

Mr.sc. Mihaela Mikić

**UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA U MALIM I SREDNJIM
PROIZVODNIM PODUZEĆIMA**

COST MANAGEMENT IN MANUFACTURING SMEs

SAŽETAK: Dugoročno očuvanje konkurentske pozicije više nije moguće bez aktivne politike upravljanja troškovima. U radu se ukazuje na značenje upravljanja troškovima kao funkcije menadžmenta u proizvodnim poduzećima te se analiziraju obilježja sustava upravljanja troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima Republike Hrvatske. Rezultati navedene analize pokazuju da većina malih i srednjih poduzeća ne provodi strateško upravljanje troškovima već koristi tradicionalni model upravljanja troškovima.

KLJUČNE RIJEČI: mala i srednja poduzeća, upravljanje troškovima, strateško upravljanje troškovima, proizvodnja.

ABSTRACT: Long-term competitiveness cannot be achieved without active cost management policy. This paper shows significance of cost management as a management function in manufacturing companies and analyzes characteristics of cost management systems in Croatian small and medium sizes enterprises. The analysis results show that the most of Croatian SMEs in manufacturing sector use traditional cost management models rather than strategic cost management principles.

KEY WORDS: SMEs, cost management, strategic cost management, manufacturing.

1. UVOD

U uvjetima globalne ekonomije ostvarivanje profita se i dalje nameće kao primarni cilj poslovanja svakog poduzeća. Iako se zadnjih godina razvija oprečna ideja socijalnog (društvenog) poduzetništva kojemu je cilj stvaranje društvene vrijednosti i unaprjeđenje kvalitete življenja, profit i dalje ostaje osnovni pokretač, a ujedno i cilj suvremenog poslovanja, jer je jasno da se bez profita ne mogu ostvariti ni drugi ekonomski, ali ni društveni ciljevi.

Prema Michaelu Porteru profit poduzeća je rezultat njegovih primarnih i sekundarnih aktivnosti, a povećanje prihoda u odnosu na troškove postiže se efikasnijim i efektivnijim izvršenjem aktivnosti. Porter izdvaja dvije osnovne strategije ostvarivanja konkurentske prednosti, odnosno profita, na tržištu: diferencijaciju proizvoda i troškovno vodstvo. Strategija diferencijacije teži stvaranju percepcije potrošača o jedinstvenosti proizvoda ili usluge i to najčešće superiornijom kvalitetom, što omogućuje proizvođačima naplaćivanje viših cijena. Osnovna slabost navedene strategije je u tome što ne zahtijeva od poduzeća minimiziranje troškova poslovanja, a to dalje vodi k većoj neefikasnosti koja u kombinaciji sa zakazivanjem agresivnog marketinga može dovesti do gubitka pozicije na tržištu. Za razliku od strategije diferencijacije, troškovno vodstvo u prvi plan stavlja troškove poslovanja. Cilj navedene strategije je nadvisiti konkurente u proizvodnji proizvoda i usluga najnižim troškovima. Budući da su troškovi poslovanja rezultat produktivnosti proizvodnje, distribucije i cjelokupne "administracije" poduzeća te čine kategoriju na koju poduzeće može utjecati, upravo oni predstavljaju najbolju osnovu povećanja poslovnog rezultata odnosno profita.

2. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA – FUNKCIJA MENADŽMENTA

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 poduzeća na tržištu. Da bi ostvarilo svoje ciljeve poslovanja, poduzeće 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 poduzeća i strogom kontrolom troškova ili premošćivanjem proizvodnih aktivnosti koje rezultiraju visokim troškovima.

Iz navedenoga osnovnog cilja upravljanja troškovima mogu se izdvojiti još dva cilja: globalna konkurentnost poduzeća i kontinuirano unaprjeđivanje poslovanja¹. Upravo na temelju ova dva cilja upravljanje troškovima se definira kao filozofija, stav (misija) i niz tehnika kojima je cilj kreiranje veće vrijednosti uz niže troškove². Ono predstavlja filozofiju unaprjeđivanja poslovnog procesa jer promovira ideju kontinuiranog potpomaganja

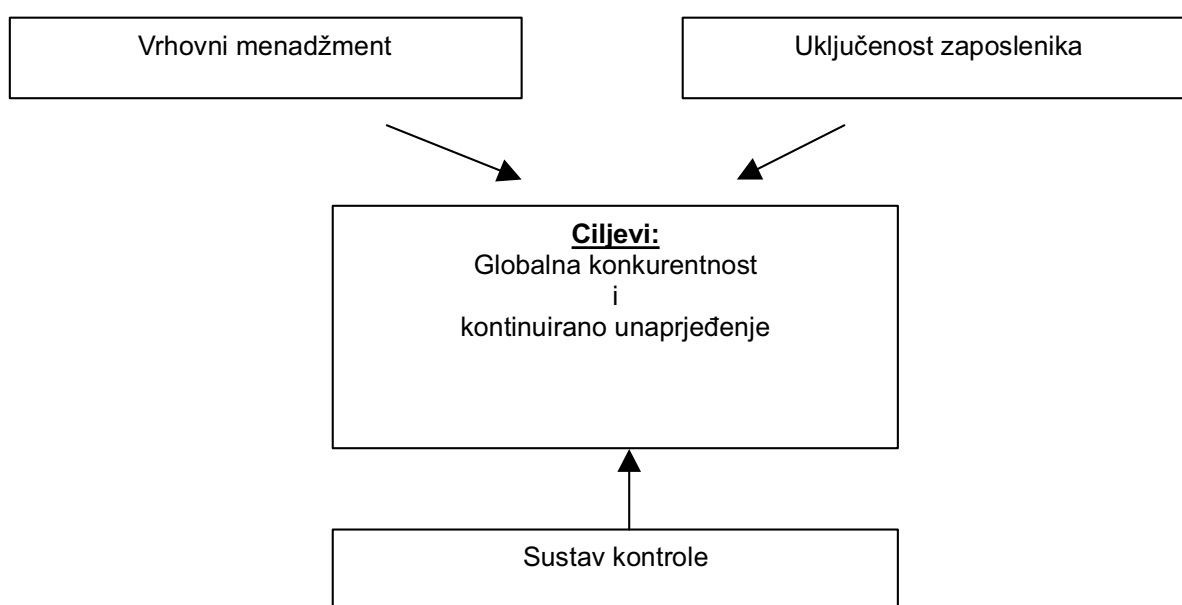
¹ Agrawal, S.P., Mehra, S., Siegel, P.H.: Cost Management System: An Operational Overview, Managerial Finance, Vol. 24, No. 1, 1998., str. 60.

² Ronald W. Hilton, Michael W. Maher, Frank H. Selto: Cost Management, Strategies for Business Decisions, International Edition, Irwin & McGraw-Hill, Boston, 2000., str. 1.

organizaciji u donošenju pravih odluka i kreiranja veće potrošačke vrijednosti uz niže troškove³. Efikasna poduzeća pružaju proizvode i usluge koje potrošači žele uz korištenje minimalnih organizacijskih ograničenih resursa stalnom težnjom za povećanjem vrijednosti i smanjenjem troškova.

Kao i kod provođenja drugih strategija poslovanja, uvođenje sustava upravljanja troškovima zahtijeva potpunu posvećenost poduzeća 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 doprinose⁴ (vidi grafikon 1).

Grafikon 1. Sustav upravljanja troškovima



Izvor: Agrawal, S.P., Mehra, S.: Cost Management System: An Operational Overview, str. 61.

Upravljanje troškovima poslovanja temelji na se proaktivnom stavu, jer pretpostavlja da su svi troškovi proizvoda i usluga rezultat odluka donesenih od menadžmenta. Upravo zato menadžeri koji upravljaju troškovima, ne bilježe samo troškove već su aktivni partneri u donošenju odluka o razvijanju i unaprjeđenju proizvoda i usluga te reduciranju troškova. Njihove se odluke najčešće temelje na informacijama o dinamici troškova i odnose se na ocjenjivanje uklapanja pojedinih aktivnosti u prihvatljive troškovne okvire. Kratki prikaz elemenata sustava upravljanja kao i metoda upravljanja troškovima poslovanja, kao funkcije menadžmenta, dan je u tablici 1.

³ Potrošačka vrijednost može se definirati kao odstupanje od dobivene ukupne korisnosti i tržišne vrijednosti proizvoda ili usluge.

⁴ Agrawal, S.P., Mehra, S., Siegel, P.H.: Cost Management System: An Operational Overview, Managerial Finance, Vol. 24, No. 1, 1998., str. 60.

Tablica 1.: Upravljanje troškovima – funkcija menadžmenta

Odluke menadžmenta	Elementi sustava upravljanja troškovima	Metode upravljanja troškovima
Strategijske odluke		
1. Odabir dugoročne strategije poduzeća	Poznavanje poduzeća, njegovih konkurenata i njegova okruženja	Analiza konkurentnosti usporedbom procesa s konkurentima i najboljim rješenjima
2. Definiranje obujma i opsega poslovanja poduzeća ⁵	Mjerenje očekivane efikasnosti korištenja resursa u alternativnom poslovanju	Analiza trenutnih i mogućih promjena u vrijednosnom lancu i uzročnicima ekonomskih troškova
3. Planiranje i organiziranje upotrebe resursa u svrhu efikasnog poslovanja	Utvrđivanje prilika za unaprjeđenje vrijednosti i troškova novih ili postojećih proizvoda i usluga	Analiza efikasnosti trenutnih poslovnih i proizvodnih procesa. Mjerenje očekivanih stvarnih i oportunitetnih troškova različitih odluka
4. Provedba planova i organizacijskih promjena	Predvoditi organizacijske promjene.	Omogućuje vodstvo za višefunkcijske timove
5. Procjena rezultata planova i promjena	Mjerenje i izvještavanje o aktualnim rezultatima aktivnosti, procesa, proizvoda i usluga	Mjerenje periodičnih troškova nastalih u poslovnim, proizvodnim, marketinškim i distribucijskim procesima i aktivnostima
Operativne odluke		
6. Motiviranje i procjena učinaka pojedinaca i organizacijskih jedinica	Mjere i metode za motivaciju i procjenu osoblja	Razvijanje inicijativnih programa i mjerenje napretka, produktivnosti, kvalitete, vremenskog ciklusa i potrošačkog zadovoljstva
7. Razmjena informacija o planovima i rezultatima	Razmjena informacija o rezultatima aktivnosti upravljanja troškovima	Pružanje čestih i pravodobnih informacija u cilju donošenja odluka
8. Procjena efektivnosti donesenih odluka i njihovo unaprjeđivanje	Razlika između stvarnih rezultata i planova ili očekivanja	Objašnjavanje i interpretacija razlika između stvarnih rezultata i planova

Izvor: Hilton, R.W., Maher, M.W., Selto, F.H.: Cost Management, Strategies for Business Decisions, str. 9.

⁵ Pod obujmom poslovanja podrazumijevamo veličinu ili volumen aktivnosti, odnosno broj lokacija i različitih aktivnosti, dok se opseg poslovanja odnosi na širinu poslovanja.

Suvremeni uvjeti poslovanja "otežali" su procese donošenja odluka od menadžera i stvorili potrebu za sve većim brojem pouzdanih informacija. Upravo je razvoj informacijske tehnologije i poslovanja preko interneta (elektronička trgovina⁶) omogućio poduzećima širom svijeta stjecanje informacija o proizvodima i tržišnim mogućnostima, usmjerenje pozornosti na jedinstvene snage, prilike i probleme te usluživanje potrošača bez obzira na njihovu lokaciju. No osim organizacijskih resursa, donošenje odluke o upravljanju troškovima zahtjeva i stručnu kompetenciju nadležnog menadžera kao i posjedovanje specifičnih vještina (vidi tablicu 2).

Tablica 2.: Karakteristike menadžera i organizacije u primjeni sustava upravljanja troškovima

Potrebne vještine i organizacijski resursi	Organizacijski i izvještajni zahtjevi
Vještine upravljanja procesom	Čvrsta kontrola troškova
Intenzivan nadzor radne snage	Učestali i detaljni kontrolni izvještaji
Kapitalne investicije i osiguran pristup kapitalu	Strukturirana organizacija i politike
Dizajniranje proizvoda prilagođeno proizvodnji	Inicijative temeljene na udovoljavanju striktnih kvantitativnih ciljeva

Izvor: Blocher, E.J., Chen, K.H., Lin, E.W.: Cost Management: A Strategic Emphasis, str. 42.

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 suradnika kako ne bi porasli administrativni troškovi. Uključivanjem zaposlenika u sustav 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 poduzeća.⁷

⁶ Elektronička trgovina je proces naručivanja i plaćanja za dobra i usluge preko uspostavljene veze između kupca i prodavatelja, bez papirne dokumentacije. Dostava fizičkih dobara vrši se tradicionalnim oblicima dostave.

⁷ Agrawal, S.P., Mehra, S., Siegel, P.H.: Cost Management System: An Operational Overview, Managerial Finance, Vol. 24, No. 1, 1998., str. 67.

3. MOGUĆI MODELI UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA U PROIZVODNIM PODUZEĆIMA

Na temelju karakteristika industrije u kojoj proizvodno poduzeće djeluje, karakteristika proizvoda ili usluga, snaga i slabosti samog poduzeća, prilika i prijetnji u okolini poduzeća itd., menadžeri koji se odluče za upravljanje troškovima trebaju odabrati određeni model upravljanja troškovima. Upravljanje troškovima predstavlja pouzdani niz metoda koje se mogu koristiti na individualnoj razini u cilju podupiranja određene odluke ili menadžmenta organizacije u cjelini, a koje se nazivaju sustavima ili modelima upravljanja troškovima⁸. Razlikujemo tradicionalnu metodu i strateško upravljanje troškovima.

3.1. Tradicijski model upravljanja proizvodnim troškovima

Tradicijski model upravljanja troškovima (eng. *Traditional Product Costing*) predstavlja najstariji model obračunavanja i upravljanja troškovima poslovanja, a u praksi se koristi već preko sto godina. Osnovna svrha navedenog modela odražava se u mjerenju količine potrošenih inputa u odnosu na broj pojedinačno proizvedenog proizvoda.

Ovaj se sustav temelji na podjeli proizvodnih troškova u sljedeće osnovne skupine⁹: 1. troškovi izravnog materijala; 2. troškovi direktnog rada; 3. troškovi amortizacije; 4. troškovi proizvodne režije; 5. troškovi upravne i prometne režije. Tradicijski model upravljanja troškovima prati i kontrolira troškove izravnog materijala i direktnog rada po svakoj vrsti proizvoda, odnosno po svakoj jedinici proizvoda ili usluge, dok se troškovi proizvodne i upravne režije pridružuju izravnim troškovima primjenom određene osnove («ključa raspoređivanja»). Naime, za troškove proizvodne i upravno-prometne režije zna se mjesto troška, ali ne i stvarni učinak, pa se postavlja problem što utvrditi kao osnovicu za raspoređivanje općih troškova na nositelje, a da bi trošak kojim se na taj način opterećuje učinak bio što točnije raspoređen, tj. približan stvarnim općim troškovima koje taj učinak izaziva¹⁰.

Tradicijski model upravljanja troškovima ne pravi razliku između troškova različitih aktivnosti proizvodne i upravno-prometne režije koji se pojavljuju kod određene skupine proizvoda. Ukoliko je veliki dio troškova poslovanja koji ne ulazi u volumen proizvodnje te ukoliko poduzeće proizvodi široku paletu proizvoda u različitim količinama i različitim stupnjem složenosti, tradicijski model rezultira netočnim prikazom troškova. Moguće je isto tako da obračunavanje troškova proizvodnje i upravno-prometne režije na osnovi troška direktnog rada iskrivi stvarnu sliku o troškovima pojedinih proizvoda, pogotovo ukoliko je udio troška direktnog rada u ukupnim troškovima malen (što je slučaj kod kapitalno-intenzivnih djelatnosti), a istovremeno je trošak proizvodne i upravno-prometne režije velik. Navedene karakteristike predstavljaju veliki problem za donositelje poslovnih odluka i jedan su od najvećih nedostataka tradicijskog modela upravljanja troškovima poslovanja. Upravo zato se primjena navedenog modela odvija u relativno stabilnom poslovnom okruženju, odnosno tamo gdje je rad dominantan faktor proizvodnje, tehnolo-

⁸ Škrtić, M.: Upravljanje troškovima s ciljem povećanja konkurentnosti, Zbornik radova: Upravljanje troškovima – Povećanje konkurentnosti i uspješnosti poslovanja, "M.A.K.-Golden", Zagreb-Zadar, 2005., str. 108.

⁹ Ibid, str. 108.

¹⁰ Pavlović, J., Škrtić, M.: Mikroekonomika, Mikrorad, Zagreb, 1997., str. 102.

gija poznata, količina proizvoda limitirana te kod poduzeća koja imaju nekoliko sličnih proizvoda ili usluga ili nekoliko kupaca. Budući da navedena obilježja proizvodnje više ne odgovaraju dinamičnom poslovnom okruženju, tradicionalni model upravljanja troškovima sve se više napušta, a njegovo mjesto zauzima sustav strateškog upravljanja troškovima.

3.2. Strateško upravljanje troškovima

Promjene u poslovnom okruženju dovele su do stvaranja potrebe za definiranjem suvremenog sustava upravljanja troškovima, odnosno strateškog upravljanja troškovima. Za razliku od tradicionalnih modela upravljanja troškovima koji se usredotočuju samo na mjerenje i kontroliranje troškova proizvodnje proizvoda i usluga, suvremeni sustav pruža potrebne informacije za prilagodbu ekonomskom i tehnološkom razvoju.

Svrha strateškog upravljanja troškova je proizvodnja kontinuiranog ciklusa informacija o aktivnostima u kratkom i dugom roku, a sve u svrhu povećanja vrijednosti u očima potrošača i smanjenja troškova. Prednosti korištenja strateških modela upravljanja troškovima ogledaju se u smanjenju poslovnog rizika, povećanom stvaranju dodane vrijednosti i smanjenju financijskih izdataka¹¹.

Osnovni cilj upravljanja troškovima predstavlja korištenje grupe alata za generiranje informacija glede planiranja, donošenja odluka i kontrole u kratkom i dugom roku kako bi pomogli menadžmentu poduzeća u kreiranju proizvoda i pružanju usluga na efikasniji i efektivniji način od konkurenata¹². Alati strateškog upravljanja troškovima sadrže tehnike neophodne za uspješnu provedbu sustava strateškog upravljanja troškovima, odnosno analizu lanca vrijednosti, analizu konkurentski prednosti, SWOT analizu, just in time sustav upravljanja zalihama, Balanced Scorecard (uravnotežena matrica pokazatelja) i kontinuirano unaprjeđenje te suvremene modele upravljanja troškovima: upravljanje troškovima na temelju aktivnosti, ciljane troškove, totalno upravljanje kvalitetom, benchmarking i teoriju ograničenja (vidi tablicu 3).

¹¹ Groth, J., C., Kinney, M., R.: Cost management and value creation, Management Decision, Vol. 32, No. 4, 1994., str. 52.

¹² El-Dyasty, M. M., A Framework to Accomplish Strategic Cost Management, dostupno na: <http://ssrn.com/abstract=704201>, str. 2.

Tablica 3.: Alati strateškog upravljanja troškovima

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

Izvor: El-Dyasty, M.M., A Framework to Accomplish Strategic Cost Management, <http://ssrn.com>

Bez obzira na to za koji se model upravljanja troškova menadžment poduzeća odluči, za njegovu uspješnu implementaciju potrebno je postići da sve organizacijske jedinice u poduzeću djeluju kao tim (vrhovni menadžment, financije, računovodstvo, proizvodnja, marketing itd.). Pri implementaciji modela upravljanja troškova proizvodno poduzeće treba definirati ciljeve, identificirati aktivnosti koje rezultiraju dodanom vrijednošću, financijske i nefinancijske pokazatelje poslovanja, svaki organizacijski odjel mora pažljivo proanalizirati svoje aktivnosti i troškove, ali i vrijeme u kojem će se implementacija izvesti.

4. ANALIZA UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA U MALIM I SREDNJIM PROIZVODNIM PODUZEĆIMA REPUBLIKE HRVATSKE

Analiza upravljanja troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima¹³ temelji se na rezultatima empirijskog istraživanja o upravljanju troškovima u proizvodnim poduzećima Republike Hrvatske provedenog u veljači 2008. godine. Navedeno istraživanje provedeno je strukturnim anketnim upitnikom na uzorku 579 malih i srednjih proizvodnih poduzeća.

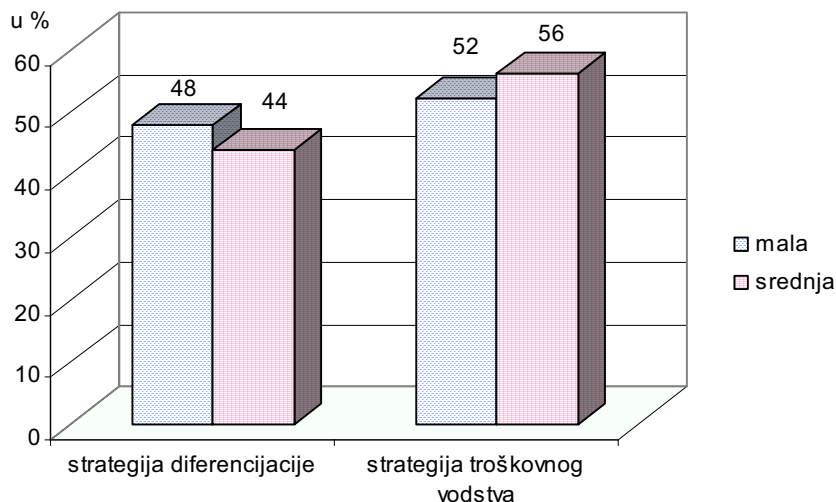
Pri odabiru strategije stjecanja konkurentske prednosti, provedeno istraživanje pokazalo je da i mala i srednja poduzeća preferiraju strategiju troškovnog vodstva (52%/56%) u odnosu na strategiju diferencijacije (48%/44%) – prikazano na grafikonu 2.

¹³ Malo poduzeće: poslovni subjekti koji prosječno godišnje imaju manje od 50 zaposlenih, u poslovanju su neovisni te ostvaruju ukupni godišnji promet do 54 milijuna kuna, odnosno imaju dugotrajnu imovinu u vrijednosti do 27 milijuna kuna.

Srednje poduzeće: poslovni subjekti koji prosječno godišnje imaju manje od 250 zaposlenih, u poslovanju su neovisni te ostvaruju ukupni godišnji promet do 216 milijuna kuna, odnosno imaju dugotrajnu imovinu u vrijednosti do 108 milijuna kuna.

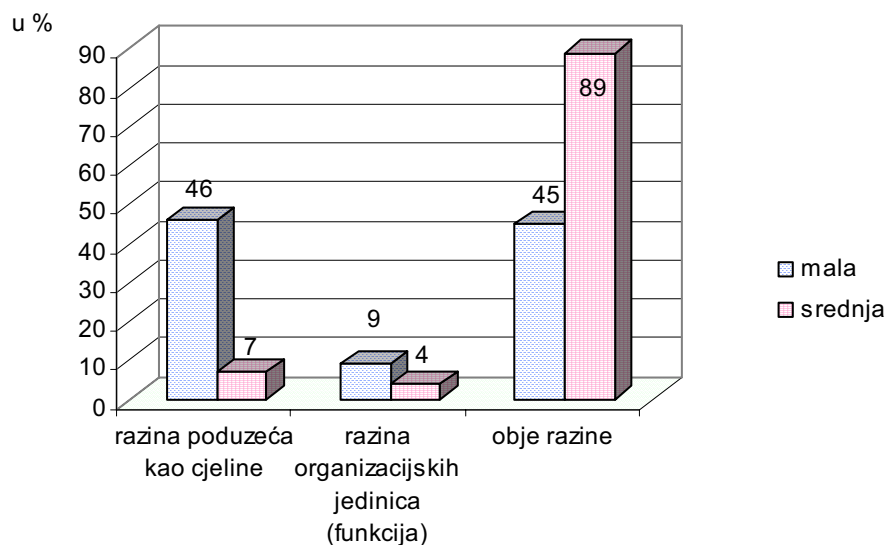
U proizvodne djelatnosti prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti¹³ ubrajamo: poljoprivredu, lov i šumarstvo – A, ribarstvo – B, rudarstvo i vađenje – C, prerađivačku industriju – D, opskrbu električnom energijom, plinom i vodom – E i građevinarstvo – F.

Grafikon 2. Osnova stjecanja konkurentske prednosti malih i srednjih proizvodnih poduzeća



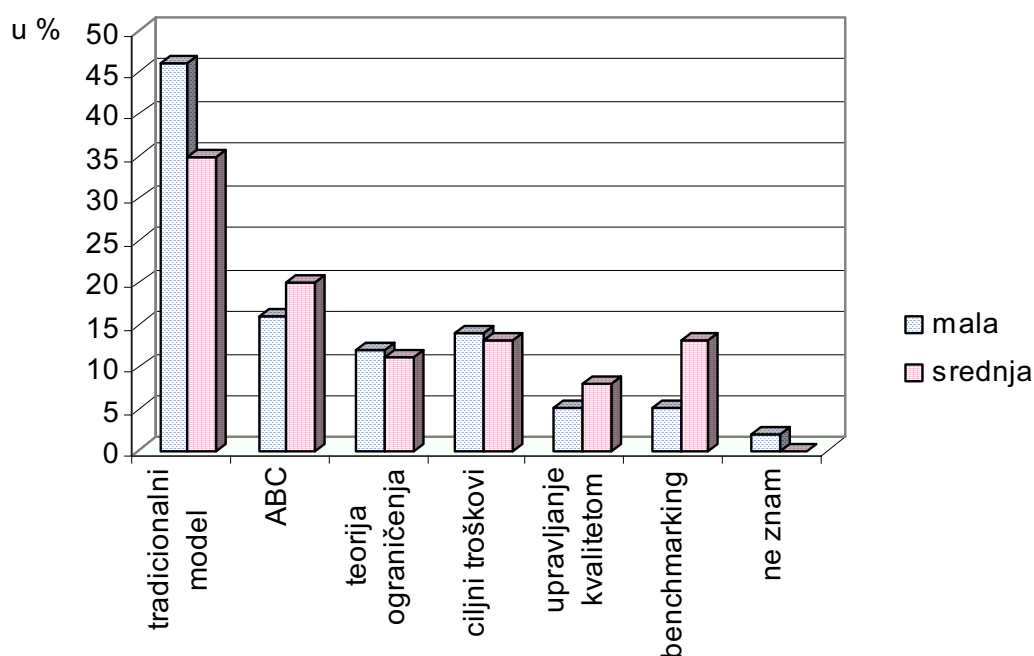
Svako poduzeće koje korištenjem modela upravljanja troškovima želi postići određene konkurentske prednosti na tržištu, treba troškove pratiti na svim razinama, i organizacijskim i poduzeća kao cjeline (grafikon 3). Rezultati empirijskog istraživanja pokazali su da mala poduzeća troškove većinom prate na razini poduzeća (46%) i na svim razinama u poduzeću (45%), dok je vrlo rijetka situacija da se troškovi prate samo na razinama funkcijskih jedinica (9%). Kod srednjih proizvodnih poduzeća zastupljenost praćenja troškova na svim razinama u poduzeću još je značajnija i iznosi 89%, dok na razini poduzeća troškove prati 7%, a na razini samo organizacijskih jedinica 4% ispitanih srednjih poduzeća.

Grafikon 3. Razina praćenja troškova u malim i srednjim proizvodnim poduzećima



Mali poduzetnici najbolje poznaju tradicionalni model upravljanja troškovima (46%), dok različite suvremene modele pozna njih 52% (grafikon 4). Iako na prvi pogled izgleda da su hrvatski mali poduzetnici vrlo dobro upoznati s različitim modelima upravljanja troškovima, detaljnija analiza pokazuje da 52% poznaje samo jedan model upravljanja troškovima. Srednji poduzetnici također najbolje poznaju tradicionalni model upravljanja troškovima (35%), ali za razliku od malih poduzetnika različite suvremene modele pozna njih čak 65%. Detaljnija analiza pokazuje da je 41% srednjih proizvodnih poduzeća upoznato samo s jednim modelom upravljanja troškovima, a da je čak u 91% slučajeva to tradicionalni model.

Grafikon 4. Poznavanje modela upravljanja troškovima od strane malih i srednjih hrvatskih poduzetnika u proizvodnoj djelatnosti

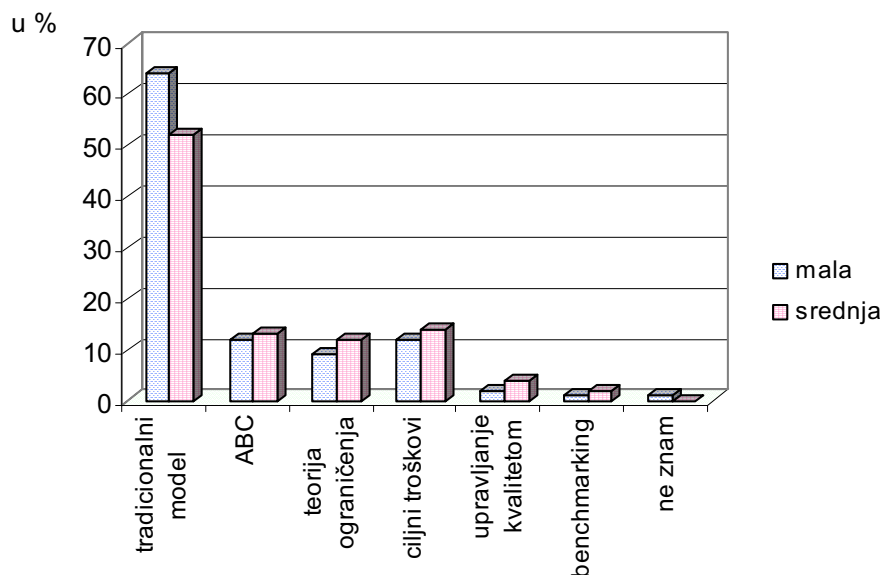


Mali se poduzetnici u Republici Hrvatskoj najviše koriste tradicionalnim modelom upravljanja troškovima i to čak u 64% slučajeva. Suvremene modele upravljanja troškovima (upravljanje troškovima na temelju aktivnosti-ABC, teoriju ograničenja, ciljne troškove i benchmarking) koji su više prilagođeni zahtjevima globalnog tržišta, koristi samo 36% malih poduzeća (grafikon 5). U korist navedenih podataka ne ide ni činjenica što 68% poduzeća koristi samo jedan od navedenih modela upravljanja troškovima, odnosno da hrvatski mali poduzetnici u proizvodnoj djelatnosti još uvijek ne uviđaju potrebu kombiniranja određenih modela upravljanja troškovima. Zanimljiv je i podatak da od poduzeća koja poznaju samo jednu od metoda upravljanja troškovima poslovanja (koji, podsjetimo, čine 52% od ukupnog broja malih poduzeća) čak 87% koristi tradicionalni model upravljanja troškovima.

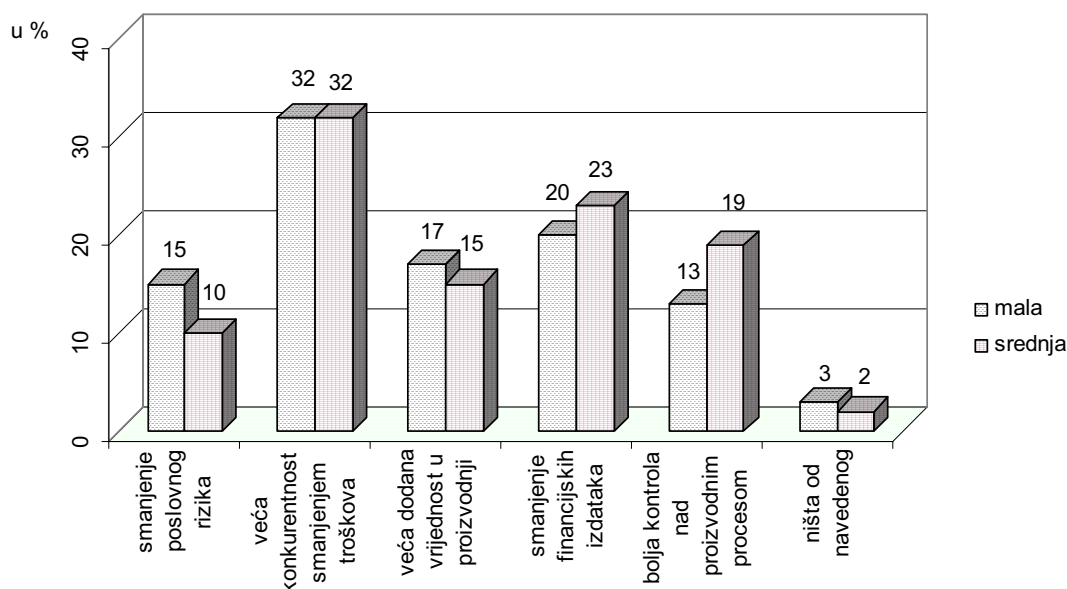
Srednji poduzetnici u Republici Hrvatskoj najviše se koriste tradicionalnim modelom upravljanja troškovima i to čak u 52% slučajeva, dok suvremene modele upravljanja troškovima koristi samo njih 48%. Samo jedan od navedenih modela upravljanja troškovima

koristi 59% srednjih proizvodnih poduzeća, a od poduzeća koja poznaju samo jednu od metoda upravljanja troškovima poslovanja (koji podsjetimo čine 41% od ukupnog broja malih poduzeća), čak 91% koristi tradicionalni model upravljanja troškovima.

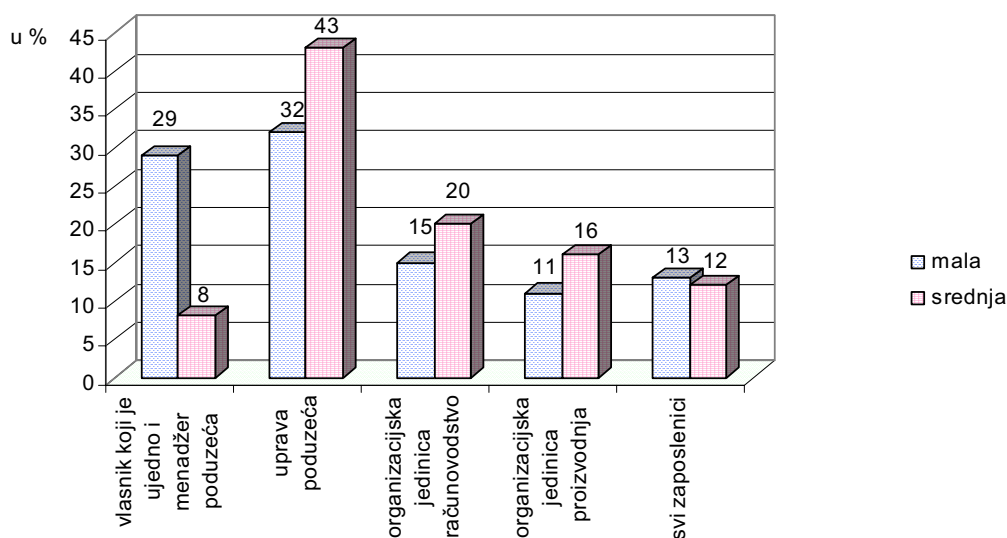
Grafikon 5. Korištenje modela upravljanja troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima



Hrvatska mala poduzeća kao rezultat aktivnog upravljanja troškovima (grafikon 6) najčešće navode postizanje veće tržišne konkurentnosti smanjenjem troškova poslovanja (32%). Osim navedenog, još se ističe smanjenje financijskih izdataka (20%), ostvarivanje veće dodane vrijednosti u proizvodnji (17%), smanjenje poslovnog rizika (15%) te postizanje bolje kontrole nad proizvodnim procesom (13%). Hrvatska srednja poduzeća, kao rezultat aktivnog upravljanja troškovima, najčešće navode postizanje veće tržišne konkurentnosti smanjenjem troškova poslovanja (32%). Osim navedenog, još se ističu smanjenje financijskih izdataka (23%), postizanje bolje kontrole nad proizvodnim procesom (19%), ostvarivanje veće dodane vrijednosti u proizvodnji (15%) te smanjenje poslovnog rizika (10%).

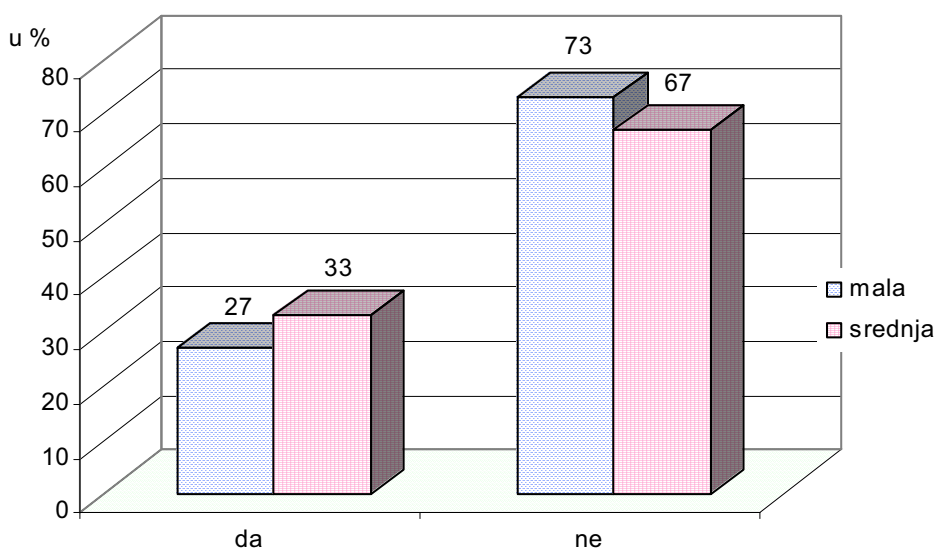
Grafikon 6. Rezultati aktivnog upravljanja troškovima u hrvatskim malim i srednjim proizvodnim poduzećima

Hrvatski mali i srednji poduzetnici na žalost još uvijek ne uviđaju da je za uspješnost provedbe bilo kojeg modela upravljanja troškovima potrebna potpora i uključivanje svih zaposlenih (grafikon 7). Samo 16% malih poduzetnika uključuje sve svoje zaposlenike u proces upravljanja troškovima, dok čak njih 61% smatra kako je za uspješnost upravljanja troškovima dovoljno da se tome posveti vlasnik poduzeća odnosno uprava poduzeća. Slična je situacija i kod srednjih proizvodnih poduzeća gdje samo 12% poduzetnika uključuje sve svoje zaposlenike u proces upravljanja troškovima, dok čak njih 51% smatra kako je za uspješnost upravljanja troškovima dovoljno da se o tome brine uprava poduzeća.

Grafikon 7. Rezultati aktivnog upravljanja troškovima u hrvatskim malim i srednjim proizvodnim poduzećima

Sukladno prethodno dobivenim rezultatima iz poznavanja modela upravljanja troškovima i uključenosti zaposlenih u proces upravljanja troškovima moglo se očekivati da vlasnici malih poduzeća ne pridaju previše pozornosti obrazovanju iz područja upravljanja troškovima, kako za sebe tako i za svoje zaposlene. Samo 27% ispitanih malih poduzetnika «šalje» svoje zaposlenike na dodatnu edukaciju o upravljanju troškovima, dok 73% još uvijek ne shvaća da je proces obrazovanja neophodan u uspješnoj primjeni modela upravljanja troškovima te održavanja i razvijanja tržišne konkurentnosti (grafikon 8.). Stanje nije drugačije ni kod srednjih poduzeća gdje 67% menadžera srednjih poduzeća smatra da zaposlenike nije potrebno dodatno obrazovati o upravljanju troškovima.

Grafikon 8. Edukacija iz područja upravljanja troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima



5. ZAKLJUČAK

Iako teorija nudi veći broj mogućnosti i modela upravljanja troškovima za proizvodna poduzeća u suvremenim uvjetima poslovanja, najboljima su se pokazali modeli strateškog upravljanja troškovima. Navedeni su modeli prilagođeni suvremenim uvjetima poslovanja koje odlikuje usredotočenost na kvalitetu i funkcionalnost proizvoda ili usluge te zadovoljstvo potrošača, mali volumen proizvodnje, kratkoročno planiranje proizvodnje, fokusiranje na smanjenje inventara i drugih aktivnosti koje ne rezultiraju dodanom vrijednošću, kratak životni ciklus proizvoda, potreba za visokoobrazovanom radnom snagom te stvaranje jedinstvenog globalnog tržišta.

Analiza upravljanja troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima Republike Hrvatske pokazala je da većina hrvatskih vlasnika i/ili menadžera na čelu proizvodnih poduzeća smatra kako se na području troškova mogu postići uštede koje poduzeću omogućuju proboj ili ostanak na tržištu ili poboljšanje poslovnog rezultata. Upravo rezultati koji pokazuju da hrvatska proizvodna poduzeća za postizanje konkurentne prednosti

na tržištu daju prednost strategiji troškovnog vodstva u odnosu na strategiju diferencijacije, dokazuju navedenu tvrdnju. Budući da se troškovno vodstvo pokazalo kao vodeća strategija postizanja i očuvanja konkurentske pozicije na tržištu kod većine malih i srednjih proizvodnih subjekata, bez obzira na njihovu veličinu, a uzimajući u obzir teorijsku pretpostavku da je strategija troškovnog vodstva uspješna u uvjetima kada i ostali konkurenti koriste strategiju troškovnog vodstva (jer ako se konkurentska pozicija temelji isključivo na visini cijene, tada niski troškovi predstavljaju jedinu konkurentsku prednost koja je važna), mogli bismo zaključiti da poduzeće koje želi biti uspješno u Hrvatskoj, treba koristiti troškovno vodstvo ili samostalno ili u kombinaciji s diferencijacijom proizvoda.

U skladu s navedenim podacima vrlo velika većina proizvodnih poduzeća koristi barem jednu od metoda upravljanja troškovima. Razlike se očituju u modelu upravljanja troškovima koji se koristi. Mala su poduzeća uglavnom orijentirana na tradicionalne modele upravljanja troškovima poslovanja koji kao što je to već naglašeno, ne predstavljaju dobru podlogu za postizanje konkurentske prednosti u suvremenim uvjetima poslovanja budući da pretpostavljaju relativno stabilno poslovno okruženje, rad kao dominantan faktor proizvodnje, poznatu tehnologiju, limitiranu količinu proizvoda te poduzeća koja imaju nekoliko sličnih proizvoda ili usluga ili samo nekoliko kupaca. Korištenje izričito tradicionalnih modela upravljanja troškovima povlači sa sobom i sagledavanje troškova samo na razini cjelokupnog poduzeća, a poznato je da se na razini poduzeća isprepliću različiti rezultati, ali i troškovi pojedinih organizacijskih jedinica, stoga je gotovo nemoguće pravovremeno prepoznati i ukloniti tzv. "uska grla". Tako prikupljeni podatci nisu dobra podloga menadžmentu za donošenje strateških odluka.

Razlozi korištenja izričito tradicionalnih modela upravljanja troškovima najvjerojatnije leže u nepoznavanju suvremenih modela upravljanja troškovima kao i cjelokupne filozofije aktivnog upravljanja troškovima od strane vlasnika, koji su ujedno i menadžeri poduzeća. Kada uzmemo u obzir da prosječni hrvatski poduzetnik ima završenu samo srednju školu i da je prosječne starosti 45-55 godina, onda navedeni podatak i ne začuđuje previše. Relativno kasnom transformacijom hrvatskog gospodarstva u tržišno gospodarstvo (tek početkom devedesetih godina prošlog stoljeća) hrvatska su proizvodna poduzeća propustila trenutak prelaska tržišnih lidera na korištenje suvremenih modela upravljanja troškovima. U uvjetima planske ekonomije i nedostatka prave tržišne utakmice hrvatska poduzeća nisu bila primorana tako rigorozno paziti na svoje troškove poslovanja. Izbijanje Domovinskog rata samo je usporilo njihovu prilagodbu suvremenim teorijskim i praktičnim rješenjima iz područja upravljanja troškovima.

Srednja proizvodna poduzeća sve više pozornosti posvećuju suvremenim modelima upravljanja troškovima kao i kombiniranju različitih modela u svrhu povećanja efikasnosti poslovanja.

Rezultati aktivnog upravljanja troškovima u hrvatskim malim i srednjim proizvodnim poduzećima najčešće se očituju u povećanju tržišne konkurentnosti smanjenjem troškova poslovanja, smanjenju financijskih izdataka, ostvarivanju veće dodatne vrijednosti u proizvodnji, smanjenju poslovnog rizika te postizanju bolje kontrole nad cjelokupnim proizvodnim procesom, što je ohrabrujuća činjenica u shvaćanju potrebe za korištenjem znanstvenih metoda u traženju mogućnosti za unaprjeđenje poslovnog rezultata.

LITERATURA

1. Agrawal, S.P., Mehra, S., Siegel, P.H.: Cost Management System: An Operational Overview, *Managerial Finance*, Vol. 24, No. 1, 1998., str. 60-78.
2. Blocher, E.J., Chen, K.H., Lin, E.W.: *Cost Management: A Strategic Emphasis*, Second Edition, Irwin & McGraw-Hill, Boston, 2002.
3. El-Dyasty, M.M., A Framework to Accomplish Strategic Cost Management, <http://ssrn.com/abstract=704201>
4. Groth, J., C., Kinney, M., R.: Cost management and value creation, *Management Decision*, Vol. 32, No. 4, 1994., str. 52-57.
5. Hilton, R.W., Maher, M.W., Selto, F.H.: *Cost Management, Strategies for Business Decisions*, International Edition, Irwin & McGraw-Hill, Boston, 2000.
6. Pavlović, J., Škrtić, M.: *Mikroekonomika*, Mikrorad, Zagreb, 1997.
7. Ronald W. Hilton, Michael W. Maher, Frank H. Selto: *Cost Management, Strategies for Business Decisions*, International Edition, Irwin & McGraw-Hill, Boston, 2000.
8. Škrtić, M.: Upravljanje troškovima s ciljem povećanja konkurentnosti, *Zbornik radova: Upravljanje troškovima – Povećanje konkurentnosti i uspješnosti poslovanja, "M.A.K.-Golden"*, Zagreb-Zadar, 2005.