces analiziranja funkcionalnosti djelovanja, odnosno to je uvjetna podjela nekog proizvoda na sastavne dijelove, uz prosudbu koliko pojedini dio pridonosi funkcionalnosti proizvoda, a koliko ukupnim troškovima stvaranja tog proizvoda. Ako se analiza primjenjuje na organizaciju u cjelini, tada se procjenjuje funkcionalnost pojedinih organizacijskih jedinica, uz ocjenu njihova doprinosa ciljevima organizacije, ali i ukupnim troškovima. Funkcijska analiza ujedno je glavni alat za uspostavljanje kvalitete, zahtjeva i vrijednosti." Marijan Cingula i Marina Klačmer, "Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima," RRIIF, Broj 8, Zagreb, 2003, str. 20-25.

¹⁸ Nenad Stojiljković, "Activity Based Costing/Management – nužnost, a ne odabir," Infotrend, Broj 84, Zagreb, 2000, str. 35-37. i 52-53.

LITERATURA:

1. Belak, V., *Menadžersko računovodstvo*, RRIIF plus, Zagreb, 1995.
2. Belak, V., "Bilanca postignuća (*Balanced Score Card*) u planiranju i praćenju rezultata poslovanja," u zborniku *Poduzetništvo, financije i računovodstvo – Hrvatska kandidatkinja za članstvo u Europskoj uniji*, Hrvatski računovođa, Zagreb, Rovinj, 2002.
3. Cingula, M., "Menadžment u gospodarskom razvoju – ciljevi i strategije odlučivanja," u zborniku *Hrvatska pridružena članica Europske unije – razvoj gospodarstva, računovodstva i financija*, Hrvatski računovođa, Zagreb, Brijuni, 2001.
4. Cingula, M. i Marina Klačmer, "Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima," RRIIF, Broj 8, Zagreb, 2003.
5. Drljača, M., "Karakteristike troškova kvalitete," *Kvaliteta*, Broj 7-8, Infomart, Zagreb, 2003.
6. Drljača, M., *Informacijski zahtjevi za upravljanje procesom Cateringa u zračnom prometu*, (Magistarski znanstveni rad), Sveučilište u Rijeci, Fakultet za turistički i hotelski menadžment Opatija, Opatija, 2003.
7. Drljača, M., *Mala enciklopedija kvalitete V. dio – Troškovi kvalitete*, Oskar, Zagreb, 2004.
8. Hele, J., "The eight Quality Management Principles – a practical approach," *ISO Management System*, Vol. 3, No. 2, Geneva, Switzerland, 2003.
9. Pajić, Ž., "Obračun troškova na temelju aktivnosti – ABC metoda," *Slobodno poduzetništvo*, Broj 19, TEB, Zagreb, 2000.
10. Pavlović, J., i Marica Škrčić, *Mikroekonomika*, Mikrorad d.o.o., Zagreb, 1997.
11. Ravlić, P., Ruža, F. i J. Vušković, *Ekonomika poduzeća*, IV. dopunjeno i prerađeno izdanje, Više ekonomske škole Pula, Split, Varaždin, Varaždin, 1974.
12. Stojiljković, N., "Activity Based Costing/Management – nužnost, a ne odabir," *Infotrend*, Broj 84, Zagreb, 2000.
13. Žic, I., "Metode rasporeda troškova u upravljačkom računovodstvu," RRIIF, Broj 6, Zagreb, 2003.

Summary:**METHODS OF COST MANAGEMENT**

On each occasion when some resource is invested into any realisation process, for example, material resource in the form of liquid or permanent assets, or financial property, or men's physical or mental labour, with purpose to make output effects, i.e. products or services, there must be a cost. Costs are normal consequence of producing effects. Crucial question is: to what extent have the invested resources provided the required effect quality? In situations when costs are seriously approaching realised profits, the company management begins to resort to various methods of cost reduction. One of the frequent methods is cutting of costs on all levels, without criteria (saving), which can cause great damage to the company. Most frequently we can see combined application of various models of Cost Management. A company's objective should be to form such Cost Management – a special manner of managing costs and business activities – which will give emphasis to optimization of costs as the most important factor in the achievement of general and specific managerial objectives of the company.

Key words: *cost, methods of cost management, cost management.*