

## CONTEMPORARY METHODS OF COST MANAGEMENT WITH THE AIM OF STRENGTHENING A COMPANY'S COMPETITIVENESS

### SUVREMENE METODE UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA U FUNKCIJI JAČANJA KONKURENTSKE SPOSOBNOSTI PODUZEĆA

MILINOVIC, Marijan

**Abstract:** Contemporary business environment characterised by fierce competition and ever growing customer demand from the point of view of functionality, price, quality, design, speed of delivery and after-sales services, calls for systematic monitoring, analysis and finding ways to reduce costs. Cost management in the contemporary business environment is based on the proactive approach where costs are considered in the context of overall product life cycle and the concept of a value chain. Contemporary theory and practice has developed numerous cost management concepts, methods and techniques and their coordinated implementation results in more effective business results and the development of sustainable competitive advantages.

**Key words:** cost, cost management, competitiveness

**Sažetak:** Suvremeno poslovno okruženje obilježeno snažnim konkurentskim takmičenjem i sve većim zahtjevima kupaca s motrišta funkcionalnosti, cijene, kvalitete, dizajna, brzine isporuke i postprodajnih usluga traži sustavno praćenje, analizu i iznalaženje mogućnosti smanjenja troškova. Upravljanje troškovima u suvremenom poslovnom okruženju temelji se na proaktivnom pristupu pri čemu se troškovi razmatraju u kontekstu cjelokopnog životnog vijeka proizvoda i koncepta lanca vrijednosti. Suvremena teorija i praksa razvila je brojne koncepte, metode i tehnike upravljanja troškovima čija usklađena primjena rezultira učinkovitijim poslovanjem te razvojem održivih konkurentskih prednosti.

**Ključne riječi:** trošak, upravljanje troškovima, konkurentnost



**Authors' data:** Marijan Milinovic, dipl. oec., Veleučilište VERN, Zagreb, marijan.milinovic@vern.hr

## 1. Uvod

Suvremeno poslovno okruženje obilježava visok stupanj i globalizacija konkurentskog takmičenja, dinamizacija tehnoloških promjena, skraćivanje životnog vijeka proizvoda, intenzivnije korištenje informacijske tehnologije te dinamične promjene i porast utjecaja političkih, ekonomskih, društvenih i ekoloških činitelja na poslovanje poduzeća. Kupci proizvoda i usluga postaju sve zahtjevniji u pogledu funkcionalnosti, cijene, kvalitete, dizajna, brzine isporuke i postprodajnih usluga. Istovremeno, pojačava se stupanj tržišnog takmičenja što traži stalne napore poduzeća za postizanje održive konkurentske prednosti nudeći tržištu sve kvalitetnije proizvode i usluge uz tržišno prihvatljive cijene. Budući da se u suvremenom poslovnom okruženju prodajne cijene formiraju pod utjecajem tržišta, izgradnja nužne konkurentnosti uz zadovoljavajući stupanj povrata na ulaganja kapitala vlasnika poduzeća, neminovno traži učinkovitu kontrolu i snižavanje troškova poslovanja.

Tradicionalan pristup nadziranja i smanjenja troškova zasniva se na kontroli troškova budžetiranjem i obaračunom po standardnim troškovima. Tradicionalna se kontrola troškova zasniva na usporedbi stvarnih troškova s planiranim ili standardnim te poduzimanju korektivnih aktivnosti u slučaju većih nepovoljnih odstupanja. Kontrola troškova, uz primjenu tradicionalnog pristupa, usmjerena je samo na proizvodnu i prodajnu fazu životnog vijeka proizvoda. Budući da je ograničena samo na dio životnog vijeka proizvoda te omogućuje kontrolu troškova retroaktivno, u uvjetima suvremenog poslovnog okruženja tradicionalna kontrola troškova pokazuje se nedostatnom. Na osnovu uočenih nedostataka tradicionalne kontrole troškova te usklađivanja sa suvremenim poslovnim okruženjem, krajem 80-tih godina dvadestog stoljeća razvija se novi pristup gospodarenja troškovima sa široko prihvaćenim nazivom upravljanje troškovima. „Tradicionalni sustav kontrole troškova zasniva se na održanju postojećeg stanja i ne preispituje način izvođenja postojećih aktivnosti. Naglasak je na obuzdavanju troškova prije nego na smanjenju troškova. Upravljanje troškovima usmjereno je na smanjenje troškova i neprestano unapređenje i promjene više nego na njihovo obuzdavanje.“[1] Upravljanje troškovima nije međutim usmjereno samo na smanjenje troškova već na efikasno korištenje resursa u proizvodnji proizvoda i pružanju usluga koji će odgovarati zahtjevima potrošača, ostvarujući pri tome kratkoročne i dugoročne ciljeve poduzeća. Sustavno upravljanje troškovima u funkciji je opće tržišne strategije poduzeća, sa zadaćom stalnog traženja načina uklanjanja troškova koji ne doprinose stvaranju vrijednosti za kupce.

Cilj je ovoga rada ukazati na suvremeni pristup upravljanja troškovima u sve složenijim uvjetima poslovanja, te prikazati osnovne značajke različitih koncepata i metoda povećanja efikasnosti poslovanja i izgradnje održive konkurentske prednosti poduzeća.

## 2. Metode upravljanja troškovima

Suvremeni sustavi upravljanja troškovima zasnivaju se na primjeni koncepta lanca vrijednosti, koncepta životnog vijeka proizvoda i procesnog pristupa pri odabiru i primjeni različitih metoda upravljanja troškovima. „Lanac vrijednosti definira se kao

slijed aktivnosti koje doprinose više konačnoj vrijednosti proizvoda nego troškovima".[2] Koncept lanca vrijednost omogućuje analizu svih aktivnosti na proizvodnji proizvoda ili pružanju usluga od istraživanja i razvoja proizvoda, preko nabave, proizvodnje, marketinga i distribucije proizvoda do postprodajnih usluga. Analizom lanca vrijednosti utvrđuje se koje aktivnosti nisu neophodne ili su nekonkurentne, te gdje postoje mogućnosti za snižavanje troškova i unaprjeđenje aktivnosti koje pridonose povećanju vrijednosti za potrošača. Koncept životnog vijeka proizvoda omogućuje razumijevanje i upravljanje troškovima u svim fazama, od planiranja i dizajna proizvoda i proizvodnih procesa, preko faze proizvodnje i prodaje do pružanja postprodajnih usluga i napuštanja proizvodnje. Obuhvaćanje i obračun troškova cjelokupnog životnog vijeka proizvoda omogućuje usporedbu očekivanih dobitaka tijekom proizvodnog ciklusa s troškovima koji nastaju prije i poslije proizvodne faze. Sustavni pristup upravljanja troškovima temelji se na odabiru i usklađenoj primjeni različitih metoda tijekom životnog vijeka proizvoda i cjelokupnog lanca aktivnosti. Suvremena teorija i praksa razvila je brojne koncepte, metode i tehnike upravljanja troškovima od kojih se u ovome radu razmatraju sljedeće:

- obračun ciljanih troškova
- „*Kaizen*“ sustav snižavanja troškova
- „*Just in time*“ sustav
- upravljanje troškovima temeljem aktivnosti
- reinženjering poslovnih procesa.

### 2.1. Ciljani troškovi

Metodom ciljanih troškova (engl. Target costing) trošak proizvoda ili usluge utvrđuje se kao razlika tržišno prihvatljive cijene i željene dobiti. Ukoliko procijenjeni stvarni troškovi premašuju ciljane troškove pronalazi se način za njihovo smanjenje do ciljanog iznosa, a kada to nije moguće odustaje se od proizvodnje ili pružanja usluge. Metoda ciljanih troškova koristi se u fazi planiranja i dizajna proizvoda ili usluge i proizvodnih procesa, u fazi u kojoj se prema nekim procjenama veže oko 80% troškova cijelog životnog vijeka proizvoda od kojih veći dio nastaje u kasnijim fazama. Provedba metode ciljanih troškova iterativan je proces koji zahtijeva timski rad dizajnera, inženjera, nabavnog i proizvođačkog osoblja, stručnjaka za marketing i računovođa. Kako bi se ostvarili ciljani troškovi provodi se proces vrijednosnog inženjeringa (engl. Value engineering) koji se sastoji od sustavnog interdisciplinarnog ispitivanja svih činitelja koji utječu na troškove u cilju njihovog sniženja uz održavanje funkcionalnosti, kvalitete i pouzdanosti proizvoda ili usluge. Provođenje vrijednosnog inženjeringa traži upotrebu funkcionalne analize pod kojom se podrazumijeva proces analiziranja funkcionalnih značajki proizvoda ili usluge te usporedba troška pojedine funkcije proizvoda i vrijednosti koju joj pridaju potrošači s ciljem uklanjanja troškovno neefikasnih funkcija ili smanjenja troškova funkcija koje potrošači doživljavaju manje značajnim.

## 2.2. *Kaizen* sustav

*Kaizen* sustav upravljanja troškovima usmjeren je na otkrivanje mogućnosti snižavanja i upravljanja troškovima u razdoblju proizvodnje. Budući da se provodi samo u proizvodnoj fazi, dok je većina troškova predodređena u fazi planiranja i dizajna proizvoda ili usluge, primjena *kaizen* sustava omogućuje samo male, inkrementalne iznose smanjenja troškova. Sustav je nastao i široko se koristi u japanskim poduzećima kao proces neprestanog traženja poboljšanja i smanjenja troškova „koji prema izvorniku nazivamo jednostavno *Kaizen* (jap. *Kai* znači promjenu, dok *Zen* znači težiti boljem)“[3]. U kontekstu snižavanja troškova, cilj je primjene *kaizen* sustava smanjenje sastavnica troškova u odnosu na prethodno budžetsko razdoblje. Primjena *kaizen* sustava temelji se na korištenju radnika neposredno uključenih u proizvodne aktivnosti, jer se polazi od pretpostavke da im neposredno sudjelovanje u proizvodnim procesima omogućuje najbolji uvid u načine na koji se mogu unaprijediti proizvodni postupci i aktivnosti te ukloniti ili smanjiti nepotrebni troškovi.

## 2.3. *Just in time* sustav (*JIT*)

„*Just in time* sustav sveobuhvatan je sustav upravljanja proizvodnjom i zalihama u kojem se u svakoj fazi proizvodnog procesa nabavljaju ili proizvode materijali i komponente samo u potrebnim količinama i u vrijeme njihova korištenja“[4]. *JIT* sustav može se primijeniti u funkcijama nabave, proizvodnje i distribucije u cilju uklanjanja gubitaka, smanjenja zaliha i skraćivanja protoka materijalnih inputa u proizvodnom procesu, što omogućuje povećavanje efikasnosti, smanjenje troškova, te uklanjanje nepotrebnih aktivnosti. Funkcioniranje *JIT* sustava temelji se na postavci da se potrebni materijali i komponente nabavljaju sukladno potrebama proizvodnog procesa te da svaka proizvodna jedinica pravovremeno isporuči zahtijevani input slijedećem stupnju proizvodnje. Primjena *JIT* sustava traži dobru koordinaciju različitih funkcija i odjela poduzeća kao i izgradnju čvrstih veza s dobavljačima.

## 2.4. *Upravljanje troškovima na osnovi aktivnosti* (*ABM*)

Koncept obračuna troškova na osnovi aktivnosti (engl. Activity based costing) koji se primjenjuje u rasporedu općih troškova proizvodnje našao je primjenu i u upravljanju troškovima. Upravljanje troškovima temeljem aktivnosti (engl. Activity based management) polazi od postavke da aktivnosti uzrokuju troškove te se upravljajući aktivnostima upravlja i troškovima. *ABM* koncept promatra poslovanje kao skupinu povezanih aktivnosti koje pridonose ostavrenju koristi za kupce. Nakon utvrđivanja glavnih aktivnosti utvrđuju se iznosi troškova povezani s pojedinim aktivnostima te utvrđuju uzročnici troškova pojedinih aktivnosti (engl. Cost driver). Razumijevanje uzročnika troškova pojedinih aktivnosti omogućuje učinkovito upravljanje troškovima. Pored toga, potrebno je utvrditi koje aktivnosti doprinose, a koje ne doprinose dodanoj vrijednosti za kupce. Aktivnosti koje doprinose dodanoj vrijednosti su one za koje kupci drže da doprinose korisnosti proizvoda ili usluge. Mogućnosti za uštede pružaju se u smanjenju troškova ili uklanjanju aktivnosti koje ne pridonose dodanoj vrijednosti za kupce, poput unutarnjeg transporta, skladištenja, kontrole proizvoda, uklanjanja kvarova i nedostataka i sl. Provođenje te metode traži

praćenje i izvještavanje o troškovima po aktivnostima (ne otklanjajući praćenje i izvještavanje o troškovima poslovnih funkcija i dijelova poduzeća) u cilju smanjenja ili izbjegavanja troškova onih aktivnosti koje ne doprinose dodanoj vrijednosti za kupce.

### 2.5. Reinženjering poslovnih procesa

Reinženjering poslovnih procesa (engl. Business process re-engineering) podrazumijeva proces temeljitog preispitivanja poslovnih procesa i provođenja značajnih promjena s ciljem unaprjeđenja efikasnosti poslovanja. Provođenje reinženjeringa poslovnih procesa usmjereno je na pojednostavljenje poslovnih procesa, skraćivanje vremena razvoja novih proizvoda i planiranja proizvodnje, povećanje brzine obavljanja aktivnosti, smanjenje troškova, unaprjeđenje kvalitete i sl. Reinženjeringom poslovnih procesa unapređuje se kvaliteta proizvoda i usluga, učinkovitije se upravlja vremenom i troškovima te povećava dobit iz poslovanja. Koncept reinženjeringa poslovnih procesa temelji se na postavci da sve aktivnosti koje ne pridonose vrijednosti proizvoda ili usluge treba ukloniti. Za razliku od provedbe *kaizen* sustava neprestanog smanjenja troškova čija se provedba oslanja na osoblje neposredno uključeno u procese i aktivnosti, reinženjering poslovnih procesa osmišljavaju menadžeri najčešće uz potporu vanjskih konzultanata.

## 3. Zaključak

Tradicionalan pristup kontrole troškova zasniva se na konceptu budžetiranja i obračunu po standardnim troškovima te ograničava samo na proizvodnu i prodajnu fazu životnog vijeka proizvoda ili usluge. Suvremeni pristup upravljanja troškovima obuhvaća cjelokupni životni vijek proizvoda s ciljem smanjenja troškova u svim segmentima lanca vrijednosti. U fazi planiranja i dizajna proizvoda ili usluga koristi se metoda ciljanih troškova, a za fazu proizvodnje i prodaje prikladan je „*kaizen*“ sustav upravljanja troškovima. Pored dvije spomenute metode, čija je primjena ograničena samo na pojedinu fazu, razvijen je niz drugih metoda primjenjivih na cjelokupni životni vijek proizvoda. Odabir jedne ne isključuje primjenu drugih metoda upravljanja troškovima, već se uravnoteženom i usklađenom kombinacijom više metoda povećava efikasnost poslovanja i izgradnja održive konkurentske prednosti.

## 4. Literatura

- [1] Drury, C. (2007). *Management and Cost Accounting, 6th Value Media Edition*, Thomson Learning, ISBN 1-84480-703-7, London
- [2] Atkinson, A. A.; Kaplan, R. S. & Young, S. M. (2004). *Management Accounting*, Pearson Education, ISBN 0-13-123026-3, New Jersey
- [3] Koletnik, F. (2000). Aktivno upravljanje troškovima, *Računovodstvo i financije*, No. 8, pp. 3-14
- [4] Blocher, E. J.; Chen, K. H.; Cokins, G. & Lin, T. W. (2005). *Cost management: a strategic emphasis*, McGraw-Hill/Irwin, ISBN 0-07-111210-3, New York



Photo 115. Leaves / Lišće