

# CRITICAL REVIEW OF TRADITIONAL AND MODERN COST MANAGEMENT METHODS

## KRITIČKI OSVRT NA TRADICIONALNE I SUVREMENE METODE UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA

PERICA, Ivana

**Abstract:** *This paper analyses and systematizes strengths and weaknesses of traditional and modern methods of cost management, identified in the theoretical and empirical research. The contribution of this work is in a critical approach to main methods of cost management, based on the fact that all methods have beside quality, restrict areas in their application. The purpose of this paper is to briefly identify and analyse these areas.*

**Key words:** *cost management , traditional methods , modern methods*

**Sažetak:** *U radu se analiziraju i sistematiziraju prednosti i slabosti tradicionalnih i suvremenih metoda upravljanja troškovima identificiranih u teorijskim i empirijskim istraživanjima. Doprinos ovog rada je u kritičkom pristupu glavnim metodama upravljanja troškovima polazeći od činjenice da sve metode osim svojih kvaliteta imaju i osjetljiva područja koja ih ograničavaju prilikom njihove primjene. Svrha ovog rada je ukratko predstaviti i identificirati ova područja.*

**Ključne riječi:** *upravljanje troškovima, tradicionalne metode, suvremene metode*



**Author's data:** Ivana, Perica, mr.oec., Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Cvite Fiskovića 5, Split, ivana.perica@efst.hr

## 1. Uvod

U suvremenim uvjetima poslovanja informacijski zahtjevi eksternih korisnika o poslovanju poduzeća osigurani su računovodstvenim standardima, načelima i zakonima, međutim to nije dovoljno internim korisnicima, koji imaju zahtjeve vezane za podatke i informacije o troškovima. Sve više poduzeća ima potrebu stalno pratiti troškove, jer je to osnovni preduvjet kako bi mogli s njima upravljati. Postupak praćenja i kontrole troškova odvija se u definiranom sustavu upravljanja troškovima. „Menadžmentu svakog poslovnog subjekta od velikog značenja je kvalitetno upravljanje troškova, a unutar toga adekvatno alociranje troškova koje posebno do izražaja dolazi prilikom izlaska na tržište“ [1]. Naime, snažna konkurencija na globalnoj razini i radikalno nove proizvodne tehnologije čine preciznu informaciju o proizvodnom trošku presudnu za uspjeh [2]. U današnje vrijeme velikih tehnoloških promjena, nesigurnih uvjeta poslovanja i povećane konkurencije menadžment svakog poduzeća suočava se s problemom kako upravljati troškovima. Upravljanje troškovima predstavlja pouzdani niz metoda koje se koriste za ostvarenje što veće dugoročne koristi od nastalog troška ili poslovanje uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentnu poziciju [3]. Novi uvjeti poslovanja doveli su do promjene u strukturi troškova i prisiljavaju menadžment na primjenu različitih metoda upravljanja troškovima. Kao odgovor na probleme s kojima su se susretali nastao je niz metoda za upravljanje troškovima. Pri odabiru sustava i metode upravljanja „treba uvažavati specifičnosti poslovanja, postignuti stupanj razvoja poslovnog sustava, informacijske zahtjeve menadžmenta i razvijenost računovodstvene funkcije“ [4].

U cilju što kvalitetnijeg upravljanja troškovima razvijene su pored tradicionalnih metoda upravljanja i mnogobrojne suvremene metode. Neovisno o tome radi li se o tradicionalnoj ili suvremenoj metodi upravljanja troškova niti jedna od njih ne eliminira troškove već samo podrazumijeva posebne načine predviđanja, planiranje, kontrolu troškova te analiziranje njihovog ponašanja u svrhu njihove racionalizacije. Kako bi osigurao korisnu informaciju troškovni sustav mora stalno ići u korak sa stalnim promjenama u okruženju [5]. Pri tome je osnovni cilj svake metode upravljanja troškovima da ostvari što optimalniji odnos između troškova i ostvarenih rezultata. „Postizanje troškovne efikasnosti u različitim poslovnim situacijama može zahtijevati bitno različite postupke“ [6]. „Zajednička osobina novijih pristupa u oblikovanju informacija o poslovanju je zasigurno ta da se ne radi o korjenitim - revolucionarnim promjenama u praćenju poslovanja, nego je riječ o nadgradnji - evoluciji postojećeg praćenja poslovanja“ [7]. Međutim, pri odabiru metoda za upravljanje troškovima treba uzeti u obzir da sve metode, kako tradicionalne, tako i suvremene metode upravljanja troškovima, osim svojih kvaliteta imaju i osjetljiva područja koja ih ograničavaju prilikom njihove primjene.

Cilj ovog rada je predstaviti, analizirati i sistematizirati tradicionalne i suvremene metode upravljanja troškovima i utvrditi njihove glavne značajke identificirane u teorijskim i empirijskim istraživanjima. U radu se polazi od činjenice da sve metode osim svojih kvaliteta imaju i određena područja ograničenja prilikom primjene. Svrha ovog rada je ukratko identificirati i sistematizirati ova područja.

## 2. Tradicionalne metode upravljanja troškovima

Tradicionalne metode upravljanja troškovima (eng. Traditional Product Costing) nastale su u prošlosti u vrijeme kad su mnoga poduzeća proizvodila u manjem opsegu, a izravni rad i materijal bili glavni troškovi proizvodnje. Tradicionalne metode upravljanja troškovima računovodstveno obuhvaćaju i prate troškove direktnog rada i direktnog materijala, a indirektno troškove ključevima raspoređuju na direktne troškove. Tradicionalni sustav upravljanja temelji se direktnim troškovima proizvodnje i usmjeren je na potrebe vanjskih korisnika i financijskog računovodstva. Troškovi direktnog rada i direktnog materijala prate se po jedinici proizvoda ili usluge, a indirektni troškovi dodjeljuju se direktnim troškovima na osnovu pojednostavljenih kalkulacija, najčešće na temelju troškova direktnog rada ili broja proizvedenih komada. „Tradicionalni pristup, dakle ne pravi razliku između različitih troškova aktivnosti proizvodne režije koji se pojavljuju kod svake vrste proizvoda“ [8]. Osnovne pretpostavke tradicionalnih metoda upravljanja su da postoji povezanost između indirektnih troškova i količine proizvodnje (veća količina proizvodnje uzrokuje veće indirektno troškove). Raspored troškova vrši se primjenom ključeva vezanih za opseg proizvodnje koji se kreiraju proizvoljno. Tradicionalne metode upravljanja troškovima su uglavnom metode kalkuliranja.

One su prilagođene vrsti proizvodnje i dijele se na:

- sustav obračuna troškova po radnom nalogu
- procesni sustav obračuna troškova

### 2.1. Sustav obračuna troškova po radnom nalogu

Sustav obračuna po radnom nalogu primjenjuje se u poslovnim subjektima koji proizvode heterogene proizvode inicirane narudžbom kupca. Na temelju narudžbe kupca priprema se posebni radni nalog na kojem se nalaze specifikacije proizvoda ili serije proizvoda, te rok u kojemu se mora proizvesti. Dakle, ova metoda troškove raspoređuje tako da za svaki proizvod ili seriju proizvoda otvara radni nalog koji predstavlja nositelja troška po kojem se prate troškovi proizvodnje. Direktni troškovi proizvodnje direktno se raspoređuju na radne naloge, a indirektni troškovi se raspoređuju na temelju ključa za raspored na način da se prvo odabere ključ za raspored. Na temelju toga računa se koeficijent za raspored indirektnih troškova na temelju kojih se radi raspored. Obračun troškova po radnom nalogu primjenjuje se u onim poslovnim subjektima gdje se proizvode manje količine različitih serija proizvoda. Troškovi se prate analitičkom evidencijom nositelja troška (radnog naloga ili proizvoda). Troškovi uprave i prodaje nemaju utjecaj na troškove proizvoda po jedinici jer se direktno prenose na rashode razdoblja. Prednosti ove metode su što je jednostavna i što je njena primjena jeftina. Ograničenja su što zanemaruje činjenicu da svi proizvodi ne konzumiraju sve troškove i ne pravi razliku između različitih troškova aktivnosti indirektnih troškova, a taj način iskrivljuje sliku i o samoj profitabilnosti proizvoda. Raspored troškova radi se primjenom ključeva, a ključevi za raspored kreiraju se proizvoljno. Proizvoljno kreirani ključevi za raspored ne mogu

objektivno rasporediti indirektne troškove te na taj način pružaju nepouzdan trošak proizvoda po jedinici što može voditi pogrešnim menadžerskim odlukama.

### *2.2. Procesni sustav obračuna troškova*

Procesna metoda primjenjuje se u poslovnim subjektima koji proizvode velike količine homogenih proizvoda ili kod kontinuiranog procesa proizvodnje. Metoda procesnog obračuna troškova troškove definira i raspoređuje po procesima proizvodnje. Kod ovakve proizvodnje ne može se identificirati proizvod sa svojim pripadajućim troškovima. Proizvodnja nije inicirana narudžbom kupca već proizvodni proces teče neprekidno. Radi se o proizvodnji iste vrste proizvoda tako da je proizvodnja po svom sastavu nepromijenjena što podrazumijeva približno iste iznose troškova. Ovo omogućava da se trošak po jedinici proizvoda računa dijeljenjem ukupnih troškova proizvodnje s ukupnom proizvedenom količinom. Procesna proizvodnja sastoji se od određenih proizvodnih procesa. Svaki proizvodni proces stvara troškove tako da su proizvodni procesi nositelji troškova. Svaki proizvodni proces prenosi svoje troškove u sljedeću fazu proizvodnje i taj postupak se provodi do završne faze proizvodnje kada se kumuliraju troškovi svih faza. S obzirom da na kraju razdoblja proizvodnja nije gotova utvrđuju se troškovi proizvodnje koji su vezani za dovršenu i nedovršenu proizvodnju. Glavna prednost ove metode je pojednostavljenje procesa.

Osnovni nedostatak je što je implementacija ove metode usmjerena na direktne troškove koji u današnjim uvjetima poslovanja čini sve manji udio u ukupnim troškovima i kao takva postaje sve više neprimjenjiva. Nepouzdate informacije o troškovima u današnje vrijeme od male su praktične pomoći pri upravljanju poslovanjem i pokušajima za racionalnim upravljanjem troškova. U današnje vrijeme poslovanja kada je povećan udio indirektnih troškova u ukupnim troškovima ovakav način raspodjele koji ignorira uzročno posljedičnu vezu između upotrijebljenog ključa i visine troška bitno utječe na kvalitetu podataka o troškovima, te tako ujedno i na njihovu kontrolu.

## **3. Suvremene metode upravljanja troškovima**

Suvremene metode upravljanja troškovima odlikuje usredotočenost na kvalitetu i proizvoda ili usluge te zadovoljstvo potrošača, mali volumen proizvodnje, kratkoročno planiranje proizvodnje, fokusiranje na smanjenje zaliha, kratak životni ciklus proizvoda, potreba za visokoobrazovanom radnom snagom te stvaranje jedinstvenog globalnog tržišta [9]. Iako teorija nudi veliki broj suvremenih metoda u radu će se prikazati neke od najčešće spominjanih.

### *3.1. Model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti (Activity –based costing)*

Implementacija ove metode podrazumijeva identifikaciju glavnih aktivnosti, dodjeljivanje troškova u troškovne centre za svaku aktivnost, utvrđivanje uzročnika troškova za svaku bitnu aktivnost i dodjeljivanje troškova troškovnim objektima [10]. Osnovna prednost ove metode je što daje preciznije informacije o nastanku troškova, o profitabilnosti proizvoda, povezuje proces rasporeda troškova s procesima koji se

odvijaju u poduzeću. Glavni nedostaci metode očituju se prije svega u tome što zahtjeva dosta vremena i visoke troškove te zahtjeva veliku količinu podataka potrebnu za implementaciju metode.

### *3.2. Metoda ciljnih troškova (Target costing)*

Metoda računa ciljane troškove u razdoblju kada se proizvod razvija i dizajnira te određuju procesi za njegovu proizvodnju. Na taj način upravlja troškovima prije nego što su nastali. Ciljne troškove možemo definirati kao one uz koje će poduzeće ostvariti zadovoljavajući dobitak uz određenu tržišnu cijenu, opseg prodaje i ciljanu uporabnost proizvoda [10]. Orijentirana je na zahtjeve tržišta i osnova za određivanje troškova je prodajna cijena koja definira koliko proizvod ili usluga mogu koštati. Prednosti ove metode su što doprinosi reduciranju troškova, razumijevanju strukture troškova, jačanju konkurentnosti i ukupne poslovne uspješnosti. Nedostaci metode su: sustav nije u potpunosti poznat te je vrlo kompleksan i skup.[11].

### *3.3. Metoda obračuna troškova prema životnom vijeku (Life –cycle costng)*

Metoda prati ukupne troškove koji nastaju tijekom životnog vijeka proizvoda od njegovog razvoja, proizvodnje, pa do skladištenja i distribucije. Osigurava kvalitetnu informacijsku osnovu za donošenje poslovnih odluka poput određivanja prodajnih cijena, formiranja proizvodnog miksa i eliminacije neprofitabilnog proizvoda [12]. Prednosti obračuna troškova životnog vijeka proizvoda su: prati ukupne troškove, a ne samo troškove proizvodnje, minimizira troškove tijekom životnog vijeka proizvoda te omogućava točnije predviđanje budućih troškova dok su nedostaci što zahtjeva velike količine podataka, od kojih neki neće biti dostupni, pogreške u procjenama obračuna troškova su velike te je teško izmjeriti odstupanja [13].

### *3.4. Model upravljanja troškovima kvalitete (Quality cost managment)*

Podrazumijeva praćenje troškova koji nastaju pri osiguravanju određene kvalitete kao i troškove koji nastaju kada određena kvaliteta nije postignuta. „Praćenje troškova kvalitete u službi je poboljšavanja kontrole poslovnog procesa i, u konačnici, ostvarivanja dugoročno pozitivnog poslovnog rezultata“ [14]. Osim toga metoda smanjuje proizvodnju koja ne udovoljava zahtjevima kvalitete i povećava zadovoljstvo kupaca. Upravljanje troškovima kvalitete ima pozitivan utjecaj na proizvodnost što se odražava u smanjenju škarta, smanjenjem troškova proizvodnje i povećanju profita. Nedostaci ove metode očituju se u teškoj procjeni, prepoznavanju i praćenju troškova kvalitete te što metoda zahtjeva visoku razinu informatizacije.

### *3.5. Obračun troškova ekologije (Eco costing)*

Metoda podrazumijeva praćenje troškova okoliša koji uključuju troškove prevencije, odlaganja i popravaka šteta. Povećava efikasnost korištenja materijala, smanjuje negativan učinak na okoliš te smanjuje troškove zaštite okoliša. Ograničenja ove metode su što treba obuhvatiti troškove koji su skriveni pa ih treba procijeniti te postoje određene neusklađenosti između računovodstvenih sustava i obračuna troškova ekologije.

### 3.6. *Upravljanje troškovima kroz lanac vrijednosti (Value Chain Analysis – VCA)*

Metoda raščlanjuje tvrtku na strateški bitne aktivnosti i pomaže razumjeti otkuda i kako poduzeće stvara vrijednost, identificira gdje troškovi koji se javljaju u cijelom poslovanju mogu biti smanjeni, pomaže bolje razumjeti veze poduzeća s dobavljačima, kupcima i drugim poduzećima u industrijskoj grani, otkriva koji koraci ili aktivnosti nisu konkurentni. Ograničenja metode su da se tvrtkina strategija gubi kada se njeno djelovanje podijeli na segmente, prilagođena je uglavnom proizvodnoj djelatnosti pa može biti otežano razumijevanje ostalim djelatnostima, nije lako dobiti informacije za svaku fazu aktivnosti i nije razumljiva svim zaposlenicima.

### 3.7. *Uravnotežena tablica rezultata (Balanced scorecard)*

Balanced Scorecard je model odabranog skupa pokazatelja izvedenih iz strategije poduzeća pomoću kojeg se planiraju i usmjeravaju aktivnosti te mjere postignuća na temelju povezivanja i uravnoteženja najvažnijih čimbenika uspješnosti [15], iz perspektive kupca, financijske perspektive, perspektive internih poslovnih procesa i perspektive učenja i rasta. Prednosti metode su što otklanja samo kratkoročno mjerenje uspješnosti i povezuje ovisna područja djelovanja bitna za održavanje konkurentskog poslovanja. Ograničenja metode su što zahtjeva mnogo sredstava i vremena prilikom uvođenja te se radi o kompleksnoj metodi koja može otežati usporedbu poslovanja s drugim poduzećima.

### 3.8. *KC – Kaizen Costing*

Podrazumijeva metodu koja ima za cilj smanjiti troškove, eliminira aktivnosti koje stvaraju troškove kroz povećanje učinkovitosti proizvodnog procesa. Glavna značajka je da se radnicima daje odgovornost za poboljšanje procesa i smanjenje troškova pretpostavljajući da radnici imaju vrhunska znanja o tome kako poboljšati proces jer su najbliže procesu proizvodnje i kupcima. To stvara i ograničenja u primjeni jer tvrtke moraju imati vrlo otvorenu internu komunikaciju kako bi ovaj obračun funkcionirao i zaposlenike koji trebaju gledati dugoročno što nije lako postići.

### 3.9. *JIT – Just in Time metoda*

Metoda podrazumijeva proizvodnju bez zaliha, dobro planiranje i organizaciju rada te strogo poštivanje rokova isporuke. Prednosti metode su: brzi protok proizvoda kroz lanac nabave, smanjenje zaliha, visoka kvaliteta, povećanje produktivnosti, smanjenje grešaka i škarta, smanjenje potreba za prostorom i reduciranje troškova transporta između faza proizvodnje. Nedostaci su što implementacija metode zahtjeva reinženjering poslovnih procesa što uzrokuje velike troškove, postoji velika ovisnost o dobavljačima, loše reagiranje na pogreške u proizvodnji i na nagle promjene u potražnji.

### 3.10. *Analiza vrijednosti (Value Analysis)*

Metoda koja analizira sve troškove koji sudjeluju u ostvarivanju funkcija proizvoda i timski nadzire mogućnosti smanjenja troškova pojedinih dijelova ili cijelog proizvoda. Prednosti metode su smanjenje materijala u proizvodnji, poboljšavanje dizajna i kvalitete, smanjenje škarta i eliminacija nepotrebnih funkcija proizvoda. Ograničenja

metode su što uspjeh ovisi o sposobnostima članova tima kod kojih može biti prisutan nedostatak znanja i poznavanje tehnologije. Prilikom primjene ove metode pomoćne funkcije proizvoda se često smatraju komplementarnima, što stvara dodatne probleme i troškove.

#### 4. Usporedni prikaz tradicionalnih i suvremenih metoda upravljanja troškovima

	Tradicionalne metode	Suvremene metode
Okruženje	Jednostavni procesi Stabilni uvjeti poslovanja Niska konkurencija Standardizirani proizvod Masovna proizvodnja	Velike tehnološke promjene Nesigurni uvjeti poslovanja Visoka konkurencija Sofisticiraniji proizvodi Mali volumen proizvodnje
Usmjerenost	Kratkoročna usmjerenost Prema proizvodnji Prema trošku	Dugoročna usmjerenost Prema cijelom sistemu Prema trošku i vrijednosti
Obilježja	Praćenje direktnih troškova Visoke razine zaliha Svaki radnik obavlja samo jednu funkciju Alokacija indirektnih troškova pomoću ključeva vezanih za opseg proizvodnje Upravljanje kvalitetom od vanjske inspekcije	Praćenje ukupnih troškova Niske razine zaliha Svaki radnik izvodi više funkcija Prate se ukupni troškovi kroz aktivnosti, proces, životni vijek proizvoda Upravljanje kvalitetom kao prevencija
Prednosti	Jeftina metoda Jednostavna primjena	Razumijevanje strukture troškova što doprinosi reduciranju troškova, jačanju konkurentnosti, poslovne uspješnosti, poboljšanju kontrole troškova i poslovnog procesa, pozitivan utjecaj na proizvodnost, produktivnost, smanjenje škarta, smanjenje zaliha
Nedostaci	Ne mogu pružiti informacije o uzrocima nastanka indirektnih troškova i onemogućava njihovu adekvatnu kontrolu Ne osigurava točan raspored indirektnih troškova na nositelje što vodi pogrešnim menadžerskim odlukama Ne pravi razliku između različitih troškova aktivnosti i tako iskrivljuje sliku o profitabilnosti	Zahtijevaju dosta vremena i visoke troškove, zahtijevaju veliku količinu podataka, visoku razinu informatizacije, nisu razumljive svim zaposlenicima

Tablica 1. Usporedni prikaz tradicionalnih i suvremenih metoda upravljanja troškovima

Tradicionalne metode danas se mogu koristiti u manjim poslovnim sustavima koji imaju visok udio troškova direktnog rada, koje karakterizira niska automatizacija, koji posluju u okruženju niske konkurencije, koji imaju niske indirektno troškove i ne zahtijevaju točnu raspodjelu indirektnih troškova te u bilo kojem sustavu kod kojega bi troškovi implementacije suvremenih metoda bili veći od njihovih koristi. U ovakvim uvjetima tradicionalne metode upravljanja troškova neće rezultirati pogreškama u rasporedu indirektnih troškova, a primjena je jeftina i jednostavna. S druge strane, suvremene metode mogu se koristiti u poslovnim sustavima koje karakterizira visoka automatizacija, koje imaju mali udio direktnih troškova u ukupnim troškovima, visoki udio indirektnih troškova u ukupnim troškovima i koje posluju u okruženju s visokom razinom konkurencije. Kao posljedica ovakvih uvjeta poslovanja točno raspoređivanje indirektnih troškova je nužno. U ovakvim uvjetima tradicionalne metode upravljanja troškovima rezultirale bi greškama. Pri odabiru metoda za upravljanje troškovima treba uzeti u obzir da sve metode, kako tradicionalne, tako i suvremene, osim svojih kvaliteta imaju i osjetljiva područja koja ih ograničavaju prilikom njihove primjene, tako da prilikom odabira metoda za upravljanje troškovima treba uvažavati specifičnosti poslovanja poslovnog sustava, strukturu troškova, razvijenost poslovnog sustava, računovodstvene funkcije i informatizaciju odnosno razinu automatizacije. Potencijalno ograničenje ovog istraživanja je što se u cijelosti temelji na teoriji. To ne umanjuje njegov doprinos već daje preporuku budućim istraživačima navedene problematike da spoznaje dobivene ovim istraživanjem prošire korištenjem empirijskog istraživanja.

## 5. Zaključak

U cilju što kvalitetnijeg upravljanja troškovima pri odabiru metoda za upravljanje troškovima treba uzeti u obzir da sve metode osim svojih kvaliteta imaju i određena ograničenja. Cilj ovog rada je identificirati i analizirati tradicionalne i suvremene metode upravljanja troškovima s gledišta njihovih prednosti i nedostataka. Potencijalno ograničenje ovog rada je što se istraživanje u cijelosti temelji na teorijskom istraživanju. To ne umanjuje njegov doprinos već daje preporuku budućim istraživačima navedene problematike da spoznaje dobivene ovim istraživanjem prošire korištenjem i empirijskog istraživanja. U današnjim uvjetima poslovanja suvremene metode trebaju koristiti poslovni sustavi koje karakterizira visoka automatizacija, koje imaju visoki udio indirektnih troškova u ukupnim troškovima i koje posluju u okruženju s visokom razinom konkurencije. Tradicionalne metode upravljanja troškovima mogu se koristiti u manjim poslovnim sustavima koji imaju visok udio troškova direktnog rada, koje karakterizira niska automatizacija, koje posluju u okruženju niske konkurencije, koji imaju niske indirektno troškove i ne zahtijevaju točnu raspodjelu indirektnih troškova te u bilo kojem sustavu kod kojega bi troškovi implementacije suvremenih metoda bili veći od njihovih koristi. Svaka od metoda može se primijeniti sama ili u kombinaciji s drugom, ali svako poduzeće za sebe treba odabrati najoptimalniju ovisno o svom poslovanju, poslovnom okruženju, veličini i svojim ciljevima.



## 6. Literatura

- [1] Ramljak, B. (2015). ABC metoda obračuna troškova u funkciji realnije valorizacije učinaka, *Zbornik radova: Računovodstvo, financije i porezi u praksi - 50. jesensko savjetovanje Računovodstvo, financije i porezi u praksi*, Aljinović Barać Ž., str 127-136, 978-953-97788-2-6, Brela, listopad 2015., Udruga računovođa i financijskih djelatnika, Split
- [2] Cooper, R. & Kaplan, R.S. (1988). Measure costs right: Make the right decisions, *Dostupno na: <https://hbr.org/1988/09/measure-cost-right-decisions>* *Pristup: 08-04-2016*
- [3] Škrtić, M. (2005). Upravljanje troškovima ciljem povećanja konkurentnosti, *Zbornik radova: Upravljanje troškovima-Povećanje konkurentnosti i uspješnosti poslovanja*, Habek M., str 103-121, 953-96838-2-3, Zadar, Hrvatski računovođa, Zagreb
- [4] Peršić, M. (2005). Upravljanje troškovima u globalizacijskim procesima, *Zbornik radova: Upravljanje troškovima-Povećanje konkurentnosti i uspješnosti poslovanja*, Habek M., str 7-57, 953-96838-2-3, Zadar, Hrvatski računovođa, Zagreb
- [5] Blocher, E. J.; Stout, P. E.; Juras, P. E. & Cokins, G. (2013). *Cost management : a strategic emphasis*, McGraw-Hill/Irwin, 978-007-132619-3, New York
- [6] Belak, V. (2005). Računovodstvene podloge za upravljanje troškovima, *Zbornik radova: Upravljanje troškovima-Povećanje konkurentnosti i uspješnosti poslovanja*, Habek M., str 59-81, 953-96838-2-3, Zadar, Hrvatski računovođa, Zagreb
- [7] Hočevar, M. (2007). Prednosti i slabosti uravnoteženih pokazatelja (balanced scorecard), *Računovodstvo, revizija i financije*, 17., 11., (od 56 do 60), 0353-8087
- [8] Belak, V. (1995). *Menadžersko računovodstvo*, RRIF, 953-6121-04-2, Zagreb
- [9] Mihić, M. (2009). Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, *Dostupno na: [https://hrcak.srce.hr/indeks.php?show=clanak&id\\_clanak\\_jezik=63592](https://hrcak.srce.hr/indeks.php?show=clanak&id_clanak_jezik=63592)* *Pristup: 08-04-2016*
- [10] Drury, C. (2008). *Management and cost accounting*, South-Western, 978-1-84480-566-2, London (UK)
- [10] Hočevar, M. (2001). Suvremena rješenja u upravljanju troškovima *Računovodstvo, revizija i financije*, 11., 10., (od 19 do 26), 0353-8087
- [11] Kwah, D. G. (2004). *Target Costing in Swedish Firms - Fiction, fact or fact? "An Empirical study of some Swedish firms"*, *Dostupno na: [https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/2318/inlaga\\_2003\\_24.pdf](https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/2318/inlaga_2003_24.pdf)* *Pristup: 08-04-2016*
- [12] Perčević, H. (2014): Primjena metode obračuna troškova životnog vijeka, *Računovodstvo i financije*, 60., 4., (od 33 do 35), 0350-4506
- [13] Dražić Lutilsky, I., Šagud, M. (2012.). „Obračun troškova prema životnom vijeku proizvođača“, *Računovodstvo i financije*, 58., 10., (od 51 do 55), 0350-4506
- [14] Rogošić, A. (2009.). „Računovodstvo troškova u funkciji upravljanja kvalitetom, *Ekonomski misao i praksa*, 18., 1., (od 115 do 128), 1330-1039
- [15] Belak, V. (2002.). Bilanca postignuća (Balanced Scorecard) u planiranju i praćenju rezultata poslovanja, *Računovodstvo, revizija i financije*, 12., 11., 20-29 (od 20 do 29), 0353-8087

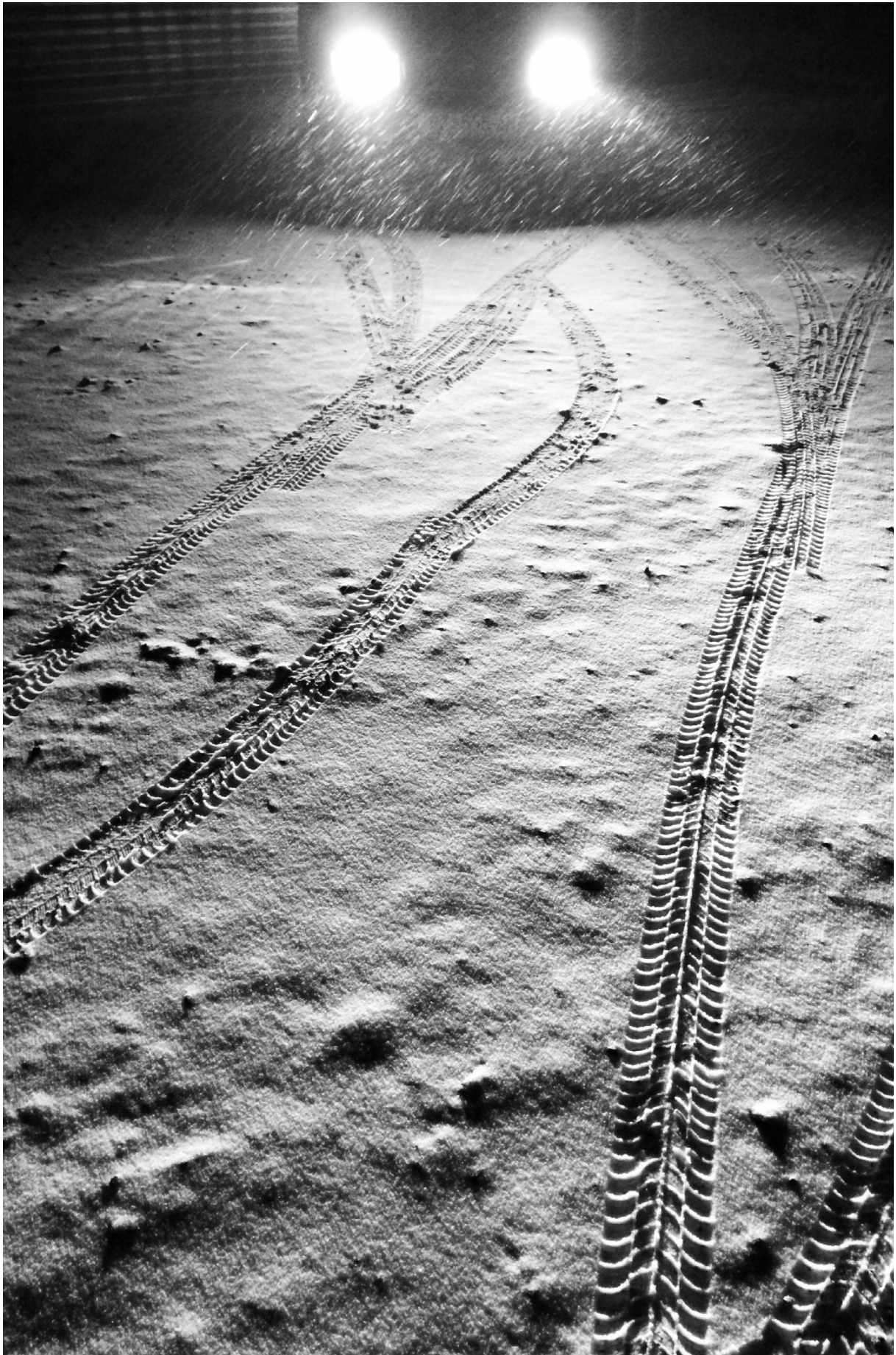


Photo 049. Traces / Tragovi