

UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA KOD PODUZETNIKA IZ DJELATNOSTI CESTOVNOG PRIJEVOZA TERETA

Matešić, Josip

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Karlovac
University of Applied Sciences / Veleučilište u Karlovcu**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:128:101497>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-20**



VELEUČILIŠTE U KARLOVCU
Karlovac University of Applied Sciences

Repository / Repozitorij:

[Repository of Karlovac University of Applied
Sciences - Institutional Repository](#)



zir.nsk.hr



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJ

**VELEUČILIŠTE U KARLOVCU
POSLOVNI ODJEL
SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ
POSLOVNO UPRAVLJANJE**

Josip Matešić

**UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA KOD PODUZETNIKA IZ
DJELATNOSTI CESTOVNOG PRIJEVOZA TERETA**

ZAVRŠNI RAD

KARLOVAC, 2019.

Josip Matešić

**UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA KOD PODUZETNIKA IZ
DJELATNOSTI CESTOVNOG PRIJEVOZA TERETA**

ZAVRŠNI RAD

VELEUČILIŠTE U KARLOVCU
POSLOVNI ODJEL
SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ POSLOVNO UPRAVLJANJE

KOLEGIJ: Menadžersko računovodstvo

MENTOR: dr. sc. Dubravka Krivačić, prof. v. š.

Matični broj studenta: 0619409069

Karlovac, svibanj 2019.

SAŽETAK

Predmet završnog rada upravljanje je troškovima kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta što kroz poslovanje što kroz izračun cijene prijevoza, odnosno utjecaja troškova na istu. U radu je objašnjen pojam računovodstva troškova, pojam troškova, klasifikacije troškova, mjerenje i tokovi troškova. Temeljito su rasčlanjeni troškovi po prirodnim vrstama kao i fiksni te varijabilni troškovi te njihov utjecaj na cijenu prijevozne usluge. U radu se također ukazuje na važnost upravljanja troškovima, kao i na poznate modele upravljanja troškovima, s obzirom da poduzetnik, za uspješno poslovanje treba poznavati modele upravljanja troškovima i njihov utjecaj na proces poslovnog odlučivanja.

Ključne riječi: troškovi, upravljanje troškovima, klasifikacija troškova.

COST MANAGEMENT AT ENTREPRENEUR IN THE ROAD FREIGHT TRANSPORT

ABSTRACT

The subject of graduation thesis is the management of costs at entrepreneur in the road freight transport, what through the business, through the calculation of the cost of transport, or the effect of the costs on the same. This work describes the concept of cost accounting, cost, cost classification, measurement and cost streams. Costs are thoroughly divided according to natural species as well as fixed and variable costs and their impact on the cost of transport services. This work also highlight the importance of cost management as well as known cost management models, because entrepreneur needs to know cost control models and their impact on the business decision-making process for successful business operations.

Key words: costs, cost management, cost classification.

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet i cilj rada	1
1.2. Izvori podataka i metode istraživanja	1
1.3. Sadržaj i struktura rada	1
2. PODUZETNIK – OBRRTNIK IZ DJELATNOSTI CESTOVNOG PRIJEVOZA TERETA ..	2
2.1. Prijevoznačka djelatnost	2
2.2. Preduvjeti za obavljanje djelatnosti cestovnog prijevoza	8
2.3. Obrt i obrtnik	10
2.4. Računovodstvo obrtnika	11
3. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA	15
4. TROŠKOVI POSLOVANJA	18
4.1. Pojam troška	18
4.2. Mjerenje troškova	20
4.3. Tokovi troškova	21
4.4. Kriteriji klasifikacije troškova	22
4.4.1. Klasifikacija troškova prema vremenu nastanka	24
4.4.2. Klasifikacija troškova prema funkcijama	25
4.4.3. Klasifikacija troškova prema položaju u financijskim izvještajima	26
4.4.4. Klasifikacija troškova prema mogućnosti obuhvata prema nositeljima	27
4.4.5. Klasifikacija troškova prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti	28
4.4.6. Klasifikacija troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka	30
4.4.7. Klasifikacija troškova prema mogućnosti kontrole	31
4.4.8. Klasifikacija troškova prema prirodnim vrstama	32
5. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA	34
5.1. Pojam i svrha upravljanja troškovima	34
5.2. Metode upravljanja troškovima	36
6. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA NA PRIMJERU PODUZETNIKA IZ DJELATNOSTI CESTOVNOG PRIJEVOZA TERETA	42
6.1. Troškovi prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti	43
6.1.1. Fiksni troškovi	43
6.1.2. Varijabilni troškovi	45
6.2. Prirodne vrste troškova	47
6.2.1. Materijalni troškovi	47

6.2.1.1.	Materijalni troškovi administracije, uprave i prodaje	48
6.2.1.2.	Troškovi sitog inventara, ambalaže i autoguma	49
6.2.1.3.	Rezervni dijelovi i materijal za održavanje	52
6.2.1.4.	Potrošena energija	54
6.2.2.	Troškovi usluga	56
6.2.3.	Troškovi plaća	62
6.2.3.1.	Obračun i evidentiranje troškova plaća	63
6.2.3.2.	Naknade troškova radnika i ostala materijalna prava	70
6.2.4.	Amortizacija	71
6.2.5.	Ostali troškovi poslovanja	74
6.3.	Značaj upravljanja troškovima za poslovnu uspješnost	81
7.	ZAKLJUČAK	84
	LITERATURA	86
	POPIS PRILOGA	89
	POPIS TABLICA	90
	POPIS ILUSTRACIJA	91

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet ovog završnog rada je upravljanje troškovima kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta. Cilj rada je u teorijskom dijelu definirati pojam troška te mjerenje i tokove troškova, utjecaj troškova na poslovanje kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta te prikazati različite klasifikacije troškova. Osim toga, cilj rada je objasniti sve relevantne čimbenike koji utječu na trošak procesa prijevoza te prikazati i upravljanje na realnom primjeru troškova prijevoza.

1.2. Izvori podataka i metode istraživanja

Podaci potrebni za izradu ovog završnog rada proizašli su prikupljanjem, obradom i analizom raznih stručnih knjiga, časopisa, priručnika te internetskih stranica. Korištene metode u radu su:

- metoda deskripcije – kojom je opisana svaka cjelina i podcjelina rada,
- metoda kompilacije – upotrebljava se kao sekundarna metoda jer je primarno utemeljena na poznatim i dostupnim tuđim znanjima i saznanjima, tuđim teorijama i zakonima,
- komparativna metoda – koja se očituje u uspoređivanju srodnih činjenica i odnosa,
- statistička metoda – kojom se analiziraju različite pojave pomoću grafikona i tabličnih prikaza i
- metoda klasifikacije – sistemskom i potpunom podjelom općeg pojma na posebne, u okviru opsega pojma.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad je podijeljen u sedam poglavlja. Nakon uvodnog poglavlja u radu se prvo pobliže predočuje sama prijevozna djelatnost na osnovnim preduvjetima te slijedi razrada računovodstva troškova i troškova poslovanja sa detaljnom klasifikacijom podjele troškova s naglaskom na troškove po prirodnim vrstama. U petom poglavlju detaljno se razrađuju metode upravljanja troškovima. Zatim u šestom poglavlju slijedi upravljanje troškovima na primjeru poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta kroz podjelu troškova prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti kao i prema prirodnim vrstama troškova. U sedmom poglavlju iznose se zaključci. Rad završava popisom literature, slika, shema, tablica i priloga.

2. PODUZETNIK – OBRTNIK IZ DJELATNOSTI CESTOVNOG PRIJEVOZA TERETA

2.1. Prijevoznačka djelatnost

Prijevoznici koji obavljaju usluge prijevoza tereta, razvrstani su u skupinu 49.4 prema Odluci o Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. – NKD 2007.¹ Kao svaka djelatnost, tako i prijevoznačka djelatnost ima svoje posebnosti koje je razlikuju od ostalih. Prijevoznačka društva međusobno se razlikuju ovisno o tome kojom se vrstom prijevoza bave te veličini i organizaciji poslovanja. S motrišta računovodstva, vode poslovne knjige i sastavljanju financijska izvješća sukladno Zakonu o računovodstvu i računovodstvenim standardima. Prijevoznačka djelatnost može se odvijati i kroz obrt, koji se dalje regulira Zakonom² o porezu na dohodak i Pravilnikom o porezu na dohodak za obrtnike „dohodaše“, odnosno obveznike poreza na dohodak ili Zakonom³ o porezu na dobit i Pravilnikom o porezu na dobit za obrtnike „dobitaše“, odnosno obveznike poreza na dobit.

Prijevoznik se ugovorom o prijevozu obvezuje prevesti na određeno mjesto neku osobu ili stvar, a putnik, odnosno pošiljatelj se obavezuje da mu za to plati određenu naknadu.⁴ Pošiljatelj je dužan obavijestiti prijevoznika o vrsti pošiljke, njezinu sadržaju i količini, i priopćiti mu kamo pošiljka treba biti prevezena, ime i adresu primatelja pošiljke, svoje ime i svoju adresu te sve drugo što je potrebno da bi prijevoznik mogao ispuniti svoje obveze bez odgađanja i smetnji.⁵

Odnos pošiljatelja i prijevoznika – pakiranje:⁶

- Pošiljatelj je dužan zapakirati stvari na propisani ili uobičajeni način da ne bi došlo do nastanka kakve štete ili ugrožavanja sigurnosti ljudi ili dobara.
- Prijevoznik je dužan upozoriti pošiljatelja na nedostatke pakiranja koji se mogu opaziti, inače odgovara za oštećenje pošiljke koje bi se dogodilo zbog tih nedostataka.
- Ali prijevoznik ne odgovara za oštećenje pošiljke ako je pošiljatelj, iako mu je skrenuta pozornost na nedostatke pakiranja, zahtijevao da prijevoznik primi pošiljku na prijevoz s tim nedostacima.
- Prijevoznik je dužan odbiti pošiljku ako su nedostaci u njezinu pakiranju takvi da može biti ugrožena sigurnost osoba ili dobara ili prouzročena kakva šteta.

¹ Odluka o nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. – NKD 2007., Narodne novine, br. 58/07.

² Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/06., 106/08., čl. 5.

³ Zakon o porezu na dobit, Narodne novine, br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16., 106/18., čl. 2.

⁴ Zakon o obveznim odnosima, Narodne novine, br. 35/05., 41/08., 125/11., 78/15., 29/18., čl. 661.

⁵ Ibidem, čl. 667.

⁶ Ibidem, čl. 670.

- Za štetu koju zbog nedostatka u pakiranju pretrpe treće osobe dok se stvar nalazi kod prijevoznika odgovara prijevoznik, a on ima pravo zahtijevati naknadu od pošiljatelja.

Prijevoznik je dužan obavijestiti primatelja bez odgađanja da je pošiljka prispjela, staviti mu je na raspolaganje kako je ugovoreno i podnijeti mu teretni list.⁷ Preuzimanjem pošiljke i teretnog lista primatelj se obavezuje isplatiti prijevozniku naknadu za prijevoz, ako nije što drugo određeno u ugovoru o prijevozu ili u teretnom listu, te mu isplatiti iznose kojima je pošiljka opterećena.⁸

Značajniji pojmovi koji približe obilježavaju prijevozničku djelatnost su:⁹

- Domaći prijevoznik je fizička osoba – obrtnik ili pravna osoba s prebivalištem/sjedištem u Republici Hrvatskoj koja ima licenciju za obavljanje unutarnjeg prijevoza ili licenciju Zajednice ili obavlja prijevoz za vlastite potrebe.
- Dozvola za prijevoz je akt određen Zakonom o prijevozu u cestovnom prometu, međunarodnim ugovorom ili propisom Europske unije, na temelju kojeg se obavlja prijevoz.
- Javni prijevoz je cestovni prijevoz tereta koji je pod istim uvjetima dostupan svim korisnicima prijevoznih usluga i koji se obavlja u komercijalne svrhe, radi ostvarivanja dobiti od strane prijevoznika.
- Licencija je akt kojim se odobrava obavljanje djelatnosti javnog prijevoza tereta u cestovnom prometu.
- Licencija Zajednice je akt kojim se odobrava obavljanje djelatnosti javnog prijevoza tereta, u skladu s člankom 4. Uredbe (EZ) br. 1072/2009 ili člankom 4. Uredbe (EZ) br. 1073/2009.
- Prijevoz u cestovnom prometu je svaki prijevoz tereta, uključujući i vožnju praznog ili nenatovarenog vozila u vezi s tim prijevozom.
- Prijevoz u unutarnjem cestovnom prijevozu je prijevoz na teritoriju Repulike Hrvatske.
- Skup vozila je sklop jednog vučnog vozila i najmanje jedne prikolice ili poluprikolice.
- Teretni list je akt koji prati teret tijekom javnog prijevoza i prijevoza tereta za vlastite potrebe i koji mora najmanje sadržavati: datum i mjesto izdavanja, ime i prezime ili naziv pošiljatelja te njegovu adresu, ime i prezime ili naziv prijevoznika, registarsku oznaku vozila, datum i mjesto utovara tereta, ime i prezime ili naziv primatelja i mjesto istovara, naznaku količine i vrste tereta, popis isprava koje se prilažu uz teretni list, a koji je prijevoznik dužan čuvati najmanje dvije godine od dana kada je prijevoz obavljen, a koji se može voditi u elektroničkoj ili pisanoj formi.
- Tranzitni prijevoz je prijevoz tereta preko teritorija Republike Hrvatske bez utovara ili istovara tereta na teritoriju Republike Hrvatske.

⁷ Ibidem, čl. 678.

⁸ Ibidem, čl. 682.

⁹ **Zakon o prijevozu u cestovnom prometu**, Narodne novine, br. 41/18., čl. 4.

- Upravitelj prijevoza je fizička osoba zaposlena u pravnoj osobi ili obrtu ili sama fizička osoba – obrtnik ili druga fizička osoba koja temeljem određenog ugovora stvarno i trajno upravlja obavljanjem prijevozničke djelatnosti te pravne osobe ili obrta.

Prilog 1: Teretni list - obrazac

PRIJEVOZ I USLUGE								
47 000 KARLOVAC								
e-mail: prijevoz@prijevoz.com OIB: 12345678912								
TERETNI LIST br. _____/20__.								
POŠILJATELJ:	PRIJEVOZNIK:	PRIMATELJ:						
_____	PRIJEVOZ I USLUGE	_____						
_____	KARLOVAC	_____						
_____	OIB: 12345678912	_____						
Datum _____ i mjesto izdavanja _____								
Datum i mjesto utovara tereta _____								
Mjesto istovara i dostavni rok _____								
Ime i prezime vozača _____								
<div style="border: 1px solid black; display: inline-block; padding: 5px;">Registarski broj vozila:</div>								
Vrsta, jed. mjere i količina tereta:								
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%;">NAZIV ROBE-TERETA</th> <th style="width: 20%;">JED. MJERE</th> <th style="width: 30%;">KOLIČINA</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="height: 40px;"> </td> <td> </td> <td> </td> </tr> </tbody> </table>			NAZIV ROBE-TERETA	JED. MJERE	KOLIČINA			
NAZIV ROBE-TERETA	JED. MJERE	KOLIČINA						
Popis isprava uz teretni list _____								
Prijevozni i drugi troškovi _____								
_____	_____	_____						
(POŠILJATELJ)	(PRIJEVOZNIK)	(PRIMATELJ)						

Izvor: Interna dokumentacija promatranog poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

Djelatnost prijevoza uređuju brojni propisi od kojih su najznačajniji:¹⁰

- Zakon o prijevozu u cestovnom prometu, Narodne novine, br. 41/18.
- Zakon o sigurnosti prometa na cestama, Narodne novine, br. 67/08., 48/10., 74/11., 80/13., 158/13., 92/14., 64/15., 108/17.
- Zakon o radnom vremenu, obveznim odmorima mobilnih radnika i uređajima za bilježenje u cestovnom prijevozu, Narodne novine, br. 75/13., 36/15., 46/17.
- Zakon o obveznim odnosima, Narodne novine, br. 35/05., 41/08., 125/11., 78/15., 29/18.
- Zakon o kombiniranom prijevozu tereta, Narodne novine, br. 120/16.
- Zakon o cestama, Narodne novine, br. 84/11., 22/13., 54/13., 148/13., 92/14.
- Zakon o fondu za zaštitu okoliša i energetska učinkovitost, Narodne novine, br. 107/03., 144/12.
- Zakon o održivom gospodarenju otpadom, Narodne novine, br. 94/13., 73/17., 14/19.
- Zakon o prijevozu opasnih tvari, Narodne novine, br. 79/07.
- Zakon o zaštiti na radu, Narodne novine, br. 71/14., 118/14., 154/14., 94/18., 96/18.
- Prekršajni zakon, Narodne novine, br. 107/07., 39/13., 157/13., 110/15., 70/17.
- Pravilnik o prijenosu podataka i načinu vođenja evidencija iz tahografa, Narodne novine, br. 83/13.
- Pravilnik o prijenosu podataka u središnju bazu tahografskih podataka te načinu vođenja evidencije o radnom vremenu mobilnih radnika, Narodne novine, br. 109/18.
- Pravilnik o tehničkim uvjetima vozila u prometu na cestama, Narodne novine, br. 85/16., 24/17.
- Pravilnik o tehničkim pregledima vozila, Narodne novine, br. 16/18.
- Pravilnik o registraciji i označavanju vozila, Narodne novine, br. 130/17.
- Pravilnik o posebnim uvjetima za vozila kojima se obavlja javni cestovni prijevoz i prijevoz za vlastite potrebe, Narodne novine, br. 41/18.
- Pravilnik o početnoj i periodičkoj izobrazbi vozača, Narodne novine, br. 50/18.
- Pravilnik o licencijama u djelatnosti cestovnog prometa, Narodne novine, br. 41/18.
- Pravilnik o gospodarenju otpadom, Narodne novine, br. 94/13., 73/17., 117/17.
- Pravilnik o Registru prijevoznika i evidenciji posrednika u cestovnom prijevozu, Narodne novine, br. 56/14.

U nastavku su predloženi tablični prikazi i grafikoni usporedbe starosti vozila u Republici Hrvatskoj prema prijedanim kilometrima u cestovnom prijevozu te prema vrsti pakiranja u cestovnom prijevozu robe/tereta iz 2017. godine.

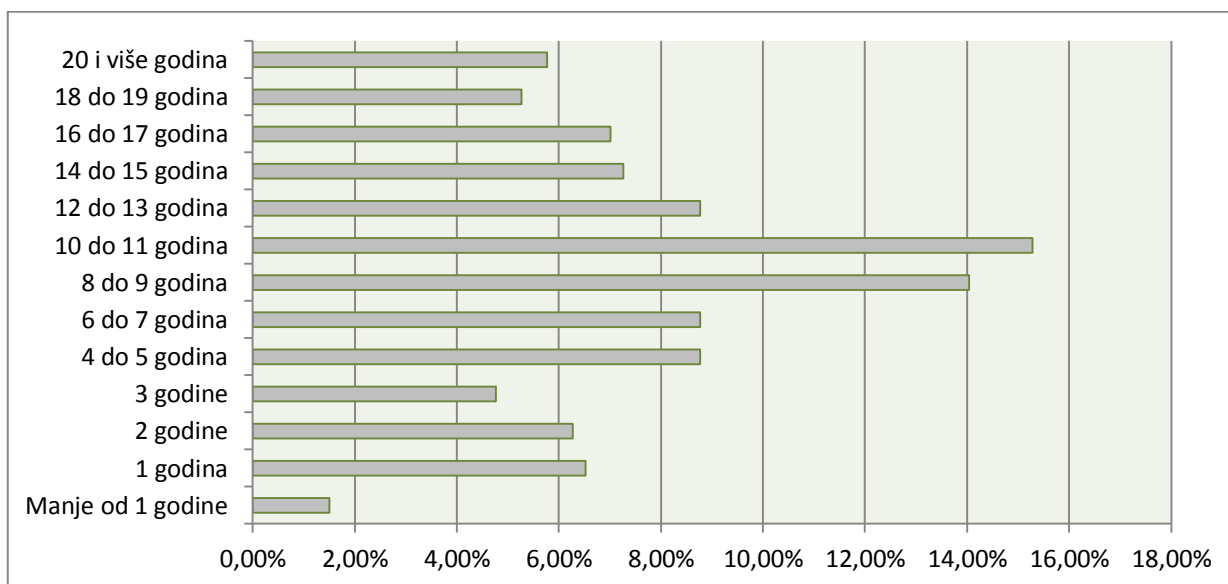
¹⁰ O tome detaljnije cf.: Velaj, H.: **Zbirka propisa iz cestovnog prometa (Urednički pročišćeni tekstovi)**, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, 2018., str. 1-256

Tablica 1: Prijedeni kilometri u cestovnom prijevozu prema starosti vozila u RH 2017. god.

Kamioni i kamioni s prikolicom	2017. god. u mil. km	Indeks
Ukupno:	399	100,00%
Manje od 1 godine	6	1,50%
1 godina	26	6,52%
2 godine	25	6,27%
3 godine	19	4,76%
4 do 5 godina	35	8,77%
6 do 7 godina	35	8,77%
8 do 9 godina	56	14,04%
10 do 11 godina	61	15,29%
12 do 13 godina	35	8,77%
14 do 15 godina	29	7,27%
16 do 17 godina	28	7,02%
18 do 19 godina	21	5,26%
20 i više godina	23	5,76%

Izvor: Državni zavod za statistiku, <https://www.dzs.hr/>, (21.04.2019.)

Grafikon 1: Prijedeni kilometri u cestovnom prijevozu prema starosti vozila u RH 2017. god



Izvor: Državni zavod za statistiku, <https://www.dzs.hr/>, (21.04.2019.)

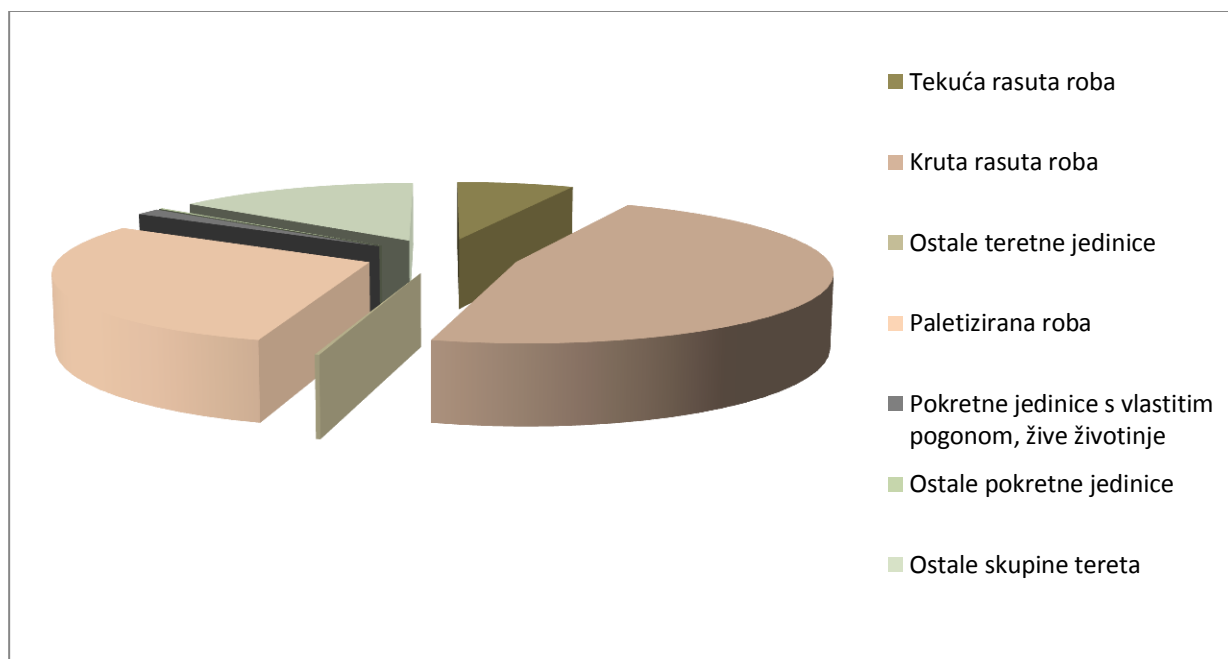
Prema grafikonu 1 može se vidjeti kako je najveći zastupljeni broj vozila u cestovnom prijevozu oko 10 godina starosti što ukazuje na vrlo nepovoljan položaj hrvatskih prijevoznika te veći utjecaj na troškove pri izračunu cijene prijevoza.

Tablica 2: Cestovni prijevoz robe prema vrsti pakiranja u RH 2017. god

Vrsta robe/tereta 2017. god.	Prevezena roba, tis. tona	Indeks prevezene robe
Ukupno:	71 785	100,00%
Tekuća rasuta roba	5 062	7,05%
Kruta rasuta roba	33 913	47,24%
Ostale teretne jedinice	150	0,21%
Paletizirana roba	20 914	29,13%
Pokretne jedinice s vlastitim pogonom, žive životinje	1 072	1,49%
Ostale pokretne jedinice	179	0,25%
Ostale skupine tereta	10 495	14,62%

Izvor: Državni zavod za statistiku, <https://www.dzs.hr/>, (21.04.2019.)

Grafikon 2: Cestovni prijevoz robe prema vrsti pakiranja u RH 2017. god



Izvor: Državni zavod za statistiku, <https://www.dzs.hr/>, (21.04.2019.)

Prema grafikonu 2 može se vidjeti kako se u cestovnom prijevozu robe najviše prevozi kruta rasuta roba ili teret, a zatim slijedi prijevoz paletizirane robe i ostalih skupina tereta te tekuće rasute robe. Promatrani poslovni subjekt također sudjeluje u prijevozu krute rasute robe kiper vozilima pa stoga sudjeluje u prometu unutar 47,24% od ukupno prevezene robe navedene kategorije.

2.2. Preuvjeti za obavljanje djelatnosti cestovnog prijevoza

Vozila kojima se obavlja djelatnost javnog cestovnog prijevoza i cestovnog prijevoza za vlastite potrebe moraju, uz uvjete određene drugim propisima kojima se reguliraju sigurnost prometa na cestama i registraciju cestovnih motornih vozila, ispunjavati posebne uvjete koji se odnose na izgled, starost, uređaje i opremu vozila.¹¹ Potvrdu o ispunjavanju uvjeta za vozila izdaje stanica za tehnički pregled vozila pri redovitom tehničkom pregledu vozila dok se za nova vozila potvrda izdaje pri prvom preventivnom pregledu vozila.

Pravna ili fizička osoba – obrtnik smije obavljati djelatnost javnog cestovnog prijevoza putnika ili tereta u unutarnjem cestovnom prometu ako je upisana u sudski, odnosno obrtni registar za obavljanje djelatnosti cestovnog prijevoza i ako posjeduje licenciju za unutarnji prijevoz koju izdaje ured državne uprave u županiji mjerodavno za poslove prometa, prema sjedištu/prebivalištu prijevoznika ili ako posjeduje licenciju Zajednice koju izdaje Ministarstvo¹². Prijevoznik koji ima licenciju Zajednice za određenu vrstu prijevoza ne treba imati licenciju za tu vrstu unutarnjeg prijevoza, nego unutarnji prijevoz obavlja temeljem odgovarajuće licencije Zajednice. Danom dostave izvoda iz licencije za unutarnji prijevoz ili ovjerene vjerodostojne preslike licencije Zajednice za međunarodni prijevoz domaći prijevoznik može započeti obavljati prijevoz onim vozilom na koje navedeni dokumenti glase.

U skladu s Pravilnikom o registru prijevoznika i evidenciji posrednika u cestovnom prometu, u registar prijevoznika upisuju se podaci o pravnim i fizičkim osobama kojima je mjerodavno tijelo državne uprave izdalo licenciju za obavljanje djelatnosti prijevoza tereta u unutarnjem i međunarodnom cestovnom prijevozu odnosno licenciju Zajednice i evidenciju o posrednicima u prijevozu.¹³

Ovisno o vrsti licencije koju prijevoznik želi ishodovati potrebno je zadovoljiti određene uvjete kao npr. da fizička osoba – obrtnik ili pravna osoba ima: dobar ugled; financijsku sposobnost; ispunjava uvjet stručne osposobljenosti; ispunjava uvjet tehničke sposobnosti tako da je vlasnik najmanje jednog registriranog motornog vozila za pojedine vrste prijevoza za koju traži licenciju, ili ako ima pravo na upotrebu tog vozila na osnovi sklopljenog ugovora o zakupu ili leasingu, ugovora o podzakupu ili ugovora o najmu; ispunjava uvjet da ne postoji dug za porezne obveze i obveze za mirovinsko i zdravstveno osiguranje, što se dokazuje potvrdom ne starijom od 30 dana do dana podnošenja zahtjeva za izdavanje licencije i ima poslovni nastan, odnosno sjedište ili prebivalište u Republici Hrvatskoj.

¹¹ **Zakon o prijevozu u cestovnom prometu**, Narodne novine, br. 41/18., čl. 13.

¹² Ibidem, čl. 4.

¹³ Guzić, Š.: "Godišnja financijska izvješća u djelatnosti cestovnog prometa za 2017. godinu", **RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge**, Zagreb, god. 18., br. 2., 2018., str. 98

Slika 1: Izvadak iz registra prijevoznika u cestovnom prometu RH

 Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture Ministry of the Sea, Transport and Infrastructure		Registar prijevoznika u cestovnom prometu RH	
<hr/>			
< Report View <input type="checkbox"/> Exclude Null Values > Row 1 of 1			
Prijevoznik	prijevoznički obrt, I		
Sjedište/prebivalište			
Vrsta licencije	Licencija za međunarodni prijevoz tereta u cestovnom prometu		
Datum izdavanja licencije	02.06.2015		
Datum isteka licencije	02.06.2025		
Izdavatelj licencije	Ministarstvo pomorstva, prometa i infrastrukture		
OIB			

Izvor: Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture, <http://www.mppi.hr/>, (21.04.2019.)

Kao posebni uvjet prijevoznika je da vozilo kojim raspolaže, a čija je masa veća od 3,5 tone, ima ugrađen tahograf odnosno digitalni tahograf za vozila koja se prvi put u Hrvatskoj registriraju nakon 01.04.2015. Teretno vozilo kojim se obavlja javni cestovni prijevoz tereta, mora najmanje imati:¹⁴ istaknutu oznaku imena i prezimena te prebivališta fizičke osobe – obrtnika, odnosno naziva i sjedišta trgovačkog društva koje obavlja prijevoz i OIB prijevoznika, istaknuto na vanjskim bočnim stranama vozila te imati vanjske površine vozila neoštećene ili uredno sanirane kao i zadovoljene uvjete propisanim posebnim propisima koji reguliraju sigurnost prometa na cestama i tehničke uvjete za vozila u prometu na cestama.

Prijevoznik mora biti stručno osposobljen, odnosno imati zaposlenog stručno osposobljenog upravitelja prijevoza ili mora imati sklopljen ugovor o obavljanju poslova upravitelja prijevoza s fizičkom osobom koja je stručno osposobljena za upravitelja prijevoza, odnosno s pravnom osobom koja ima zaposlenog stručno osposobljenog upravitelja prijevoza. Upravitelj prijevoza je osoba koja je položila ispit o stručnoj osposobljenosti za obavljanje djelatnosti javnog cestovnog prijevoza.¹⁵

Vozači, državljani država članica i vozači državljani trećih država koji su zaposleni u pravnim osobama ili obrtima s poslovnim nastanom u državi članici ili za njih rade i obavljaju cestovni prijevoz javnim cestama u Republici Hrvatskoj, teretnih motornih vozila čija najviša dopuštena masa prelazi 3,5 t moraju imati stručnu spremu u zanimanju vozač. Osim toga, vozači moraju steći početnu kvalifikaciju i redovito se osposobljavati periodičnom izobrazbom, ako im je za upravljanje vozilom potreba vozačka dozvola kategorije: C1, C1 + E, C ili C + E. Domaći prijevoznik ili prijevoznik Europske unije ne smije dopustiti da njegovim vozilom upravlja vozač koji nije stručno osposobljen. Stoga u slučaju profesionalnih vozača treba voditi računa o tome

¹⁴ **Pravilnik o posebnim uvjetima za vozila kojima se obavlja javni cestovni prijevoz i prijevoz za vlastite potrebe**, Narodne novine, br. 41/18., čl. 13.

¹⁵ **Zakon o prijevozu u cestovnom prometu**, Narodne novine, br. 41/18., čl. 20.

da su propisi u tom području vrlo strogi glede dokumentacije koju vozač mora imati u vozilu i glede uvjeta koje vozila moraju ispuniti kada je riječ o opremi i propisanim uvjetima upravljanja vozilom. Vozač domaćeg prijevoznika i prijevoznika Europske unije, koji obavlja javni cestovni prijevoz tereta, tijekom vožnje mora imati u vozilu:

- izvod iz licencije, odnosno ovjerenu presliku licencije,
- ugovor o radu ili ovjerenu presliku ugovora o radu,
- kvalifikacijsku karticu vozača,
- vozačku dozvolu,
- teretni list za prijevoz tereta,
- odgovarajuće dozvole koje se odnose na određenu vrstu prijevoza,
- potvrdu za vozača,
- tahograf listiće za tekući dan te listiće koje je vozač koristio prethodnih 28 dana,
- prometnu dozvolu i policu osiguranja od automobilske odgovornosti,
- te u posebnim slučajevima i posljednji obračunski platni listić ili obrazac prijave vozača na zdravstveno i mirovinsko osiguranje.

Mobilni radnik – vozač je svaki radnik koji čini dio prijevoznog osoblja zaposlen u tvrtki koja obavlja cestovni prijevoz tereta kao javni prijevoz ili kao prijevoz za vlastite potrebe. Puno tjedno radno vrijeme mobilnih radnika koji obavljaju mobilnu aktivnost u cestovnom prijevozu je 48 sati i moraju najkasnije nakon šest sati neprekidnog rada imati stanku tijekom koje ne mogu upravljati vozilom niti obavljati druge poslove. Takva stanka treba trajati najmanje 30 minuta, ako je prethodno napravljena stanka od najmanje 15 minuta, odnosno 45 minuta ukoliko nije napravljena stanka unutar šest sati neprekidnog rada.

Osim navedenog, vozač u cestovnom prometu obavezan je obavljati liječničke preglede kod izabranog liječnika medicine rada poslodavca i to prije zaposlenja kao prethodni pregled te nakon svake dvije godine kao kontrolni pregled.

2.3. Obrt i obrtnik

Obrt je samostalno i trajno obavljanje dopuštenih gospodarskih djelatnosti od strane fizičke osobe sa svrhom ostvarenja dohotka ili dobiti, a koja se ostvaruju proizvodnjom, prometom ili pružanjem usluge na tržištu.

Obrtnik može obavljati jednu ili više djelatnosti iz područja proizvodnje, prometa ili pružanja usluga, a kao fizička osoba on to radi osobno, u svoje ime i za svoj račun, ali može zapošljavati i druge osobe.

Za obveze koje nastaju obavljanjem obrta, obrtnik odgovara cjelokupnom imovinom koju je unio u obrt i koja je potrebna za njegovo obavljanje, dok se sve ostalo što posjeduje izvan obrta, odnosno što je u njegovom privatnom vlasništvu, izdvaja iz područja odgovornosti obrta.

Promatrani poduzetnik obavlja cestovni prijevoz tereta kao osnovnu djelatnost, a koju obavlja sa osam teretnih i tri priključna vozila kao i jednim skupom vozila ili tzv. „šleper kompozicijom“. Osim navedene djelatnosti, promatrani poduzetnik obavlja i druge djelatnosti koje su više ili manje usko povezane sa cestovnim prijevozom, a to su npr. pružanje usluga građevinskom mehanizacijom, zimsko održavanje cesta ili tzv. „zimsko služba“, pripremni radovi na gradilištu ili zemljani radovi koji uključuju iskop ili uklanjanje objekata i sl. Trenutno zapošljava 8 kvalificiranih i motiviranih osposobljenih djelatnika. Obrt je aktivan na tržištu već punih 25 godina, iza kojeg je dugogodišnje iskustvo te rad i kontinuirani rad, a sa jasnim ciljem i vizijom, pošteno i kvalitetno raditi na dobrobit svih zainteresiranih.

2.4. Računovodstvo obrtnika

Obrtnik radi u svoje ime i za svoj račun, no može se koristiti i radom drugih osoba. Ukoliko obrtnik zapošljava veći broj radnika, zarađuje veći dohodak ili pak angažira veće resurse tada će imati i zahtjevnije obveze glede vođenja poslovnih knjiga, financijskog izvještavanja, kontrole poslovanja itd. Uobičajeno se u praksi pod pojmom obrta podrazumijevanju obrti koji se nalaze u sustavu poreza na dohodak ili tzv. „dohodaši“. Oni vode poslovne knjige po sustavu jednostavnog knjigovodstva, obilježava ih jednostavnije izvještavanje i uglavnom su orijentirani na praćenje poreznih propisa.¹⁶

Prema Zakonu o porezu na dohodak propisano je da su obrtnici dužni utvrđivati dohodak na temelju podataka iz poslovnih knjiga.¹⁷ Oblik i sadržaj poslovnih knjiga i računa te način vođenja poslovnih knjiga propisao je ministar financija Pravilnikom o porezu na dohodak.

Poslovne knjige mogu se voditi ručno i pomoću računala u obliku slobodnih listova ili uvezane. Ako se poslovne knjige vode pomoću računala, podaci se unose na odgovarajuće nositelje, a nakon zaključivanja, treba ih tiskati i uvezati.

Poslovne knjige moraju osiguravati uvid u kronološki slijed obavljenih poslovnih promjena, uvid u promet i stanje sredstava, ispravnost unosa podataka o poslovanju i rezultatima poslovanja, te čuvanje podataka i zahtjeve nadzora unesenih podataka.


Pravilnikom o porezu na dohodak propisano je da su obrtnici za svaku prodaju odnosno obavljenju uslugu dužni izdati račun. Kako je račun knjigovodstvena isprava, on mora obvezno

¹⁶ Žager, K., Dečman, N.: **Računovodstvo malih i srednjih poduzeća**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2015., str. 282.

¹⁷ **Zakon o porezu na dohodak**, Narodne novine, br. 115/06., 106/08., čl. 11.

sadržavati slijedeće elemente:¹⁸ podatke o izdavatelju fakture (vjerovniku), ime i adresu primatelja fakture (dužnika), datum i mjesto izdavanja, oznaku da je isprava račun, broj računa, naziv i kvalitetu robe, odnosno učinjene usluge, količinu robe, jediničnu cijenu, iznos PDV-a i ukupan iznos računa. Izgled računa sa svim obveznim elementima prikazan je u nastavku.

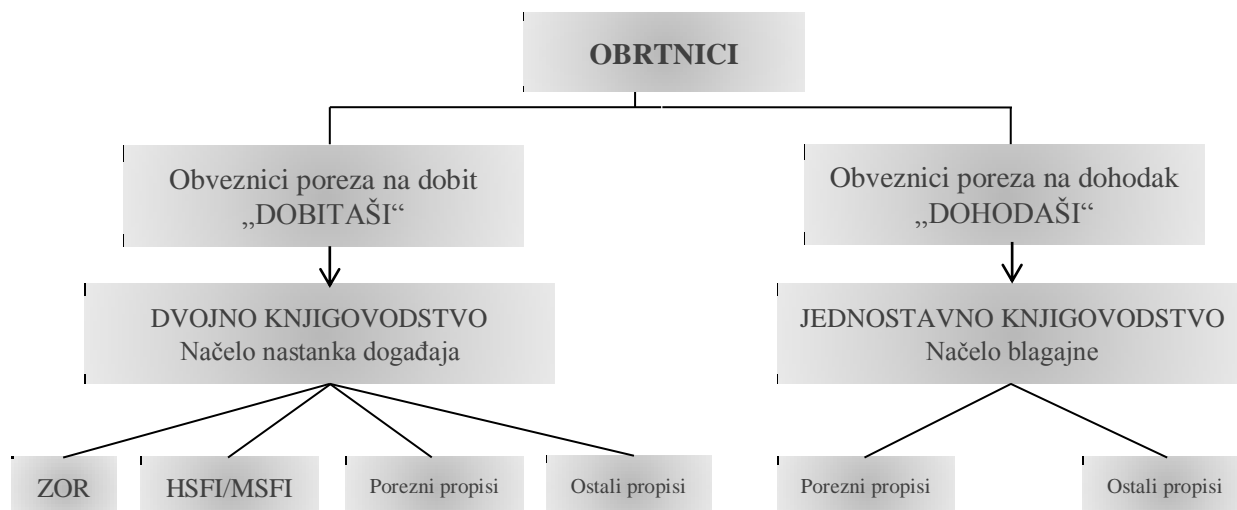
Prilog 2: Izlazni račun

PRIJEVOZ NIČKI OBRT		OIB: PDV ID:			
VI., HRVATSKA IBAN: HR31 SWIFT: ZBAHR ZAGREBAČKA BANKA d.d. MAIL: @.com					
HRVATSKA OIB kupca:		Datum izdavanja računa: 29.04.2019. Vrijeme izdavanja računa: 08:08 h Datum računa: 29.04.2019. Datum isporuke: 05.04.2019.-26.04.2019. Datum dospijeca računa: 14.05.2019. Mjesto izdavanja računa: Način plaćanja: Transakcijski račun Oznaka operatera: A Isporuka izvršena za mj/god: 04/2019 Poziv na broj: 123-2019 Narudžbenica br. 125-18-20			
RAČUN br. 123-1-1					
Red. br.	OPIS ISPORUKE (ROBE ILI USLUGE)	JM	KOLIČINA	CIJENA	IZNOS
1	USLUGA PRIJEVOZA KAMENOG AGREGATA NA RELACIJI KAMENOLOM XXXXXX - ZAGREB	t	160	600,00	96.000,00
UKUPNO HKN bez PDV-a					96.000,00
POREZNA OSNOVICA 25%					96.000,00
P D V 25 %					24.000,00
SVEUKUPNO HKN ZA PLATITI					120.000,00
Za prekoračenje roka plaćanja navedenog na računu obračunavamo zakonsku zateznu kamatu. Račun je rezultat informatičke obrade i punovažan je bez potpisa i pečata. Prilikom plaćanja u poziv na broj molimo upišite broj računa					
					VLASNIK OBRTA:
RAČUN SASTAVIO:			ZAHVALJUJEMO NA POVJERENJU!		
UNUTARNJI / MEĐUNARODNI CESTOVNI PRIJEVOZ TERETA, PRIPREMNI I PREDHODNI RADOVI NA GRADILIŠTU, TRGOVINA, ZEMLJANI RADOVI, UKLANJANJE OBJEKATA, ZIMSKA SLUŽBA, PRUŽANJE USLUGA GRAĐEVINSKOM MEHANIZACIJOM					

Izvor: Interna dokumentacija promatranog poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

¹⁸ Andrijanić, I.: **Poslovanje u vanjskoj trgovini**, Mikrorad, Zagreb, 2008., str. 181.

Shema 1: Obrtnici prema sustavu plaćanja poreza



Izvor: Izradio autor prema Žager, K., Dečman, N.: **Računovodstvo malih i srednjih poduzeća**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2015., str. 283.

Primarno prilikom osnivanja obrta obrtnici ulaze u sustav poreza na dohodak. Ukoliko to smatraju oportunističkim mogu prijeći u sustav poreza na dobit dobrovoljno ili po sili zakona. U zakonu u porezu na dobit definirani su kriteriji pod kojima obrtnik mora prijeći u skupinu obrtnika „dobitaša“. Obrtnik postaje obveznik poreza na dobit ako je:

- u prethodnom razdoblju ostvario ukupni primitak veći od 3.000.000,00 kn ili
- ako ispunjava 2 od 3 sljedeća uvjeta:
 - u prethodnom poreznom razdoblju je ostvario dohodak veći od 400.000,00 kn,
 - ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 2.000.000,00 kn,
 - u prethodnom poreznom razdoblju prosječno zapošljava više od 15 radnika.

Ukoliko obrtnik prijeđe u sustav poreza na dobit tada u tom sustavu mora ostati barem tri godine.

Temeljne poslovne knjige, obrtnika u sustavu poreza na dohodak su: knjiga primitaka i izdataka, knjiga prometa, popis dugotrajne imovine te evidencija o tražbinama i obvezama.

Osim propisanih temeljnih knjiga, obrtnici su dužni osigurati podatke o svim ispostavljenim i primljenim računima. To znači da su trebaju voditi knjige ulaznih i izlaznih računa kao vlastitu pomoćnu evidenciju (osim ako to prikazuju u drugim evidencijama) u kojima se osiguravaju podaci o svim ispostavljenim i primljenim računima.

Knjiga primitaka i izdataka - Obrazac KPI temeljna je isprava u koju se upisuju primici i izdaci od obavljanja djelatnosti u poreznom razdoblju radi utvrđivanja dohotka. Unošenje podataka u Obrazac KPI treba obaviti najkasnije do 15. u mjesecu za prethodni mjesec, a obveznici PDV-a mogu to učiniti u roku propisanom za uplatu PDV-a, što znači da mjesečni obveznici PDV-a trebaju primitke i izdatke provesti do 20. u tekućem mjesecu za prethodni

mjesec. Knjiga primitaka i izdataka vodi se prema načelu blagajne, što znači da se u nju u poreznom razdoblju mogu knjižiti samo ostvareni priljevi – primici tek nakon što su naplaćeni, odnosno odljevi – izdaci dobara nakon što su plaćeni i to prema kronološkom slijedu poslovnih događaja. Iznimku od temeljnog načela blagajne čine jedino izdaci za nabavu dugotrajne imovine, što znači da se oni ravnomjerno otpisuju kroz vijek njezina trajanja. Knjiga prometa je evidencija u koju se na kraju radnog dana, a najkasnije prije početka idućeg radnog dana, upisuju blagajnički primici naplaćeni u gotovini i čekovima. Popis dugotrajne imovine sastavni je dio temeljnih poslovnih knjiga, pa tako sva investicijska dobra koja se nabavljaju tijekom obavljanja djelatnosti obrta moraju se evidentirati u popis dugotrajne imovine prema redosljedu nabave i biti dokumentirana knjigovodstvenim ispravama. Evidencija o tražbinama i obvezama predstavlja evidenciju svih primljenih i ispostavljenih računa koji nisu plaćeni, odnosno naplaćeni.

Sukladno zakonskim propisima poslovne knjige poduzeća, odnosno obveznika poreza na dobit moraju se voditi prema metodi dvojnog knjigovodstva i određenim načelima, prije svega načelu nastanka događaja. U osnovne poslovne knjige sukladno Zakonu o računovodstvu ulaze dnevnik i glavna knjiga.

Dnevnik je osnovna poslovna knjiga u koju se kronološkim redosljedom evidentiraju svi knjigovodstveni poslovni događaji, tj. onim redosljedom kako su i nastajali. Glavna knjiga je osnovna poslovna knjiga u koju se sistematizirano, ali i kronološki upisuju poslovni događaji na imovini, obvezama, kapitalu, prihodima i rashodima. Glavna knjiga nastaje zapravo raščlanjivanjem bilance na sastavne dijelove. Za svaku poziciju bilance otvara se poseban sintetički konto na kojem se onda evidentiraju promjene u tijeku obračunskog razdoblja. Glavna knjiga nije ništa drugo nego skup sintetičkih konta na kojima se evidentira stanje i promjene na temeljnim računovodstvenim kategorijama.

Prijevoz dobara/tereta oporeziv je PDV-om po stopi od 25% za izvršenu uslugu prijevoza između hrvatskih poreznih obveznika kao i fizičkoj osobi iz Republike Hrvatske. Prijevozne isporuke pri izvozu dobara oslobođene su PDV-a prema čl. 45. st. 1. t. 4. Zakona o PDV-u i čl. 108. st. 1. Pravilnika o PDV-u, ali prijevoznik treba o tome imati dokaz da je dobro izvezeno (carinska deklaracija). Prijevoz pri uvozu dobara oslobođen je PDV-a prema čl. 44. st. 1. t. 35. Zakona o PDV-u ako je vrijednost takvih usluga uključena u poreznu osnovicu u skladu s odredbama čl. 35. Zakona o PDV-u, što znači da trošak prijevoza treba biti uključen u carinsku vrijednost dobara prema carinskim propisima.

3. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA

Računovodstvo troškova naziva se i internim računovodstvom jer je svojim informacijama uglavnom okrenuto internim korisnicima poduzeća i prati te proučava interne procese u poduzeću, odnosno procese transformacije inputa u outpute poslovanja.¹⁹ Promatrajući računovodstvo s gledišta korisnika računovodstvenih informacija i s gledišta obuhvata poslovanja, računovodstvo troškova se uz financijsko i upravljačko računovodstvo, može smatrati posebnom vrstom računovodstva.²⁰ Ono predstavlja dio računovodstvenog sustava koji povezuje financijsko i upravljačko računovodstvo.²¹

Stoga, računovodstvo troškova, bez obzira javlja li se kao podsustav upravljačkog i financijskog računovodstva ili se organizira kao samostalni podsustav, ima zadatak osigurati analitičke osnovice o relativnim odnosima troškova i učinaka u internim radnim procesima, a čija učinkovitost ovisi o izabranom instrumentariju što zahtjeva poznavanje teorijskih polazišta i praktičnih mogućnosti primjene u praksi.²² Računovodstvo troškova ima ključnu ulogu u povezivanju financijskog i upravljačkog računovodstva, ali i pružanju njihove temeljne zadaće.²³

Od posebnog značenja za računovodstvo je koji će se sustav i metoda obračuna troškova izabrati jer o tome ovisi i kvaliteta podataka i informacija koje čine input za upravljačko računovodstvo.²⁴ Da bi računovodstvo troškova moglo izvršiti ulogu koja mu je u poslovnom procesu namijenjena, treba ga organizacijski i sadržajno definirati kao sustav primjene metoda i tehnika za određivanje troškova pojedinog projekta, procesa ili učinka, direktnim mjerenjem, dodjeljivanjem ili alokacijom.²⁵ U računovodstvu troškova nezaobilazna je podrška relevantne informatičke tehnologije koja mora osiguravati tekuće uspoređivanje planiranih i ostvarenih troškova i učinaka te tekuće utvrđivanje odstupanja po načelu izuzetka.²⁶ Organizacija dokumentacijske podloge mora biti u funkciji pružanja transparentne baze podataka koja će biti iskazana u eksternim izvještajima.²⁷ To zahtijeva uvođenje u računovodstvo troškova suvremenih informatičkih rješenja koja će omogućiti da se iz financijskog računovodstva direktno preuzmu one prirodne vrste troškova, koje će se analitički pratiti te razvrstavati po

¹⁹ Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.: **Abeceda računovodstva – u teoriji i praksi**, Veleučilište u Rijeci i Veleučilište u Karlovcu, Rijeka/Karlovac, 2007., str. 29

²⁰ Ibidem

²¹ Ibidem

²² Gulin, D. et al.: **Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2018., str. 423

²³ Ibidem

²⁴ Ibidem

²⁵ Ibidem

²⁶ Ibidem

²⁷ ibidem

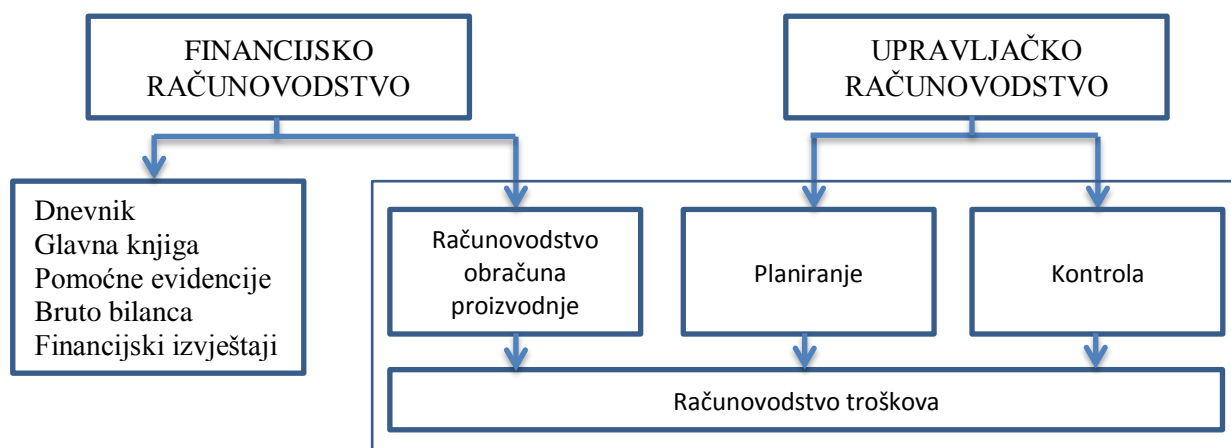
mjestima njihova nastanka i po nositeljima, a uz poštivanje karaktera tih troškova uz naglasak da svaki sustav i metoda obračuna nose određene specifičnosti.²⁸

Zadaci sustava obračuna troškova i računovodstva troškova mogu se svesti na sljedeće:²⁹

- identifikacija troškova po prirodnim vrstama,
- klasifikacija troškova na troškove proizvoda i troškove razdoblja,
- evidentiranje i obuhvaćanje troškova po mjestima troškova,
- raspoređivanje indirektnih troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta troškova,
- evidentiranje i obuhvaćanje troškova po nositeljima troškova (proizvodima i uslugama) i
- utvrđivanje jediničnog troška proizvoda (usluge).

Stoga je krajnji cilj računovodstva troškova utvrđivanje jediničnog troška proizvoda (usluge).

Shema 2: Struktura računovodstva



Izvor: Izradio autor prema Gulin, D., Janković, S. et al.: **Upravljačko računovodstvo**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2011., str. 11

Iz sheme 2 se uočava da računovodstvo troškova predstavlja vezu financijskog i upravljačkog (menadžerskog računovodstva), odnosno da računovodstvo troškova iz godišnjih financijskih izvješća definiranih zakonima i propisima u okviru financijskog računovodstva preuzima potrebne podatke vezane prvenstveno uz troškove te ih plasira kao računovodstvene informacije potrebne za upravljanje poslovanjem u sklopu upravljačkog (menadžerskog) računovodstva. Računovodstvo troškova svoj značaj zahvaljuje prije svega osiguranju informacija vezanim uz troškove, jer polazeći od činjenice da se sve ekonomske odluke temelje na troškovima nije moguće upravljati poslovanjem, a zaobići troškove.

²⁸ Ibidem

²⁹ Ibidem, str. 426

Različite aktivnosti računovodstva troškova prema njegovoj široj definiciji obuhvaćaju širok spektar odgovornosti što uključuje:³⁰

1. Izradu podataka za potrebe planiranja i kontrole.
2. Izradu podataka za potrebe svakodnevnih odluka ili kada se radi o specifičnim projektima koji zahtijevaju izbor između mogućih alternativa.
3. Sudjelovanje u postavljanju i provedbi planova.
4. Uvođenje postupaka usmjerenih na poboljšanje poslovanja i snižavanje troškova.
5. Razvoj i unapređenje sistema za praćenje troškova.
6. Evidentiranje i objavljivanje troškova po pojedinim proizvodima i odjelima.

³⁰ Polimeni, R., S., Handy, S., A., Cashin, J., A.: **Troškovno računovodstvo**, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, 1999., str. 5

4. TROŠKOVI POSLOVANJA

4.1. Pojam troška

Trošak predstavlja jednu od najznačajnijih komponenti ekonomsko-računovodstvenih kategorija koja se očituje kroz utjecaj na uspješnost poslovanja poslovnih subjekata i koja je u središtu interesa menadžmenta poslovnih subjekata, a koji zahtjeva od računovodstvene funkcije informacije o troškovima kako bi se mogao razumjeti utjecaj troškova na poslovni rezultat subjekta te kako bi mogao upravljati troškovima.

U računovodstvenom smislu potrebno je pojmovno razgraničiti rashode, izdatke i utroške, budući da predstavljaju različite pojmove. Potrebno ih je konkretnije definirati i objasniti, a kako bi se razumjelo značenje pojma troška. Pojam rashoda i pojam troškova se često međusobno povezuju obzirom da se iz svakodnevnog govora može interpretirati kako između pojmova postoji povezanost, što nije tako, iako između te dvije ekonomske kategorije možemo tako zaključiti. Trošak se može definirati i kao umnožak utroška i cijene utroška. Troškovi predstavljaju vrijednosno izražene utroške rada, dugotrajne i kratkotrajne imovine, te tuđih usluga u poslovnom procesu, isključivo u skladu s ciljem i svrhom stvaranja učinaka.³¹ Sukladno tome, troškovi su najznačajniji dio rashoda i nastaju u skladu s ciljem, svrhom i zadacima poslovanja. Druge definicije troškova, trošak definiraju kao resurs koji je žrtvovan ili izgubljen zbog postizanja specifičnih ciljeva te se uobičajeno izražava novčanim iznosom koji mora biti plaćen za stjecanje dobara i usluga koje se koriste u poslovnim aktivnostima u svrhu realizacije određenih ciljeva (najčešće proizvodnji i distribuciji proizvoda te pružanju usluga koje generiraju prihode poslovnog subjekta).³² Utrošak predstavlja količinu resursa korištenu pri izvršenju određene poslovne aktivnosti subjekta i izražava se u naturalnim jedinicama te se može zaključiti da je temeljna razlika između utroška i troška ta što se utrošak uvijek izražava u naturalnim jedinicama (npr. kg, m, kom, t, m³), dok se trošak uvijek izražava u novčanim jedinicama, odnosno, trošak predstavlja novčano izražen utrošak.

Kako menadžment poslovnog subjekta u suvremenim uvjetima poslovanja pokušava racionalizirati troškove poslovanja, od računovodstvene funkcije zahtijevaju se informacije o troškovima realizacije određenih ciljeva, odnosno informacije o troškovima nabave resursa, troškovima proizvodnje proizvoda, troškovima pružanja usluga, troškovima realizacije projekta, troškovima realizacije određenih poslovnih aktivnosti i sl., ali i u svrhu razumijevanja utjecaja pojedinih troškova na poslovni rezultat poduzeća.

³¹ Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.: op. cit., str. 155

³² Gulin, D. et al.: op. cit., str. 159

U računovodstvenom smislu, pojedini troškovi koji se odnose na nabavu, proizvodnju i izgradnju imovine od koje se očekuju buduće ekonomske koristi kapitaliziraju se, tj. uključuju u vrijednost te imovine, čime se odgađa njihov utjecaj na poslovni rezultat na razdoblje ili razdoblja u kojem odnosno tijekom kojih će ta imovina biti otuđena, što je posebno značajno radi razumijevanja odnosa između troškova i rashoda.³³ Rashodi se uobičajeno definiraju kao smanjenje ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili smanjenja imovine ili stvaranja obveza što ima za posljedicu smanjenje kapitala osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu.³⁴ Stoga rashod predstavlja i smanjenje ekonomskih koristi koje nastaju ili kao posljedica smanjenja imovine ili kao posljedica povećanja odnosno stvaranja obveza, što u konačnici rezultira smanjenjem kapitala. Izdatak je financijska kategorija i odnosi se na isplatu, tj. izdavanje novca s novčanih računa poslovnog subjekta.³⁵ Izdaci predstavljaju izlaz novca iz poduzeća, a dijele se na gotovinske i obračunske izdatke, odnosno koji proizlaze iz gotovinskog i obračunskog plaćanja. Nastanak troška odnosno rashoda ne mora rezultirati istovremenim nastankom izdatka za pokriće obveza po osnovi tih troškova, tj. rashoda jer trošak, odnosno rashod, može nastati prije nastanka novčanog izdatka, u isto vrijeme kad i novčani izdatak ili nakon nastanka novčanog izdatka.³⁶

Značajno je napomenuti da su kontima troškova zajednička sljedeća obilježja:³⁷

- ne sadrže prenesena stanja iz prethodne poslovne godine;
- knjiženja nastanka moraju se temeljiti na vjerodostojnoj knjigovodstvenoj ispravi;
- prilikom knjiženja troškova potrebno je razlikovati koji se troškovi smatraju porezno priznatim, a koji porezno nepriznatim;
- kontni plan mora osigurati evidenciju svih poslovnih događaja u skladu s njihovim poreznim statusom i potrebama financijskog izvješćivanja različitih korisnika;
- PDV sadržan u primljenim računima, za poduzetnike koji su u sustavu poreza na dodanu vrijednost, ne predstavlja trošak već se priznaje kao pretporez koji se na kraju obračunskog razdoblja sučeljava s obvezama za PDV po izlaznim računima u istom obračunskom razdoblju.

³³ Ibidem, str. 160

³⁴ Ibidem

³⁵ Ibidem, str. 162

³⁶ Ibidem

³⁷ Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.: op. cit., str. 372

4.2. Mjerenje troškova

Postupak mjerenja odnosno utvrđivanja iznosa troška kao i računovodstveni tok troškova ovisi ponajprije o vrsti troška, stoga je za potrebe razumijevanja mjerenja troška kao i računovodstvenog toka troškova, nužno troškove promatrati sa sljedeća tri aspekta:³⁸

- S aspekta troškova nabave dugotrajne i kratkotrajne imovine – gdje troškovi nabave dugotrajne i kratkotrajne imovine evidentiraju se na kontima imovine na koju se odnose, tj. kapitaliziraju se u vrijednost imovine koja se nabavlja. Mjerenje troškova nabave dugotrajne i kratkotrajne imovine provodi se na temelju odgovarajućih knjigovodstvenih dokumenata. U troškove nabave dugotrajne i kratkotrajne imovine uobičajeno se uključuje vrijednost imovine prema računu dobavljača (kupovna cijena ili kupovna vrijednost imovine), ovisni troškovi nabave (poput troškova prijevoza, skladištenja, utovara, istovara montaže, atesta, osiguranja u prijevozu i sl.), nepovratni porezi (poput poreza na promet nekretnina ili pretporeza u slučaju da subjekt nije u sustavu poreza na dodanu vrijednost) te carine i ostali eventualni troškovi nastali prilikom stjecanja imovine. Troškovi nabave dugotrajne i kratkotrajne imovine priznat će se kao rashodi, međutim njihovo priznavanje u rashode ovisi o vrsti imovine te procesima i aktivnostima u okviru poslovnog subjekta u kojima je konkretna imovina angažirana.
- S aspekta troškova proizvodnje proizvoda – gdje troškovi proizvodnje proizvoda jesu nedospjeli troškovi koji se u razdoblju nastanka evidentiraju kao troškovi resursa i ostalih usluga upotrijebljenih u procesu proizvodnje proizvoda te koji se na kraju razdoblja nastanka kapitaliziraju kao zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda. Iako se ovi troškovi u trenutku nastanka evidentiraju na kontima troškova, oni se na kraju razdoblja ne prenose na rashode već se uključuju u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Troškovi proizvoda priznat će se kao rashodi u razdoblju prodaje odnosno otuđenja gotovih proizvoda.
- S aspekta troškova razdoblja odnosno troškova koji se u razdoblju nastanka nadoknađuju iz ukupnih prihoda razdoblja – gdje troškovi razdoblja jesu troškovi koji su nastali korištenjem resursa i ostalih usluga u realizaciji aktivnosti prodaje i administrativnih funkcija u poslovnom subjektu. Od ovih troškova se ne očekuju buduće ekonomske koristi stoga se ovi troškovi priznaju kao rashodi u razdoblju nastanka.

³⁸ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 162

4.3. Tokovi troškova

Razlikuju se slijedeći tokovi troškova:³⁹

- a) Tok troškova nabave dugotrajne i kratkotrajne imovine:
- Tok troškova nabave dugotrajne imovine – u razdoblju nastanka priznaju se kao dugotrajna imovina, a kao rashodi priznat će se na dva osnovna načina:
 - periodički putem obračuna amortizacije i
 - u razdoblju prodaje odnosno otuđenja dugotrajne imovine.
 - Tok troškova nabave sirovina i materijala, rezervnih dijelova, ambalaže i sitnog inventara – u razdoblju nastanka priznaju se kao zalihe sirovina i materijala, rezervnih dijelova, ambalaže i sitnog inventara, a kao rashodi priznaju se u dva slučaja:
 - prilikom utroška u realizaciji poslovnih aktivnosti pri čemu razdoblje priznavanja troškova sirovina i materijala, rezervnih dijelova, ambalaže i sitnog inventara u rashode ovisi o tome jesu li sirovine i materijali, rezervni dijelovi, ambalaža i sitni inventar utrošeni u procesu proizvodnje ili u neproizvodnim aktivnostima poslovnog subjekta (prodaji i administrativnim funkcijama) ili
 - prilikom prodaje odnosno otuđenja.
 - Tok troškova nabave trgovačke robe – u razdoblju nastanka priznaju se kao zalihe trgovačke robe te se time odgađa njihovo priznavanje u rashode na ono razdoblje u kojem će se trgovačka roba prodati odnosno otuđiti.
- b) Tok troškova proizvoda i troškova razdoblja – su već raspoređeni ukupni troškovi određenog obračunskog razdoblja evidentirani na kontima glavne knjige po njihovim prirodnim vrstama. Troškovi proizvoda jesu troškovi koji su nastali u procesu proizvodnje proizvoda odnosno oni su novačni izraz resursa utrošenih u procesu proizvodnje proizvoda. Proizvodi kao „rezultat“ procesa proizvodnje predstavljaju korisne učinke čijom prodajom poslovni subjekt zarađuje prihode te ostvaruje novčane primitke odnosno ostvaruje ekonomske koristi. Troškovi razdoblja su troškovi nastali korištenjem resursa u realizaciji neproizvodnih funkcija (prodaji i administrativnim funkcijama) poslovnog subjekta. Neproizvodne funkcije poslovnog subjekta ne rezultiraju korisnim učincima od kojih se mogu očekivati buduće ekonomske koristi iako su te funkcije nužne za normalno odvijanje poslovanja subjekta.

³⁹ Ibidem, str. 163

4.4. Kriteriji klasifikacije troškova

Menadžeri u različitim poslovnim funkcijama poslovnog subjekta zahtijevaju informacije o troškovima prema različitim kriterijima klasifikacije u svrhu donošenja poslovnih odluka. U glavnoj knjizi poslovnog subjekta odnosno u financijskom računovodstvu troškovi se prate i evidentiraju po njihovim prirodnim vrstama te je taj način klasifikacije troškova općenito prihvaćen u svrhu eksternog izvješćivanja odnosno prilagođen je potrebama eksternih korisnika računovodstvenih informacija (vlasnici, kreditori, kupci, dobavljači, državna tijela, revizori i drugi).⁴⁰ Dakle, osim klasifikacije prirodnih vrsta troškova, postoje i druge klasifikacije koje su prilagođene internim korisnicima računovodstvenih informacija odnosno menadžmentu. Kako bi se u poslovnom subjektu mogle generirati informacije o troškovima prema različitim kriterijima klasifikacije, potrebno je u računovodstvenom informacijskom sustavu implementirati dodatne evidencije odnosno module koji to omogućavaju.

Podjela troškova prema različitim kriterijima klasifikacije sistematizirana je u tablici 3.

Tablica 3: Kriteriji klasifikacije troškova

Kriterij klasifikacije troškova prema	Vrste troškova
PRIRODNIM VRSTAMA	MATERIJALNI TROŠKOVI TROŠKOVI USLUGA TROŠKOVI AMORTIZACIJE NAKNADE TROŠ. RADNIKA I IZDACI ZA OSTALA MATERIJALNA PRAVA MATERIJALNA PRAVA RADNIKA REZERVIRANJA TROŠKOVA I RIZIKA OSTALI TROŠKOVI POSLOVANJA TROŠKOVI OSOBLJA
VREMENU NASTANKA	POVIJESNI TROŠKOVI BUDŽETIRANI (BUDUĆI) TROŠKOVI
MENADŽERSKIM FUNKCIJAMA	TROŠKOVI PROIZVODNJE TROŠKOVI PRODAJE (MARKETINGA) TROŠKOVI ADMINISTRACIJE (UPRAVE)
POLOŽAJU U FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA	NEDOSPJELI I DOSPJELI TROŠKOVI TROŠKOVI PROIZVODA I TROŠKOVI RAZDOBLJA
MOGUĆNOSTI OBUHVATA PO NOSITELJIMA	DIREKTNI TROŠKOVI INDIREKTNI TROŠKOVI
PONAŠANJU NA PROMJENU RAZINE AKTIVNOSTI	VARIJABILNI TROŠKOVI FIKSNI TROŠKOVI MJEŠOVITI TROŠKOVI
ZNAČAJNOSTI ZA DONOŠENJE POSLOVNIH ODLUKA	RELEVANTNI TROŠKOVI IRELEVANTNI TROŠKOVI
MOGUĆNOSTI KONTROLE	KONTROLABILNI (KONTROLIRANI) TROŠKOVI NEKONTROLABILNI (NEKONTROLIRANI) TROŠKOVI

Izvor: Izradio autor prema Gulin, D. et al.: **Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2018., str. 171

⁴⁰ Ibidem, str. 170

U znanstvenoj i stručnoj literaturi kontrolabilni čimbenik troškovi, sa aspekta donošenja specifičnih menadžerskih odluka, dijele se kako je prikazano shemom 3.⁴¹

Shema 3: Podjela troškova sa stajalište donošenja specifičnih menadžerskih odluka



Izvor: Izradio autor prema Žager, K., Dečman, N.: **Računovodstvo malih i srednjih poduzeća**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2015., str. 230.

⁴¹ Žager, K., Dečman, N.: op.cit., str. 230

4.4.1. Klasifikacija troškova prema vremenu nastanka

Prema vremenu nastanka troškovi se općenito mogu podijeliti na:⁴²

- Povijesne troškove koji su nastali u prošlom obračunskom razdoblju. To su troškovi na koje menadžment više ne može utjecati i koji su evidentirani u računovodstvenoj evidenciji i prezentirani u financijskim izvještajima koji se odnose na prošlo razdoblje. Povijesni troškovi su odraz aktivnosti i poslovnih odluka koje je menadžment poduzeo i donio u prošlom obračunskom razdoblju. Na temelju tih troškova mjeri se razina ostvarenja ciljeva i uspješnost menadžmenta. Povijesni troškovi također mogu biti i predmetom evidencije računovodstva troškova kada se provodi proces alokacije troškova te se utvrđuju troškovi proizvodnje pojedinih proizvoda ili kada se postupkom alokacije troškova utvrđuju troškovi pojedinih organizacijskih jedinica ili centara odgovornosti poslovnog subjekta. Povijesni troškovi su iznimno značajni jer se na konceptu povijesnih troškova temelji inicijalno mjerenje imovine u računovodstvu. Povijesni troškovi uključeni u vrijednost imovine su nedospjeli troškovi koji se iskazuju u bilanci. Nasuprot tome, povijesni troškovi koji nisu uključeni u vrijednost imovine su dospjeli troškovi koji imaju karakter rashoda te se nadoknađuju iz prihoda istog obračunskog razdoblja te se ne iskazuju u bilanci već u računu dobiti i gubitka poslovnog subjekta.
- Budžetirane (buduće) za koje troškove se očekuje da će nastati u budućem obračunskom razdoblju. Oni su sastavni dio ukupnog glavnog poslovnog plana poslovnog subjekta i predstavljaju očekivane učinke aktivnosti koje menadžment planira poduzeti u budućem razdoblju odnosno razdoblju za koje se sastavlja glavni poslovni plan. U okviru glavnog poslovnog plana koji menadžment donosi periodično i u kojem kvantificira učinke planiranih poslovnih aktivnosti budućeg razdoblja, menadžment, između ostalog, sastavlja: plan troškova direktnog materijala, plan troškova direktnog rada i plan općih troškova proizvodnje koji prikazuju očekivane troškove proizvodnje s obzirom na planiranu količinu proizvodnje; zatim plan troškova prodaje koji prikazuje očekivane troškove prodaje s obzirom na planiranu količinu prodaje u planskom razdoblju; te plan administrativnih troškova koji prikazuje očekivane troškove različitih administrativnih funkcija poslovnog subjekta u planskom razdoblju kao i plan troškova prodanih proizvoda koji prikazuje dio planiranih troškova proizvodnje za koje se očekuje da će tijekom planskog razdoblja biti priznati u rashode s obzirom na planiranu količinu prodaje. Zato se za buduće troškove kaže da su to planski odnosno budžetirani troškovi koji su uglavnom predmet analize troškovnog i

⁴² Gulin, D. et al.: op. cit., str. 172

upravljačkog računovodstva s obzirom da se odnose na buduće razdoblje i da su dio glavnog poslovnog plana.

4.4.2. Klasifikacija troškova prema funkcijama

Menadžment može zahtijevati od računovodstva informacije o troškovima pojedinih poslovnih funkcija u cilju efikasnijeg upravljanja troškovima i aktivnostima radi ocjene njihove učinkovitosti te utvrđivanje odgovornosti menadžmenta pojedinih poslovnih funkcija.⁴³

Prema funkcijama troškovi se obično klasificiraju na:⁴⁴

- Troškove proizvodnje – koji predstavljaju sve one troškove koji su povezani s procesom proizvodnje. Uobičajeno je da se u računovodstvu dijele na troškove direktnog materijala, troškove direktnog rada i opće troškove proizvodnje. Troškovi proizvodnje nastali su u cilju stvaranja korisnih učinaka odnosno proizvodnje gotovih proizvoda koji utjelovljuju ekonomske koristi, a koje će biti realizirane njihovom prodajom. Stoga se na temelju ovih troškova utvrđuje vrijednost gotovih proizvoda za potrebe računovodstvene evidencije i financijskog izvještavanja. Troškovi proizvodnje se kapitaliziraju odnosno uključuju u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, a postaju rashodi tek u razdoblju prodaje gotovih proizvoda. Troškovi proizvodnje mogu biti i varijabilni i fiksni odnosno uvijek postoji jedan dio troškova proizvodnje koji ovisi o razini proizvodnje te drugi dio koji je fiksnog karaktera i koji ne reagira na promjenu u razini proizvodnje.
- Troškove prodaje (marketinga) – koji obuhvaćaju sve troškove povezane s prodajom proizvoda odnosno s marketingom, kao npr. troškove promocije i oglašavanja, distribucije, osoblja u prodajnom odjelu i sl. Troškovi prodaje (marketinga) uključuju sve troškove odjela marketinga (prodaje) od trenutka dovršenja proizvodnog procesa do isporuke proizvoda potrošačima i mogu biti i varijabilni i fiksni odnosno uvijek se može identificirati jedan dio troškova prodaje koji reagira na promjenu u razini prodaje.
- Troškove administracije (uprave) – koji predstavljaju troškove koji nastaju u administrativnim službama poslovnog subjekta, kao što su npr. računovodstvo i financije, nabava, pravna i kadrovska služba, uprava i sl. Administrativni troškovi se s računovodstvene točke gledišta uobičajeno smatraju fiksnim troškovima budući da ne reagiraju na promjenu u razini proizvodnje i prodaje.

Troškovi prodaje i troškovi administracije su neproizvodni troškovi od kojih se ne očekuju buduće ekonomske koristi te se iz tog razloga oni ne kapitaliziraju u vrijednost imovine već se

⁴³ Ibidem, str. 173

⁴⁴ Ibidem, str. 174

priznaju kao rashodi u razdoblju nastanka te se sučeljavaju s prihodima istog obračunskog razdoblja.⁴⁵

4.4.3. Klasifikacija troškova prema položaju u financijskim izvještajima

Temeljna pretpostavka ovog kriterija klasifikacije troškova jest kapitalizira li se određeni trošak u vrijednost imovine i time prezentira u bilanci ili se priznaje kao rashod u razdoblju nastanka te kao takav prezentira u računu dobiti i gubitka.⁴⁶ Osim navedenih godišnjih financijskih izvještaja bilance (izvještaj o financijskom položaju) i računa dobiti i gubitka, prema Zakonu o računovodstvu postoje i izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala te bilješke uz financijske izvještaje.⁴⁷

Prema položaju troškova u financijskim izvještajima troškovi se klasificiraju kao:⁴⁸

- Nedospjeli i dospjeli troškovi:
 - Nedospjeli troškovi su troškovi nastali prilikom stjecanja određene imovine te se od njih očekuju buduće ekonomske koristi koje su utjelovljene u odnosnoj imovini. Stoga se ovi troškovi kapitaliziraju odnosno uključuju u vrijednost imovine te se kao takvi prezentiraju u bilanci sve do razdoblja otuđenja imovine kada se priznaju kao rashodi i kao takvi prezentiraju u računu dobiti i gubitka.
 - Dospjeli troškovi su troškovi od kojih se ekonomske koristi ostvaruju u razdoblju nastanka, a ne u budućem razdoblju te se temeljem toga ovi troškovi priznaju kao rashodi u razdoblju nastanka.
- Troškovi proizvoda i troškovi razdoblja:
 - Troškovi proizvoda sastoje se od svih troškova koji su povezani s proizvodnom funkcijom poslovnog subjekta. Oni uobičajeno uključuju troškove materijala, rada te ostale troškove povezane s proizvodnjom proizvoda. Budući da su u gotovim proizvodima utjelovljene ekonomske koristi koje će biti ostvarene u razdoblju prodaje gotovih proizvoda, troškovi proizvoda se u razdoblju nastanka ne priznaju kao rashodi već se kapitaliziraju odnosno uključuju u vrijednosti zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda.
 - Troškovi razdoblja su troškovi koji se ne priznaju kao rashodi u razdoblju nastanka. Oni ne utjelovljuju buduće ekonomske koristi i odnose se na troškove koji nastaju u

⁴⁵ Ibidem

⁴⁶ Ibidem, str. 175

⁴⁷ **Zakon o računovodstvu**, Narodne novine br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18., čl. 19.

⁴⁸ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 175

neproizvodnim funkcijama poslovnog subjekta (nabava, prodaja, financije i računovodstvo i sl.).

4.4.4. Klasifikacija troškova prema mogućnosti obuhvata prema nositeljima

Nositeljima se općenito smatraju korisni učinci koji su rezultat određenih poslovnih procesa i aktivnosti koji su uzrokovali nastanak troškova kao i proizvodi i usluge koje utjelovljuju ekonomske koristi čijom prodajom se ostvaruje priljev tih ekonomskih koristi u poslovni subjekt i to u obliku prihoda i novčanih primitaka.⁴⁹

Prema mogućnosti obuhvata nastalih troškova po nositeljima troškovi se dijele na:⁵⁰

- Direktne troškove koji predstavljaju troškove koje je moguće pratiti po nositeljima. To su troškovi koji se izravno mogu pridružiti odnosno dovesti u vezu s učincima koji su ih uzrokovali. Direktni troškovi obuhvaćaju troškove direktnog materijala, troškove direktnog rada te ostale direktne troškove. Svi direktni troškovi direktno se pridružuju nositeljima koji su ih uzrokovali.
- Indirektne troškove koji predstavljaju troškove koji se ne mogu direktno pratiti po nositeljima. S obzirom da se indirektni troškovi ne mogu direktno pridružiti nositeljima koji su ih uzrokovali, njih je potrebno alocirati na nositelje pomoću odgovarajućih računovodstvenih metoda alokacije (npr. metoda radnog naloga, procesna metoda, ABC metoda). Indirektni troškovi mogu se promatrati u širem i užem smislu. U širem smislu indirektni troškovi obuhvaćaju opće troškove proizvodnje i neproizvodne troškove (troškove prodaje i administracije). U užem smislu indirektni troškovi obuhvaćaju samo opće troškove proizvodnje. Problem alokacije indirektnih troškova na nositelje odnosi se samo na indirektne proizvodne troškove. Indirektni neproizvodni troškovi su rashodi i oni se ne uključuju u vrijednost proizvoda te ih nije potrebno alocirati na nositelje iako svaki poslovni subjekt za svoje interne potrebe može alocirati i neproizvodne troškove na nositelje. Upravo je alokacija indirektnih (općih) troškova proizvodnje jedan od ključnih problema troškovnog i upravljačkog računovodstva s obzirom da se sve poznate računovodstvene metode alokacije općih troškova proizvodnje temelje na određenim bazama (ključevima) za alokaciju. Izbor i primjena odgovarajuće metode iznimno je bitna i treba uvažavati karakteristike proizvodnog procesa subjekta kako bi informacija o ukupnom i jediničnom trošku pojedinog proizvoda bila što je moguće objektivnija te primjerenija u svrhu poslovnog odlučivanja.

⁴⁹ Ibidem, str. 176

⁵⁰ Ibidem, str. 177

4.4.5. Klasifikacija troškova prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti

Kriterij klasifikacije troškova prema njihovom ponašanju na promjenu razine aktivnosti odnosno stupnja zaposlenosti ili iskorištenja kapaciteta jedan je od ključnih kriterija za upravljanje troškovima. Prema ovom kriteriju troškovi se promatraju i klasificiraju prema tome mijenjaju li se s promjenom u razini proizvodnje, prodaje ili neke druge identificirane aktivnosti u poslovnom subjektu.⁵¹

Analizirajući troškove prema njihovom ponašanju odnosno reagiranju na promjenu razine aktivnosti, troškovi se uobičajeno mogu klasificirati na:⁵²

- Fiksne troškove – koji predstavljaju one troškove koji se u masi ne mijenjaju s promjenom razine aktivnosti odnosno to su troškovi koji ne reagiraju na promjenu razine aktivnosti. Iznos ukupnih fiksnih troškova u određenom razdoblju je nepromjenjen i neovisan o promjeni razine aktivnosti. To ne znači da se iznos fiksnih troškova nikada ne mijenja, već da moguća promjena u iznosu fiksnih troškova nije uzrokovana promjenama u razini aktivnosti. Fiksni troškovi se u poslovnom subjektu javljaju i kada nema aktivnosti te u većini poduzeća, najveći dio troškova upravo čine fiksni troškovi. Fiksni troškovi mogu biti:⁵³
 - Apsolutno fiksni troškovi – su oni fiksni troškovi koji su nepromijenjeni i neovisni o promjeni razine aktivnosti (npr. troškovi amortizacije, najamnine, komunalne naknade, članarine, premije osiguranja, zagarantirane plaće radnika i sl.).
 - Relativno fiksni troškovi – su oni fiksni troškovi koji su nepromijenjeni do određene razine aktivnosti nakon koje se povećavaju te ostaju u tom statusu do slijedeće značajne promjene razine aktivnosti.
- Varijabilne troškove – koji predstavljaju one troškove koji reagiraju na promjenu razine aktivnosti odnosno stupnja iskorištenja kapaciteta na način da se povećavaju usporedno s porastom razine aktivnosti odnosno smanjuju usporedno sa smanjenjem razine aktivnosti. Varijabilni troškovi su u izravnoj vezi s razinom aktivnosti, tj. sa stupnjem iskorištenja kapaciteta. Stoga, ako nema aktivnosti nema niti varijabilnih troškova. Svi varijabilni troškovi ne reagiraju jednako na promjenu razine aktivnosti te se još mogu podijeliti na:
 - proporcionalno varijabilne koji se mijenjaju u istoj proporciji kao i promjena razine aktivnosti,
 - progresivno varijabilne koji se mijenjaju brže od promjene razine aktivnosti,
 - degresivno varijabilne koji se mijenjaju sporije od promjene razine aktivnosti.

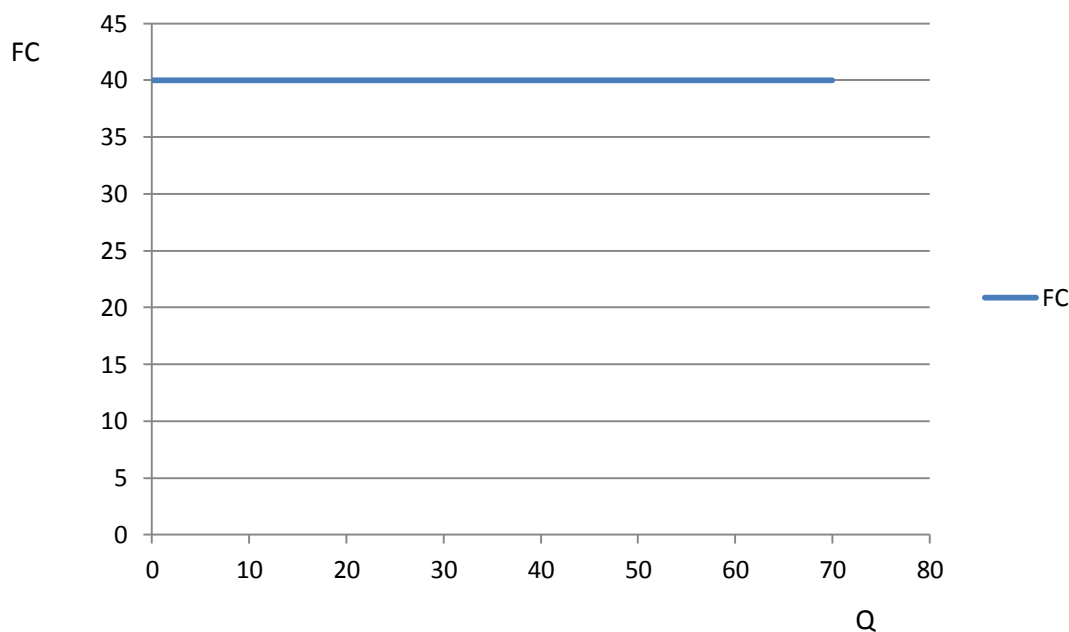
⁵¹ Ibidem, str. 178

⁵² Ibidem

⁵³ Ibidem

U literaturi se navode, a i u praksi dosta često javljaju i tzv. mješoviti troškovi koje nije moguće definirati niti kao potpuno varijabilne niti kao potpuno fiksne, već imaju obilježja fiksnih i varijabilnih troškova pa se sukladno tome javljaju ili kao fiksni troškovi s komponentom varijabilnih troškova ili kao varijabilni troškovi s komponentom fiksnih troškova. Za potrebe upravljanja troškovima nužno je mješovite troškove razdvojiti na njihovu fiksnu i varijabilnu komponentu primjenom odgovarajućih metoda.⁵⁴

Grafikon 3: Fiksni trošak



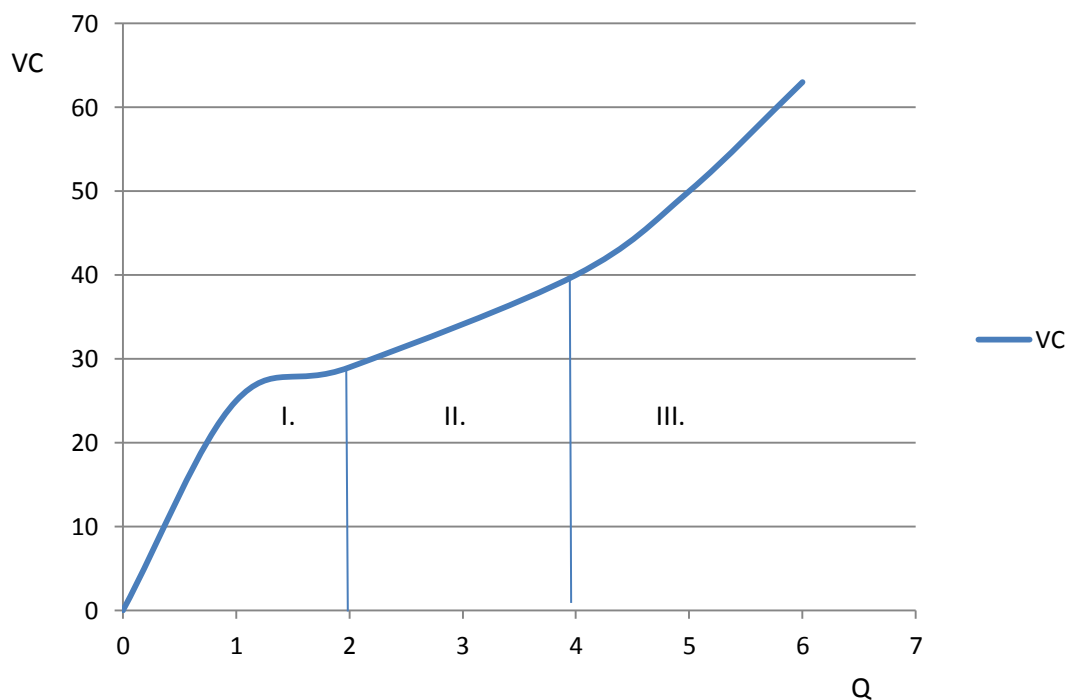
Izvor: Izradio autor prema Wasserbauer, B.: **Osnove ekonomije**, Veleučilište u Karlovcu, Karlovac, 2007., str. 151

Iz grafikona 3 vidljivo je da fiksni troškovi postoje pri svakoj razini ukupne proizvodnje (Q). Grafički prikaz fiksnih troškova pokazuje da troškovi ne ovise o veličini ukupne proizvodnje odnosno da postoje i kada je razina proizvodnje na nuli. Stoga je vidljivo kako fiksni troškovi za svaku količinu proizvodnje iznose 40 novčanih jedinica. Pri količini proizvodnje od npr. 20 učinaka, fiksni su troškovi 40 novčanih jedinica, a jedinični fiksni trošak iznosio bi 2 novčane jedinice. Obrnuto, pri količini proizvodnje od npr. 80 učinaka, fiksni troškovi također iznose 40 novčanih jedinica te bi jedinični fiksni trošak iznosio 0,5 novčanih jedinica. Prema navedenom zaključuje se kako jedinični fiksni trošak opada s povećanjem razine proizvodnje.

Iz grafikona 4 (u nastavku) vidljivo je da pri količini proizvodnje (Q) nula varijabilni trošak ne postoji, odnosno pojavljuje se sa prvom jedinicom ostvarene proizvodnje. Grafikon je podijeljen na tri područja prema rastu varijabilnih troškova.

⁵⁴ Ibidem, str. 179

Grafikon 4: Varijabilni trošak



Izvor: Izradio autor prema Wasserbauer, B.: **Osnove ekonomije**, Veleučilište u Karlovcu, Karlovac, 2007., str. 152

U I. području varijabilni trošak raste po degresivnoj stopi što znači da varijabilni troškovi rastu razmjerno sporije od rasta proizvodnje. II. područje pokazuje rast varijabilnih troškova po proporcionalnoj stopi koja predstavlja rast varijabilnih troškova razmjerno rastu proizvodnje, dok III. područje pokazuje rast varijabilnih troškova po progresivnoj stopi, što bi značilo da varijabilni troškovi rastu razmjerno brže od rasta proizvodnje.

4.4.6. Klasifikacija troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka

Svaki menadžer se suočava s problemom donošenja poslovne odluke koja će omogućiti ostvarenje postavljenog cilja. Poslovna odluka predstavlja izbor između različitih alternativa orijentiranih k ostvarenju cilja. Kako bi menadžer mogao donijeti neku odluku, mora raspolagati odgovarajućim informacijama koje mu omogućavaju i olakšavaju postupak donošenja odluke.⁵⁵ Nerijetko će informacije o troškovima biti jedne od najvažnijih i najtraženijih informacija od strane menadžmenta u svrhu poslovnog odlučivanja.⁵⁶

⁵⁵ Gulin, D., Janković, S. et al.: **Upravljačko računovodstvo**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2011., str. 65

⁵⁶ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 180

Stoga se svi troškovi s aspekta značajnosti za donošenje poslovnih odluka mogu općenito podijeliti na:⁵⁷

- Relevantne troškove – koji predstavljaju dio informacijske podloge za donošenje poslovnih odluka, odnosno to su oni troškovi koje menadžeri uzimaju u obzir pri donošenju odluka. S obzirom da je sama odluka buduća aktivnost i relevantni troškovi su budući troškovi koji su povezani s alternativama o kojima se odlučuje. Relevantni troškovi koji su različiti kod različitih alternativa nazivaju se diferencijalnim troškovima. U relevantne troškove se uključuju i oportunitetni troškovi koji se mjere koristima koje bi se ostvarile odabirom alternative od koje se odustaje i u računovodstvenom smislu nemaju značenje troškova. Oportunitetni trošak je vrijednost žrtvovane alternative ili vrijednost koju bi imala uporaba nekog ekonomskog dobra u svrhe u kojima nije upotrebljena.⁵⁸
- Irelevantne troškove – koji predstavljaju troškove koji nisu značajni za donošenje poslovne odluke odnosno koji se ne uzimaju u obzir pri donošenju poslovnih odluka. Irelevantni troškovi nisu informacijska podloga za odlučivanje s obzirom da će ti troškovi nastati bez obzira na izabranu alternativu. Irelevantni troškovi su troškovi koji su isti kod svake alternative i zbog toga se isključuju iz analize troškova prilikom odlučivanja.

Uz relevantne troškove veže se i granični trošak. Granični trošak je dodatni trošak proizvodnje jedne dodatne jedinice proizvoda.⁵⁹ Pokazuje za koliko se povećavaju troškovi ako se proizvodnja poveća za jednu jedinicu. Granični troškovi su također relevantni troškovi, jer utječu na donošenje određenih odluka i to najčešće odluka o cijenama.⁶⁰

4.4.7. Klasifikacija troškova prema mogućnosti kontrole

Svi troškovi koji nastaju u poslovnom subjektu mogu se kontrolirati na određenoj organizacijskoj razini ukoliko je vremenski period dovoljno dugačak. Drugim riječima, za svaki nastali trošak postoji odgovornost od strane menadžmenta odgovarajuće razine. Menadžer ima odgovornost za one troškove na koje može utjecati, a to su oni troškovi koji su nastali kao posljedica poslovnih odluka koje je menadžer donio te aktivnosti koje su poduzete na njegovu inicijativu.⁶¹ Podjela troškova prema mogućnosti kontrole odnosi se na određenu organizacijsku razinu ili jedinicu u okviru cjelokupne organizacije. U središtu je ove podjele menadžer na

⁵⁷ Ibidem

⁵⁸ Wasserbauer, B.: **Osnove ekonomije**, Veleučilište u Karlovcu, Karlovac, 2007., str. 53

⁵⁹ Ibidem, str. 153

⁶⁰ Gulin, D., Janković, S. et al.: op. cit., str. 66

⁶¹ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 180

određenoj organizacijskoj razini i njegova mogućnost kontrole i utjecaja nad određenim troškom.⁶²

Prema mogućnosti kontrole od strane menadžera svi troškovi mogu se podijeliti na:⁶³

- Kontrolabilne (kontrolirane) troškove – koji označavaju troškove koje određeni menadžer može kontrolirati u promatranom vremenskom razdoblju. To su troškovi nad kojima menadžer na određenoj organizacijskoj razini ima utjecaj te time i odgovornost za njihov nastanak. Mogućnost kontrole nad određenim troškovima ovisi o organizacijskoj razini na kojoj se menadžer nalazi. Što se menadžer nalazi na višoj organizacijskoj razini on ima veću mogućnost utjecaja i kontrole nad troškovima, ali i veću odgovornost za troškove.
- Nekontrolabilne (nekontrolirane) troškove – koji označavaju troškove koje određeni menadžer ne može kontrolirati u promatranom vremenskom razdoblju. To su troškovi nad kojima menadžer nema utjecaja, pa stoga za njih i ne može biti odgovoran.

4.4.8. Klasifikacija troškova prema prirodnim vrstama

Pored prethodno navedenih kriterija klasifikacije troškova koji su primarno orijentirani prema zadovoljavanju informacijskih potreba menadžmenta odnosno internih korisnika računovodstvenih informacija, postoji još i kriterij podjele troškova prema prirodi odnosno vrsti utroška. Prema kriteriju prirode, odnosno vrste utroška, troškovi se dijele prema njihovim prirodnim vrstama.⁶⁴ Osnovni razlozi evidencije troškova prema prirodnim vrstama su zbog zahtjeva MRS1 – Prezentiranje financijskih izvještaja, iz struktura Računa dobiti i gubitka za srednje i velike poduzetnike, zahtjeva statističkih izvještaja (tromjesečni podaci i godišnje statističko izvješće), zahtjeva propisa o oporezivanju dobiti (razlučivanje porezno priznatih od porezno nepriznatih troškova) te radi internog izvještavanja uprave.⁶⁵ Ovaj kriterij klasifikacije troškova prihvaćen je kao jedinstveni za sve poslovne subjekte za svrhu evidentiranja poslovnih događaja i transakcija u financijskom računovodstvu te za svrhu financijskog izvještavanja. U skladu s tim, kriterij podjele troškova prema njihovim prirodnim vrstama usmjeren je ponajprije prema eksternim (vanjskim) korisnicima računovodstvenih informacija odnosno financijskih izvještaja. Osim toga, ovaj kriterij se, pored financijskog izvještavanja eksternih korisnika, zahtijeva i za statističke svrhe te za svrhu poreznog nadzora u Republici Hrvatskoj.⁶⁶

⁶² Gulin, D., Janković, S. et al.: op. cit., str. 66

⁶³ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 181

⁶⁴ Ibidem

⁶⁵ Miko, L., Kuček, S.K.: **Računovodstvo**, TIVA Tiskara Varaždin, Varaždin, 2008., str. 205

⁶⁶ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 181

U okviru razreda 4 – Troškovi po prirodnim vrstama, knjiže se troškovi prema njihovim pojavnim oblicima i prirodi, bez obzira na svrhu za koju su nastali, a prema definiranom RRiF-ovom računskom planu.⁶⁷

Prema RRiF-ovom računskom planu za poduzetnike, troškovi se prema prirodnim vrstama dijele na sljedeće kategorije:⁶⁸

- 40 - materijalne troškove,
- 41 - ostale vanjske troškove (troškovi usluga),
- 42 - troškove osoblja – plaće,
- 43 - amortizaciju,
- 46 - ostale troškove poslovanja.

Ispred naziva kategorije navedena je skupina konta u koju su pojedine vrste troškova smještene. S obzirom da se kriterij prirodne vrste troškova zahtijeva za svrhu eksternog financijskog izvještavanja, u financijskom računovodstvu troškovi se na kontima glavne knjige evidentiraju prema njihovim prirodnim vrstama. Troškovi iste prirodne vrste se u pravilu evidentiraju u istoj kontnoj skupini u okviru koje se potom za svaku vrstu troška otvara poseban osnovni konto. Daljnja analitička razrada pojedinih osnovnih konta prirodnih vrsta troškova ovisi o potrebama korisnika i zahtjevima menadžmenta.⁶⁹

⁶⁷ Belak, V. et al.: **Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja**, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, 2018., str. 595

⁶⁸ RRiF-ov kontni plan za poduzetnike, <https://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2019.pdf>, (19.04.2019.)

⁶⁹ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 182

5. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA

5.1. Pojam i svrha upravljanja troškovima

Upravljanje troškovima može se definirati kao postizanje poslovnih ciljeva na osnovi optimalnih troškova u određenim uvjetima poslovanja. Osnovni cilj upravljanja troškovima poslovanja može se odrediti kao ostvarenje što veće dugoročne koristi od nastalog troška ili ostvarenje određenog cilja poslovanja uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentnu poziciju.⁷⁰

Informacije o troškovima važne su svim korisnicima financijskih izvještaja, a posebno internim korisnicima, prije svega menadžmentu, za potrebe donošenja upravljačkih odluka.⁷¹ Upravljanje troškovima jedna je od najznačajnijih menadžerskih aktivnosti u svakom poduzeću. Menadžeri zahtijevaju informacije o troškovima za svrhu planiranja i kontrole troškova poslovanja i za ocjenu izvršenja postavljenih planova i ciljeva. Nadalje, informacije o troškovima važne su za ocjenu profitabilnosti pojedinih proizvoda, kupaca, poslovnih segmenata i slično, a koriste se i za donošenje odluka o alokaciji resursa i pri određivanju cijena proizvoda i usluga. Investicijske odluke kao na primjer odluke o razvoju novih proizvoda ili ulaganju u novu proizvodnu opremu ili pogon donose se, između ostalog, na temelju informacija o troškovima. U cilju što kvalitetnijeg upravljanja troškovima koriste se različite metode i tehnike za potrebe raspoređivanja nastalih troškova na učinke koji su uzrokovali njihov nastanak.⁷²

U svakodnevnom poslovanju menadžeri donose brojne poslovne odluke, kao što je na primjer odluka o prihvaćanju narudžbe kupca po posebnoj cijeni, odlučivanje o proizvodnji ili nabavi određene komponente proizvoda, odlučivanje o proizvodnom miksu u uvjetima ograničenih resursa, odluka o zadržavanju ili zamjeni opreme, odlučivanje o uvođenju novog poslovnog segmenta ili ukidanju neprofitabilnog poslovnog segmenta, odlučivanje o uvođenju nove proizvodne linije ili ukidanju postojeće proizvodne linije, odlučivanje o prodaji proizvoda ili njegovoj daljnjoj proizvodnji i slično.⁷³ Pri donošenju odluka menadžeri primjenjuju odgovarajući model odlučivanja u cilju izbora između različitih alternativa. Menadžment zahtijeva računovodstvene informacije za potrebe donošenja poslovnih odluka i te informacije moraju biti problemski usmjerene. Među najvažnije računovodstvene informacije koje su potrebne menadžmentu, uz informacije o prihodima, ubrajaju se i informacije o troškovima.⁷⁴

⁷⁰ Škrtić, M.: **Osnove poduzetništva i menadžmenta**, Veleučilište u Karlovcu, Karlovac, 2005., str. 135

⁷¹ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 430

⁷² Ibidem, str. 431

⁷³ Ibidem

⁷⁴ Ibidem

Oskudnost i ograničenost ekonomskih dobara (potrebnih inputa), kao i svakodnevno sve oštrija konkurencija u međunarodnim i nacionalnim okvirima i sve teži uvjeti opstanka poduzeća na tržištu, stavljaju u prvi plan pitanje: kako smanjiti troškove poslovanja?⁷⁵ Razlozi smanjenja troškova mogu biti različiti⁷⁶:

- povećanje profita na osnovi smanjenja troškova;
- ostvarenje optimalnog poslovnog rezultata u okviru zadanih ograničenja;
- osiguranje dugoročnog poslovanja ili opstanka na tržištu;
- smanjenje gubitaka;
- povećanje konkurentnosti poslovanja itd.

Funkcije i ciljevi troškovnog i upravljačkog računovodstva uključuju slijedeće:⁷⁷

- Planiranje: je važna funkcija upravljačkog računovodstva koja se najučinkovitije provodi izradom proračuna i prognoze ili predviđanja. Predviđanje je proces procjene očekivanih financijskih rezultata i položaja poduzeća u budućnosti. Uobičajene vrste predviđanja uključuju prognozu novčanog toka, projiciranu dobit i gubitak i prognozu bilance. Predviđanja pomažu u određivanju vjerojatne promjene u financijskim rezultatima i položaju poduzeća kada se razmatraju u kontekstu različitih pretpostavki korištenih u oblikovanju projekcija. Predviđanje je polazna točka u određivanju potreba za resursima za poslovanje koje se kvantificiraju u proračune. Proračuni kvantificiraju financijske ciljeve koje treba postići menadžment organizacije. Proces izrade proračuna često započinje pripremom glavnog proračuna koji se zatim koristi kao osnova za pripremu odjela i operativnih proračuna. Budžetiranje pomaže u učinkovitoj raspodjeli resursa organizacije između konkurentskih kako bi se postigli financijski ciljevi tvrtke.
- Odlučivanje: upravljačko računovodstvo olakšava pružanje financijskih informacija menadžmentu za donošenje odluka. Upravljačko računovodstvo također uključuje procjenu alternativnih strategija i postupaka primjenom tehnika i koncepata kao što su relevantni troškovi, analiza troškova i volumena, analiza ograničavajućih faktora, tehnike procjene ulaganja i analiza profitabilnosti klijenta / proizvoda.
- Praćenje i kontrola: proces kontrole u sustavu upravnog računovodstva počinje definiranjem standarda prema kojima se mogu mjeriti performanse, kao što su standardni troškovi i proračuni. Izmjereni su stvarni rezultati i analizirane su sve varijacije između ciljeva i rezultata i, gdje je to potrebno, poduzete korektivne mjere. Upravljačko računovodstvo ima ključnu ulogu u praćenju i kontroli troškova i učinkovitosti rutinskih procesa te jednokratnih poslova i projekata koje provodi organizacija.

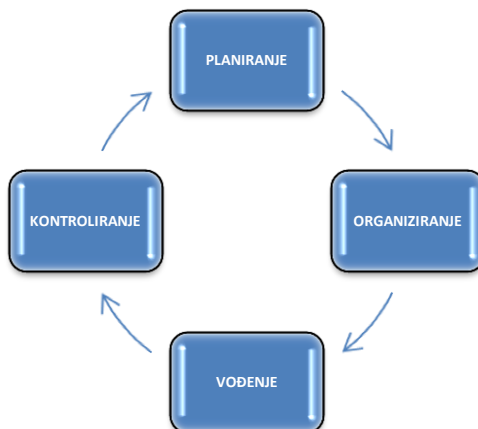
⁷⁵ Škrtić, M.: op. cit., str. 135

⁷⁶ Ibidem

⁷⁷ <https://accounting-simplified.com/management/introduction/functions.html>, (22.04.2019.)

- **Odgovornost:** upravljačko računovodstvo stavlja veliki naglasak na odgovornost kroz učinkovito mjerenje uspješnosti. Postavljanjem ciljeva za strateške poslovne jedinice, kao i za odjele, upravljačko računovodstvo pomaže u dodjeljivanju odgovornosti za ostvarivanje poslovnih ciljeva od strane pojedinih menadžera. Računovodstvo odgovornosti se postiže procjenom uspješnosti rukovoditelja odgovornih za njihove poslovne jedinice uz istodobno razmatranje čimbenika koji nisu u njihovoj kontroli ili utjecaju.

Schema 4: Osnovne funkcije menadžera i njihova međuovisnost



Izvor: Izradio autor prema Škrtić, M.: **Osnove poduzetništva i menadžmenta**, II. dopunjeno i izmijenjeno izdanje, Veleučilište u Karlovcu, Karlovac, 2008., str. 163

5.2. Metode upravljanja troškovima

Upravljanje troškovima poseban je način upravljanja poduzećem i vođenja poslovanja koji najveću važnost u postizanju organizacijskih ciljeva poklanja optimalizaciji troškova te 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. 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, a na temelju činjenica.⁷⁸ Cilj je osigurati informacije temeljem kojih će se moći donositi poslovne odluke o izboru dugoročno prihvatljivog asortimana ponude, ali i ocjenjivati je li ciljni proizvod troškovno prihvatljiv, tržišno konkurentan i u skladu s prihvaćenim strategijama.⁷⁹ Svaki model može se koristiti za upravljanje troškovima i oni nisu isključivi. Najčešće se u organizacijama nailazi na slučajeve kombinirane primjene više različitih modela upravljanja troškovima dok problem nastaje kada se razina troškova opasno počne približavati prihodima.⁸⁰

⁷⁸ Drljača, M., Metode upravljanja troškovima, http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf, (20.04.2019.)

⁷⁹ Gulín, D., Janković, S. et al.: op. cit., str. 471

⁸⁰ Drljača, M., Metode upravljanja troškovima, http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf, (20.04.2019.)

Metode upravljanja troškovima mogu se svrstati u sljedeće:

- 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 unutar organizacije.⁸¹

a) Metoda tradicionalnog upravljanja troškovima (engl. Traditional Product Costing – TPC)

u primjeni je više od jednog stoljeća i spada među najstarije metode upravljanja troškovima. Koristi se kod razgraničavanja troškova organizacije i temelji se na razgraničenju troškova u nekoliko osnovnih skupna:⁸²

- 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.⁸³ Tradicionalni model upravljanja troškovima često se naziva „tradicionalnom kalkulacijskom metodom“. Obzirom da se tradicionalne metode još dosta koriste, navode se njihovi glavni nedostaci, a oni su:⁸⁴

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

⁸¹ Ibidem

⁸² Ibidem

⁸³ Ibidem

⁸⁴ Ibidem

- b) Model upravljanja troškovima temeljenih na procesima** (engl. Process Based Costing – PBC) troškove proizvodnje prati i vrednuje slijedeći sve faze u proizvodnom procesu (procesne korake). Izravni troškovi materijala i rada terete 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 uzorke troškova proizvodne režije i stupanj njihovog pridruživanja i izravnim troškovima svake faze u procesu proizvodnje.⁸⁵ Kako bi se mogla primijeniti ova metoda, potrebno je ustrojiti procesno orijentiranu organizaciju te implementirati i dokumentirati poslovne procese.
- c) Model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti** (engl. Activity Based Costing – ABC) definira se kao metodologija koja mjeri troškove i učinke aktivnosti, resursa i troškovnih objekata gdje se resursi dodjeljuju aktivnostima, a aktivnosti troškovnim objektima, temeljem njihovog korištenja.⁸⁶ ABC karakterizira horizontalna i vertikalna dimenzija, gdje vertikalna dimenzija predstavlja dodjeljivanje troškova aktivnosti troškovnim objektima, odnosno nositeljima troškova, a horizontalna dimenzija odnosi se na procesnu orijentaciju, odnosno procesno promatranje proizvodnje tj. pružanja usluga. Sustavnim proučavanjem modela troškova utemeljenih na aktivnostima identificiralo se u pet aktivnosti koje je potrebno provesti pri svakoj analizi troškova u organizaciji:⁸⁷
- analiza aktivnosti,
 - analiza izravnih troškova,
 - praćenje troškova po aktivnostima,
 - uspostava mjerenja izlaznog proizvoda,
 - analiza troškova.
- d) Model ciljnih troškova** (engl. Target Costing – TC) predstavlja računovodstveni oblik obuhvaćanja i sustavnog mjerenja troškova uključenih u proizvod ili uslugu, s kojima se ostvaruje planirani dobitak.⁸⁸ Obračun ciljnih troškova temelji se na spoznaji da tradicionalnim upravljanjem i planiranjem nije moguće ostvariti troškove koje prihvaća kupac i konkurencija. Ono obuhvaća skup instrumenata za planiranje, kontrolu i upravljanje troškovima proizvoda i usluga pri zadanoj kvaliteti, a koji se uvode već u njihovoj fazi razvoja i prate ih za vrijeme cijelog životnog vijeka.⁸⁹ Model ciljnih troškova stavlja kupca u

⁸⁵ Ibidem

⁸⁶ Gulin, D., Janković, S. et al.: op. cit., str. 488

⁸⁷ Drljača, M., Metode upravljanja troškovima, http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf, (20.04.2019.)

⁸⁸ Ibidem

⁸⁹ Gulin, D., Janković, S. et al.: op. cit., str. 511

središte interesa, dok visinu troškova određuje tržište. Obračun ciljnih troškova karakterizira.⁹⁰

- ciljna prodajna cijena određuje cijenu koštanja,
- poštivanje zahtjeva tržišta,
- timski rad,
- poštivanje na troškove čitavog životnog ciklusa,
- uvažavanje cjelokupnog lanca vrijednosti.

e) **Budžetiranje temeljeno na aktivnostima** (engl. Activity Based Budgeting – ABB) model je koji proizlazi od utvrđivanja zahtjeva kupca/korisnika, a ne utvrđivanja troškova.⁹¹ ABB metoda korisnija je za tvrtke koje prolaze kroz značajnije promjene, poput onih s novim podružnicama, poslovnim lokacijama ili proizvodima. 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.⁹²

f) **Model bilance postignuća** (engl. 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.⁹³ Model se temelji 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:⁹⁴

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

g) **„Kaizen“ troškovi** (engl. „Kaizen“ Costing – KC) ili Kaizen upravljanje troškovima je metoda upravljanja troškovima čiji je cilj kontinuirano eliminiranje nepotrebnih radnji koje generiraju troškove i primjena poboljšanog načina rada, a da se pri tome ne stvaraju novi troškovi. Suština je ovog modela u kontinuiranom smanjivanju troškova tijekom odvijanja

⁹⁰ Ibidem, str. 512

⁹¹ Drljača, M., Metode upravljanja troškovima, http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf, (20.04.2019.)

⁹² Ibidem

⁹³ Ibidem

⁹⁴ Ibidem

procesa proizvodnje primjenom postupaka. Ovaj model polazi od pretpostavke da se sve uvijek može napraviti bolje.⁹⁵

h) Analiza vrijednosti (engl. Value Engineering – VE) polazi od pretpostavke timskog rješavanja konkretnog problema primjenom funkcijske analize. Model analize vrijednosti postupak je kojim se nastoji djelovati na kontinuirano smanjivanje troškova.⁹⁶

i) Model upravljanja troškovima kvalitete (engl. 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.⁹⁷ To su troškovi učinjeni da bi se postigla određena kvaliteta. Možemo ih definirati i kao troškove čiji su uzorci pretežno zahtjevi kvalitete, tj. troškovi uzrokovani aktivnosima koje se odnose na sprečavanje pogrešaka, plansko ispitivanje kvalitete te interno i eksterno utvrđene pogreške. U suštini se dijele na: troškove za kvalitetu (s pojavnim oblicima preventive i ispitivanja) i na troškove zbog nekvalitete (s pojavnim oblicima unutarnjih i vanjskih troškova nedostataka).⁹⁸ 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 podrazumijeva se proces dostizanja najpovoljnijeg odnosa ukupnih troškova kvalitete i razine kvalitete koju organizacija nudi kupcu/korisniku radi zadovoljenja njegovih potreba.⁹⁹

U nastavku je predočena tablica 4 usporednog pregleda karakteristika modela za upravljanje troškovima.

⁹⁵ Ibidem

⁹⁶ Ibidem

⁹⁷ Ibidem

⁹⁸ Lazibat, T.: **Upravljanje kvalitetom**, Znanstvena knjiga, Zagreb, 2009., str. 138

⁹⁹ Drljača, M., Metode upravljanja troškovima, http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf, (20.04.2019.)

Tablica 4: Usporedni pregled karakteristika modela za upravljanje troškovima

Red. br.	MODEL	ODGOVOR NA PITANJE	PRETPOSTAVKA MODELA
1.	Tradicionalni proizvodni troškovi (Traditional Product Costing) TPC	Gdje trošak nastaje?	-ključevi za pridruživanje troškova, -kalkulacija
2.	Troškovi temeljeni na procesima (Process Based Costing) PBC	Gdje su uzroci toškova proizvodne režije?	-proces, -dekompozicija procesa II. razine (na procesne korake ili faze procesa), -ključevi za pridruživanje troškova
3.	Troškovi temeljeni na aktivnostima (Activity Based Costing) ABC	Zašto trošak nastaje?	-proces, -dekompozicija procesa III. razine (na aktivnosti)
4.	Ciljni troškovi (Target Costing) TC	Koliki troškovi smiju biti?	-poznavanje strukture postojećih troškova, -poznavanje tržišta
5.	Budžetiranje temeljeno na aktivnostima (Activity Based Budgeting) ABB	Koliki su kapaciteti organizacije potrebni za zahtijevani proizvod ili uslugu?	-normativni
6.	Bilanca postignuća (Balanced Score Card) BSC	Kakvi su rezultati povezivanja i uravnoteženja čimbenika uspješnosti?	-razvijen sustav pokazatelja
7.	„Kaizen“ troškovi („Kaizen“ Costing) KC	Može li još bolje?	-postojanje razvijenih postupaka
8.	Analiza vrijednosti (Value Engineering) VE	Mogu li se troškovi još smanjiti?	-funkcionalna analiza, -poznavanje tehnologije
9.	Model upravljanja troškovima kvalitete (Quality Cost Management) QCM	Koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put?	-izgrađen sustav praćenja troškova kvalitete

Izvor: Izradio autor prema Drljača, M., Metode upravljanja troškovima, http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf, (20.04.2019.)

6. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA NA PRIMJERU PODUZETNIKA IZ DJELATNOSTI CESTOVNOG PRIJEVOZA TERETA

U Republici Hrvatskoj, kao i na europskom transportnom tržištu nema propisanih prijevoznih tarifa. To otežava određivanje mjere financijskog učinka. Osnovni pokazatelji rada su kvantitativni pokazatelji iskazani u količini prevezenog tereta, te ostvareni učinak.¹⁰⁰

U cilju sagledavanja strukture utjecajnih čimbenika na kalkulaciju prijevoznih troškova potrebno je navesti sljedeća četiri elementa:¹⁰¹

- prijevozni zahtjevi u okruženju prijevoznika,
- direktni troškovi cestovnog prijevoza,
- varijabilni troškovi cestovnog prijevoza,
- fiksni troškovi i njihov utjecaj na prijevoznu djelatnost.

Prijevozni zahtjevi uvjetovani su gospodarskom aktivnošću. Snažniji gospodarski subjekti generiraju veći broj prijevoznih zahtjeva u otpremi i dopremi, odnosno u uvozu i izvozu roba i nastavno tome mogu bitnije utjecati na formiranje cijena prijevoza i kapacitiranje voznog parka. Prijevoznici u pravilu, brzo reagiraju na uvjete tržišta užeg okruženja i tu ne postoje zakonska ograničenja.¹⁰²

Direktni troškovi ovisni su o kretanju vozila i to u ovisnosti o prijevoznom putu i vrsti robe koja se prevozi, pa su više naglašeni u međunarodnom nego u domaćem prijevozu. Direktne troškove prijevoznih sredstava čine troškovi:¹⁰³

- cestarina i
- vožnje tunelima, mostovima, trajektima i sl.

Prema tome, oni su posljedica korištenog itinerara i primijenjene tehnologije te postoje tržišta koja izazivaju osjetno veće direktne troškove zbog svojih specifičnosti.

Kako promatrani poslovni subjekt posluje u unutarnjem javnom cestovnom prijevozu tereta, tako su navedeni troškovi minimalni i ne utječu bitno na cijenu prijevoza, odnosno iznosi cestarina i tunelarina se vrlo jednostavno dodaju na prijevoznu cijenu prema cjenicima koncesionara, pa se radi toga neće detaljnije obrazložiti.

Pored direktnih troškova, postoje i izvanredni troškovi, koje je nemoguće unaprijed predvidjeti, a to su npr.: izvanredni kvarovi, prometne nezgode, kazne ili smanjenje bonusa na police osiguranja i sl.

¹⁰⁰ http://www.mppi.hr/userdocsimages/2008/ATCPRH_studija_FPZ.pdf

¹⁰¹ Ibidem

¹⁰² Ibidem

¹⁰³ Ibidem

6.1. Troškovi prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti

6.1.1. Fiksni troškovi

Pod fiksnim troškovima, na primjeru poslovnog subjekta u unutarnjem cestovnom prijevozu tereta, podrazumijevaju se troškovi koje ne ovise o kretanju prijevoznog sredstva. Kada se govori o važnosti kalkulacije fiksnih troškova treba napomenuti kako oni imaju veliki, a nerjetko i presudan utjecaj na cijenu prijevozne usluge. Na podizanje ili slabljenje konkurentnosti svojih poslovnih subjekata koji pružaju usluge prijevoza, može utjecati država sa svojim regulativnim mjerama. Stoga je nužno fiksne troškove prijevoznog sredstva promatrati u korelaciji s prijeđenim kilometrima, budući prijevozno sredstvo privređuje samo kada se kreće. Ova ovisnost jako je važna kod domaćih prijevoznika koji ostvaruju relativno malu kilometražu, jer je utjecaj većeg fiksnog troška mjesečno još značajniji. Prikaz fiksnih troškova temelji se na matematičkom izračunu najznačajnijih fiksnih troškova i za manje zastupljene fiksne troškove izračuni se rade u postocima ili po kilometru iz računovodstvenih pokazatelja u prijevoznim poslovnim subjektima.

U fiksne troškove ubrajaju se:

- amortizacija vozila,
- registracija i tehnički pregled vozila,
- plaće i ostale naknade vozača,
- porezi, članarine, kamate na kredite, bankarske usluge i naknade i sl.,
- sve vrste osiguranja (osnovno, kasko i dr.),
- režijski troškovi (trošak vode, struje, telefona, pošte i dr.),
- zakupnine poslovnih prostora i imovine,
- pristojbe za obavljanje cestovnog prijevoza,
- knjigovodstvene usluge,
- trošak HRT pretplate,
- ostali troškovi (radna odjeća i obuća te liječnički pregledi vozača).

U nastavku je predočena tablica 5 fiksnih troškova kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta u kojoj se izračunava cijena prijevoza po kilometru prema fiksnim troškovima iz djelatnosti cestovnog prijevoza.

Tablica 5: Fiksni troškovi kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

Red. br.	Broj godina vijeka uporabe	Vrsta vozila	Nabavna vrijednost vozila u kn	Godišnja stopa amortizacije	Godišnji iznos amortizacije u kn
1.	4	Teretno vozilo	550.000,00	25%	137.500,00
2.	4	Priključno vozilo	150.000,00	25%	37.500,00
3.	Ukupni godišnji iznos amortizacije za skup vozila:				175.000,00
4.	Iznos amortizacije skupa vozila po kilometru na temelju 50.000 km/god (3/50.000)				3,50
5.	Godišnji troškovi registracije, ovjere tahografa i vođenje evidencije tahograf listića, skupa vozila:				12.500,00
6.	Godišnji troškovi osiguranja skupa vozila:				13.500,00
7.	Plaća i ostale naknade vozača u godišnjem iznosu:				150.000,00
8.	Godišnji porezi, članarine, kamate na kredite, bankarske usluge i naknade:				10.000,00
9.	Godišnji režijski troškovi i zakupnine:				37.200,00
10.	Ostali fiksni troškovi (knjigovodstvene usluge, HRT pretplata i dr.):				26.000,00
11.	Ukupno godišnji fiksni troškovi po vozilu (3+5+6+7+8+9+10):				424.200,00
12.	Ukupni iznos fiksnih troškova po kilometru (11/50.000 km) u kn:				8,48

Izvor: Izradio autor na temelju internih podataka kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

6.1.2. Varijabilni troškovi

Pod varijabilnim troškovima, na primjeru poslovnog subjekta u unutarnjem cestovnom prijevozu tereta, podrazumijevaju se troškovi koji nastaju bilo kakvim kretanjem vozila i koji ovise o prijedenoj udaljenosti teretnog vozila ili skupa vozila.

Stoga se u najznačajnije varijabilne troškove ubrajaju:

- trošak goriva,
- trošak autoguma,
- trošak maziva i motornih ulja,
- trošak održavanja vozila.

Trošak pogonskog goriva jedan je od najvećih troškova poslovanja prijevoznog poslovnog subjekta, a prvenstveno radi trošarine putem koje država određuje cijenu pogonskog goriva pa time utječe i na konkurentsku sposobnost i profitabilnost prijevoznih tvrtki. Kako prijevoznike nisu krajnji potrošači goriva jer je njima gorivo materijalni trošak u pružanju usluge prilikom obavljanja djelatnosti prijevoza, prema tome bi cijena goriva trebala biti manja nego za krajnjeg potrošača. Stoga je u 2019. godini u Republici Hrvatskoj zaživio „institut“ povrata trošarine u komercijalnom prijevozu robe i putnika.

Cijena autoguma neposredno utječe na cijenu prijevoza, dok njihova kvaliteta utječe na vijek trajanja. Prijevoznik koji svojim vozilima u godini prijeđe više desetaka tisuća kilometara tako da se automobilske gume uglavnom potroše u jednoj sezoni, može i potpuno otpisati gume prilikom stavljanja u uporabu i na taj način imati jednokratni trošak.

U varijabilnim troškovima troškovi održavanja prijevoznih sredstava predstavljaju bitnu stavku, a uz to itekako ovise o starosti vozila, kvaliteti vozačkog kadra te lokaciji i osposobljenosti servisa kao i kvaliteti kadra u održavanju vozila. Prijevozna vozila do dvije godine starosti imaju male troškove održavanja dok se s godinama starosti ovi troškovi znatno povećavaju.

Teretna vozila prelaze godišnje u prosjeku 60.000 – 80.000 km, što ovisi od vrste prijevoza koju obavljaju.

U nastavku je predočena tablica 6 varijabilnih troškova kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta u kojoj se izračunava cijena prijevoza po kilometru prema varijabilnim troškovima iz djelatnosti cestovnog prijevoza.

Tablica 6: Varijabilni troškovi kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

Red. br.	OPIS	Broj
1.	Planirani prosječni godišnji ostvareni broj km:	50.000,00
2.	Prosječna potrošnja diesel goriva u l/km:	0,40
3.	Prosječna maloprodajna cijena litre diesel goriva bez PDV-a u kn:	8,00
4.	Prosječni godišnji trošak goriva u kn (1x2x3):	160.000,00
5.	Prosječni trošak goriva po kilometru u kn (4/1):	3,20
6.	Mjesečni iznos naknade za održavanje vozila u kn:	3.750,00
7.	Prosječna cijena kamionske gume u kn:	2.500,00
8.	Ukupan broj potrebnih guma skupa vozila u kom:	14
9.	Vijek trajanja guma u kilometrima:	70.000,00
10.	Trošak guma preračunat po kilometru u kn ((7x8)/9):	0,50
11.	Godišnji trošak guma na 50.000 km (10x1) u kn:	25.000,00
12.	Godišnji trošak redovnog održavanja vozila (6x12mj.) u kn:	45.000,00
13.	Ukupni godišnji trošak održavanja i guma (11+12) u kn:	70.000,00
14.	Trošak održavanja i guma po kilometru (13/1) u kn:	1,40
15.	Ukupni iznos varijabilnih troškova po kilometru (5+14) u kn:	4,60

Izvor: Izradio autor na temelju internih podataka kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

Prosječni godišnji trošak pogonskog goriva koji se računa s pretpostavkom da vozilo godišnje prijeđe 50.000 kilometara sa prosječnom potrošnjom od 0,40 litara po kilometru i prosječnom cijenom diesel goriva od 8,00 kn po litri bez uključenog PDV-a. Raspored održavanja vozila u pravilu je svakih 25.000 km odnosno dva puta u godini dana.

Tablica 7: Ukupna cijena prijevoza kod poduzetnika u djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

Ukupni iznos fiksnih troškova po kilometru u kn:	8,48
Ukupni iznos varijabilnih troškova po kilometru u kn:	4,60
Ukupni iznos troškova/cijena prijevoza po kilometru u kunama:	13,08

Izvor: Izradio autor na temelju internih podataka kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

6.2. Prirodne vrste troškova

6.2.1. Materijalni troškovi

Materijalni troškovi uključuju troškove koji se odnose na količinu sirovina i materijala, energije, ambalaže, rezervnih dijelova te sitnog inventara utrošenog u realizaciji poslovnih aktivnosti subjekta.¹⁰⁴

Trgovačka društva koja obavljaju proizvodnu djelatnost, materijalne troškove dijele na troškove razdoblja (koji izravno utječu na rezultat poslovanja) i troškove zaliha koji se prenose na proizvodnju i „usklađavaju“ na nositelje i/ili mjesta nastanka troška. Prema tome, dio troškova knjižen u skupinu 40, koji se odnosi na proizvedene a još neprodane zalihe, neće utjecati na financijski rezultat godine.¹⁰⁵ Društva koja obavljaju trgovačku djelatnost u svoje materijalne troškove uključuju uredski, potrošni i drugi materijal, trošak sitnog inventara i rezervnih dijelova te potrošenu energiju. Svi ovi troškovi terete prihode razdoblja i izravno utječu na rezultat poslovanja.¹⁰⁶ Uslužne djelatnosti (npr. prijevoznice) koje nemaju obilježje proizvodnih usluga, troškove razdoblja pokrivaju na teret prihoda na način kao što to čine trgovačke djelatnosti.¹⁰⁷

Prema RRiF-ovom kontnom planu materijalni troškovi dijele se na osam skupina od kojih se svaka skupina dalje raščlanjuje na podskupine te glavnih osam skupina materijalnih troškova čine:¹⁰⁸

- 400 - troškovi sirovina i materijala;
- 401 - materijalni troškovi administracije, uprave i prodaje;
- 402 - materijalni troškovi istraživanja i razvoja;
- 403 - troškovi ambalaže;
- 404 - trošak sitnog inventara, ambalaže i autoguma;
- 405 - rezervni dijelovi i materijal za održavanje;
- 406 - potrošena energija u proizvodnji dobara i usluga;
- 407 - potrošena energija u administraciji, upravi i prodaji;
- 408 - troškovi uzorka.

Iz Priloga 15 vidljivo je kako kod promatranog poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza, nastaju slijedeće vrste materijalnih troškova: materijalni troškovi, trošak sitnog inventara i autoguma, rezervni dijelovi i materijal za održavanje te potrošena energija.

¹⁰⁴ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 183

¹⁰⁵ Belak, V. et al.: op. cit., str. 596

¹⁰⁶ Ibidem

¹⁰⁷ Ibidem

¹⁰⁸ RRiF-ov kontni plan za poduzetnike, <https://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2019.pdf>, (19.04.2019.)

6.2.1.1. *Materijalni troškovi administracije, uprave i prodaje*

Na računu *Materijalni troškovi administracije, uprave i prodaje – račun 401*, knjiže se troškovi koji se u proizvodnim djelatnostima ne uračunavaju u vrijednost proizvodnje (zaliha), nego se samo kalkulatивно moraju uračunati pri određivanju prodajne cijene. Nabavljen potrošni materijal u ovim službama najčešće se izravno po ulaznom dokumentu stavlja u uporabu. PDV se može odbiti jer je riječ o poslovnoj uporabi nabavljenog materijala.¹⁰⁹

Poduzetnici mogu odlučiti osigurati svojim zaposlenicima radnu odjeću i obuću zbog profesionalnog izgleda. Međutim, pri tome treba biti oprezan zbog poreznog tretmana. Ako poduzetnik svojim zaposlenicima osigura radnu odjeću koja je obilježena njegovim nazivom ili znakom, tada je to porezno priznati trošak radnje odjeće i ne treba utvrđivati primitak u naravi. Ali, ako radna odjeća nije obilježena nazivom ili znakom poduzetnika, tada se prilikom njezina davanja treba utvrditi primitak u naravi, a prikazani je trošak porezno priznat. Što se tiče priznavanja pretporeza, ako se radna odjeća koristi za oporezivu gospodarsku djelatnost poduzetnika, a označena je nazivom ili znakom poduzetnika, tada je po ulaznom računu moguće priznati i pretporez.¹¹⁰

U prilogu 3 je račun za nabavljenu radnu obuću i kišna odijela nabavljene od specijalizirane trgovine koja se bavi prodajom zaštitne radne odjeće i obuće. Obzirom da je ovdje riječ o radnoj obući tada nije potrebno obilježavanje nazivom ili znakom poduzetnika i navedeni račun je priznati trošak.

¹⁰⁹ Belak, V. et al.: op. cit., str. 602

¹¹⁰ Petarčić, I.: "Računovodstvo radne odjeće i obuće", **Računovodstvo, revizija i financije**, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, god. 18., br. 5., 2018., str. 43-48

Prilog 3: Račun nabavljene radne obuće

 **trgovina d.o.o.**
Željeznarija **Elektromaterijal**
Knjižara i papirnica **HTZ oprema**

47000 Karlovac, V. Mačeka
 Telefon 047/609-700
 VAT ID: HR
 IBAN HR17 240000811.
 OIB

PRIJEVOZNIČKI OBRT

RAČUN-OTPREMNICA br.1939/6/1

Datum izdavanja: 30.11.2017
 Vrijeme: 16:28:48
 Rok plaćanja: 15.12.2017
 Operater: 03
 Datum otpreme: 30.11.2017
 Interni broj: 601939
 Način plaćanja: **Transakcijski račun**

OIB

RB	Šifra proizv.	Naziv proizvoda/usluge	Jm	Količina	Cijena	Vrijednost	%Rab	Rabat	TB	%PP
001	3858890119718	RNDBXL ODIJELO KIŠNO XL	KOM	2.000	75.96	151.92		15.19	1	25.00
002	3858889090066	672 KIŠNO ODIJELO PLA.XXL	KOM	2.000	79.96	159.92		15.99	1	25.00
003	8592390032645	9FIRLOW0145 CIPELA ZAŠT.NISKA FIRSTY BEZ ČK V.45	KOM	1.000	115.96	115.96		11.60	1	25.00
004	3295249209858	CIPELA VISOKA SAULT2 S3 45	KOM	1.000	247.96	247.96		24.80	1	25.00
005	3295249209834	CIPELA VISOKA SAUL 43	KOM	1.000	247.96	247.96		24.80	1	25.00
006	3295249100452	SAULT-S3-41 CIPELA VISOKA	KOM	1.000	247.96	247.96		24.80	1	25.00
007	3295249209841	CIPELA VISOKA SAUL 44	KOM	1.000	247.96	247.96		24.80	1	25.00
008	8033737022139	508857 CIPELE RADNE N40 "CUPRA" NISKE	KOM	1.000	375.96	375.96		37.60	1	25.00

+Vrijednost 1,795.60
 -Rabat 179.58
 Osnov.PDV 25% 1,616.02 404.01


UKUPAN IZNOS RAČUNA HRK ***2,020.03**

Kod plaćanja navedite poziv na broj 05 6019390-3945

PREUZEO-

Robu preuzeo

Fakturirao


 KARLOVAC, Trg hrvatskih branitelja 2
 HTZ OPREMA

Izvor: Interna dokumentacija promatranog poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

6.2.1.2. Troškovi sitnog inventara, ambalaže i autoguma

Na računu *Troškovi sitnog inventara, ambalaže i autoguma – račun 404*, knjiže se otpisi tih sredstava koja su u pravilu manje vrijednosti, ili im je vijek uporabe kraći od godine dana. Možda neke stvari traju i dulje, neizvjesnost loma ili uništenja je moguća odmah kad se stave u uporabu, pa se zato odmah potpuno ili djelomično otpisuju dok se u praksi najčešće koristi

metoda 100% otpisa.¹¹¹ Pod sitnim inventarom podrazumijevaju se stvari odnosno materijalna imovina koja se u poslovnom subjektu troši jednokratno i čiji je vijek uporabe do godine dana neovisno o iznosu pojedinačnog troška nabave. Uglavnom je ovdje riječ o materijalnoj imovini čija je pojedinačna vrijednost iznimno mala i koja se u poslovnom subjektu troši postupno tijekom poslovne godine. Uprava poslovnog subjekta može odlučiti da se u sitni inventar uključi i materijalna imovina čiji je vijek upotrebe duži od godine dana, ako je pojedinačni trošak nabave vrlo nizak te ako se ta materijalna imovina u poslovnom subjektu troši postupno, a ne jednokratno.¹¹² Razlučna vrijednost koja određuje može li se neka dugotrajna imovina otpisati jednokratno ili ne ograničena je na 3.500,00 kn pojedinačne nabavne vrijednosti u trenutku nabave ili proizvodne vrijednosti.¹¹³ U skladu s tim, stvari odnosno prava materijalna imovina čiji je pojedinačni trošak nabave do 3.500,00 kn te čiji je vijek upotrebe do godine dana i koja se postupno troši tijekom poslovne godine s poreznog aspekta tretira se kao sitni inventar. Također, kao sitni inventar može se klasificirati i materijalna imovina čiji je vijek upotrebe duži od godine dana, ali je pojedinačni trošak nabave niži od 3.500,00 kn.¹¹⁴

Poslovni subjekt može nabavljati auto gume i tretirati ih ili kao rezervni dio ili kao zasebnu stavku. Međutim, kako auto gume imaju kraći vijek upotrebe od vijeka upotrebe vozila, potrebno ih je zamijeniti i više puta tijekom procijenjenog vijeka upotrebe vozila.¹¹⁵ Ako poslovni subjekt tretira novonabavljene auto gume kao rezervne dijelove, trošak nabave auto guma priznaje se kao trošak u cijelosti prilikom stavljanja auto guma u upotrebu.¹¹⁶ Međutim, ukoliko se auto gume u računovodstvu zasebno evidentiraju, potrebno je odrediti metodu otpisa auto guma putem koje će se trošak nabave auto guma priznavati u troškove odnosno rashode te je kod utvrđivanja troškova otpisa auto guma moguće primijeniti sljedeće metode:¹¹⁷

- Metodu jednokratnog otpisa – gdje se trošak nabave auto guma u cijelosti priznaje kao trošak prilikom stavljanja auto guma u upotrebu.
- Metodu postotnog otpisa – kojom se trošak nabave auto guma priznaje kao trošak u određenom postotku prilikom stavljanja auto guma u upotrebu, a preostali neotpisani dio troška nabave priznaje se kao trošak prestankom upotrebe auto guma (najčešće metoda 50%-tnog otpisa).
- Funkcionalnu metodu – kojom se trošak nabave auto guma otpisuje u ovisnosti o prijašnjem broju kilometara.

¹¹¹ Belak, V. et al.: op. cit., str. 607

¹¹² Gulin, D. et al.: op. cit., str. 187

¹¹³ Zakon o **porezu na dobit**, Narodne novine, br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16., 106/18., čl. 12.

¹¹⁴ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 188

¹¹⁵ Ibidem, str. 190

¹¹⁶ Ibidem

¹¹⁷ Ibidem, str. 191

U određenim slučajevima kada je trošak nabave auto guma iznimno visok i kada je procijenjeni vijek upotrebe auto guma iznad godine dana, moguće je prilikom nabave vozila (primjerice, specijaliziranog kamiona za prijevoz tereta) izdvojiti auto gume kao zasebnu amortizirajuću jedinicu te ih tretirati kao dugotrajnu imovinu koja podliježe amortizaciji.¹¹⁸

Primjer nabavljenih auto guma nalazi se na računu u nastavku, a na kojem je vidljivo kako je jedno troosovinsko teretno vozilo (kamion) promatranog prijevozničkog subjekta kompletno opremljeno sa novim gumama i to 8 guma koje su potrebne na pogonskim osovinaama i 2 gume koje se montiraju na prednje osovine. Gume sa rednog broja 1 zamjenjene su na dvoosovinskom vozilu prednje osovine dok su gume sa rednog broja 3 nabavljene za zamjenu na osovini priključnog vozila (prikolice).

Prilog 4: Račun nabavljenih auto guma za teretna i priključna vozila

VULKAL d.o.o.
 ZAGREBAČKA BANKA d.d. HR262360000 11 PRIVREDNA BANKA ZAGREB d.d. HR612340009 11
 SBERBANK d.d. HR452503007 11

Matični broj kupca :
 OIB: 10090 ZAGREB, Samoborska
 Telefon 01/3440000
 FAX 01/3440-081
 EMail vulkal@vulkal.hr

PRIJEVOZNIČKI OBRT

RAČUN-Otpremnica 262-2-22

Oprema : NAŠA DOSTAVA ZAGREB, 14.03.2019. 08:56
 Plaćanje : Transakcijski račun Datum isporuke 14.3.2019.
 Veza dok.: DOSTAVITI KOD VULKANIZER Datum dospjeća 13.5.2019.

Rbr.	Vrsta robe	J.M.	Količina	Cijena	Rabat	Vrijednost bez poreza	Porez	Ukupna vrijednost
1.	[2]: BRIDGESTONE 305/70 R19.5 R227 18PR 148/145M M+S Klasa uštede goriva:D Klasa kočenja na mokrom:B Vanjska buka kotrljanja mjerena u (dB):71 8613	KOM	2,000	3.486,00		5.229,00	25,00 % 1.307,25	6.536,25
2.	[2]: KELLY 315/80 R22.5 ARM ORSTEEL MSD 156/150K kiper pogon Klasa uštede goriva:D Klasa kočenja na mokrom:B Vanjska buka kotrljanja mjerena u (dB):75 570335/574101	KOM	8,000	1.793,00		14.344,00	25,00 % 3.586,00	17.930,00
3.	[2]: KELLY 385/65 R22.5 ARM ORSTEEL KMT M+S 160K Klasa uštede goriva:C Klasa kočenja na mokrom:B Vanjska buka kotrljanja mjerena u (dB):72 572780	KOM	2,000	1.787,00		3.574,00	25,00 % 893,50	4.467,50
4.	[2]: BRIDGESTONE 385/65 R22.5 R-STEER 001 160K158L M+S Klasa uštede goriva:C Klasa kočenja na mokrom:B Vanjska buka kotrljanja mjerena u (dB):69 8648	KOM	2,000	2.829,00		5.658,00	25,00 % 1.414,50	7.072,50
Ukupno (HRK) :				30.548,00	1.743,00	28.805,00	7.201,25	36.006,25

PDV	Osnovica	PDV iznos	Ukupno
25 %	28.805,00	7.201,25	36.006,25

ZA PLATITI: 36.006,25 kn **Poziv na broj : 3262-2-225**

NAPOMENA: Nakon isteka roka plaćanja zaračunavamo zakonsku zateznu kamatu.
 NAPOMENA: Kupac svojim potpisom potvrđuje primitak odgovarajućeg broja deklaracija i jamstvenih listova s uputama koji su izdani sa robom i računom/otpremnicom.
 NAPOMENA: Roba koja je izdana i preuzeta od strane kupca po ovome računu-otpremnici u vlasništvu je VULKAL-a d.o.o. sve dok se u potpunosti ne podmiri dugovanje.

Fakturirao: Domijan Vedran Izdao: Preuzeo: Direktor
 Broj računa: 262/2/22 Izdavanje: 14.03.2019 08:55:03

Izvor: Interna dokumentacija promatranog poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

¹¹⁸ Ibidem

6.2.1.3. *Rezervni dijelovi i materijal za održavanje*

Na računu 405 - *Potrošeni rezervni dijelovi i materijal za održavanje*, knjiže se rezervni dijelovi i materijal potrošeni za održavanje građevina i opreme koju trgovačko društvo koristi u poslovnim aktivnostima.¹¹⁹ Troškovi materijala i rezervnih dijelova za održavanje objekta i opreme odnose se na materijal i rezervne dijelove koji su utrošeni u svrhu održavanja objekata i opreme koje je proveo sam poslovni subjekt. Ovi troškovi se javljaju u slučaju kada poslovni subjekt određene radove održavanja opreme i objekata izvodi povremeno u vlastitoj režiji.¹²⁰

Troškovi materijala i rezervnih dijelova za održavanje objekata i opreme ne uključuju utrošeni materijal i rezervne dijelove koji su iskazani na računu dobavljača koji je izvodio radove održavanja, već se oni javljaju samo onda kada radove održavanja provodi sam poslovni subjekt te u tu svrhu sam nabavlja materijal i rezervne dijelove potrebne za radove održavanja opreme i objekata.¹²¹

U nastavku je prilog računa kojim je promatrani prijevoznički subjekt nabavio rezervne dijelove i materijal za održavanje, a za tekuće održavanje vozila u vlasitom prijevozničkom parku. To su troškovi u vlastitoj režiji obzirom da će ili vlasnik ili djelatnik napraviti zamjenu potrebnih dijelova odnosno ukloniti kvar na vozilu.

¹¹⁹ Belak, V. et al.: op. cit., str. 613

¹²⁰ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 187

¹²¹ Ibidem

Prilog 5: Račun nabavljenih rezervnih dijelova

M.B. AUTO d.o.o.
 Koledovčina 8 - p.p. 227 VELEPRODAJA KARLOVAC
 PR-10002 Zagreb BANIJA
 Tel: 01/2481-000 HR-47000 Karlovac
 Fax: 01/2481-007 Tel.: 047 493 000

MBAUTO



ISO 9001/ISO 14001

Žiro račun: 240700011
 OTP BANKA d.d.

IBAN: HR42240700011

PDV ID broj: HR

OIB:

RACUN br. 575/VP05/1
(19005000575)

Karlovac, 20.04.19

PRIJEVOZNIČKI OBRT

Datum dokumenta 20.04.19
 Datum dospjeća 19.06.19
 Oznaka operatera 51
 Način plaćanja VIRMAN (Transakcijski račun)
 Br. narudžbe/ponude PON19-10720
 Referent 047/493-001
 Mjesto troška Karlovac
 Datum isporuke: 28.03.19

OIB

Str. 1

Br. otpremnice: OTPR19-009701

Rb.	Br.	Opis	JM	Količina	Cijena	PDV %	Rabat %	Iznos rabata	Iznos
1.	011.223	SELEN NOSAČA KABINE SK	KOM	4	292,50	25		409,50	760,50
2.	204 240 58 17	NOSAČ MOTORA PREDNJI L.	KOM	1	949,87	25		189,97	759,90
3.	204 240 60 17	NOSAČ MOTORA PREDNJI	KOM	1	949,87	25		189,97	759,90
4.	212 240 04 18	NOSAČ MOTORA ZADNJI C-KLASA	KOM	1	344,80	25		68,96	275,84
5.	24976	ULOŽAK BRAVE S KLJUČEM	KOM	2	67,50	25		47,25	87,75
6.	24136	SPONA GLAVNA ACTROS L-1735	KOM	1	959,46	25		335,81	623,65
7.	247703	ČEP REZER. FI 80 PLAST. SA KLJ	KOM	6	183,50	25		385,35	715,65
8.	24972	KVAKA VANJ. VRATA L. SA KLJU.	KOM	1	339,20	25		118,72	220,48
9.	89901109	ŽARULJA 24V10W BA15S HD	KOM	40	4,20	25		58,80	109,20
10.	89901147	ŽARULJA 24V21W BA15S HD	KOM	20	4,10	25		28,70	53,30
11.	030350909	REZERVOAR ZRAKA 30L 246X720	KOM	2	290,00	25			580,00
12.	06528	VENTIL ZA ISPUST KONDEZATA	KOM	2	10,00	25			20,00
13.	932306	BUBANJ KOČ. MB 410/220/H=306	KOM	2	944,50	25		661,15	1.227,85
14.	882214	29030 DISK PLOČICE PRED. 28MM	GAR	1	250,00	25			250,00
								Prodajna vrijednost	8.938,20
								Iznos rabata	2.494,16
								Ukupno KN bez PDV-a	6.444,02
								Iznos PDV-a	1.611,01
								Ukupno KN s PDV-om	8.055,03

Uvjet plaćanja: U roku od 60 dana

Vrsta poreza:	Stopa	Osnovica	Iznos
PDV	25%	6.444,02	1.611,01

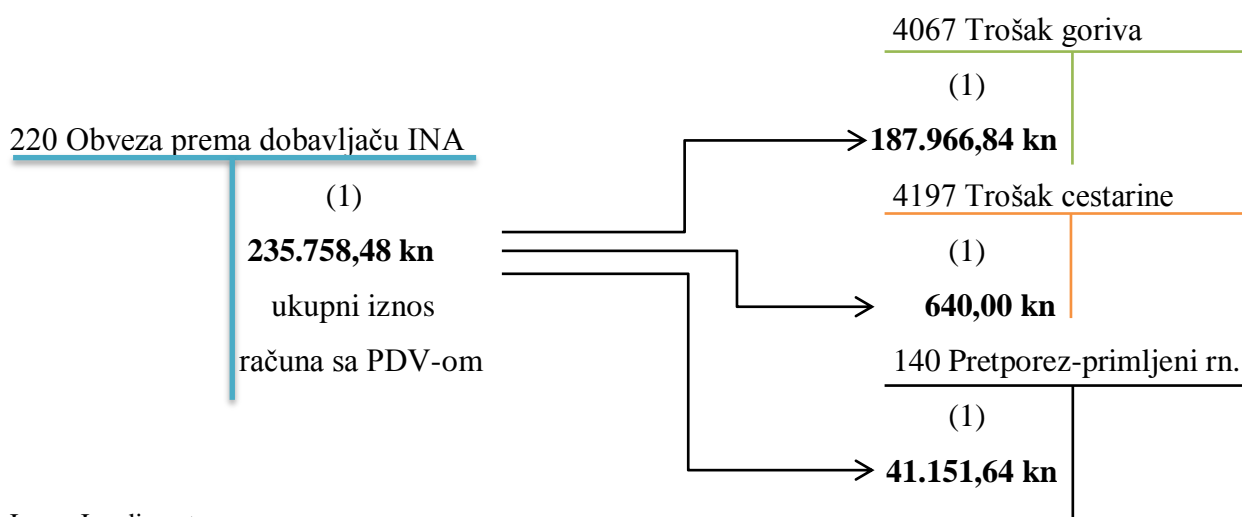
Izvor: Interna dokumentacija promatranog poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

6.2.1.4. Potrošena energija

Na računu 406 – *Potrošena energija u u proizvodnji dobara i usluga* knjiže se svi troškovi nabavljene energije u obavljanju proizvodne djelatnosti ili za obavljanje usluga koji se mogu uskladištiti. Na ovom računu knjiže se i troškovi goriva za kamione i strojeve.¹²² Troškovi energije odnose se na električnu energiju, plin, paru, benzinska i dizelska goriva te ostalu energiju utrošenu u poslovnim procesima i aktivnostima subjekta. Iznos troška energije utvrđuje se na temelju fakture (računa) kojeg ispostavlja dobavljač – distributer odnosno isporučitelj energije. Ako je poslovni subjekt obveznik PDV-a, u troškove energije se ne uključuje iznos PDV-a obračunatog od strane dobavljača – distributera energije, već se PDV evidentira kao potraživanje za pretporez, a ako nije obveznik PDV-a tada se PDV uključuje u trošak energije.¹²³

Evidentiranje najznačajnijeg troška, troška dizel goriva, na kontima glavne knjige u prijevoznčkoj djelatnosti prikazano je na slici 2.

Slika 2: Knjiženje troškova goriva za teretna vozila (kamione, strojeve, viličare i sl.)



Izvor: Izradio autor

Prikazano knjiženje troška goriva i cestarine na slici 2 prema računu sa priloga 6, karakteristično je za prijevoznčke poslovne subjekte koji su obveznici PDV-a. Na kontu 220 *Obveze prema dobavljačima* evidentira se ukupan iznos računa dobavljača s uključenim PDV-om što iznosi 235.758,48 kn. Iznos PDV-a kojeg je obračunao dobavljač evidentira se na kontu 140 *Pretporez* u iznosu od 41.151,64 kn, a na kontu 4067 *Trošak goriva za teretna vozila* evidentira se neto iznos računa (bez PDV-a) prema pripadajućem trošku goriva u iznosu od 187.966,84 kn i u ovom slučaju na kontu 4197 *Trošak cestarine* pripadajući iznos cestarine od 640,00 kn.

¹²² Belak, V. et al.: op. cit., str. 622

¹²³ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 186

Prilog 6: Račun dobavljača za gorivo



INDUSTRIJA NAFTE, d.d.

INA kartica

Av. V. Holjevca 10
Telefon: 01/645 1304
Telefax: 01/645 2531

OIB

VAT ID

Datum računa 31.10.2018.

Mjesto izdavanja Zagreb

Datum i vrijeme izdavanja 06.11.2018. 09:58

OIB kupca

Mjesto i datum otpreme Prodajna mjesta INA kartice 01.10.2018. - 31.10.2018.

Ugovor br

Naša oznaka

Datum dospijeca 16.11.2018.

Trošak cestarine
konto 4197
640,00 kn
bez PDV-a

RAČUN BR. //K/1

R.br.	Naziv robe ili usluge	Količina	Cijena bez PDV	Iznos HRK	PDV %	TG
1.	ENC ARZ EBON 800KN N	1,00	640,000	640,00	25,00	D1
2.	EURODIZEL	927,47	7,984	7.404,92	25,00	ZU
3.	EURODIZEL	4.913,50	8,104	39.818,97	25,00	ZU
4.	EURODIZEL	5.741,82	8,184	46.991,10	25,00	ZU
5.	EURODIZEL	4.898,91	8,320	40.758,91	25,00	ZU
6.	EURODIZEL	5.802,91	8,328	48.326,66	25,00	ZU
7.	EURODIZEL	61,24	8,064	493,84	25,00	ZU
8.	EURODIZEL	891,43	8,184	7.295,46	25,00	ZU
9.	EURODIZEL	207,54	8,264	1.715,11	25,00	ZU
10.	EURODIZEL	442,46	8,400	3.716,67	25,00	ZU
11.	EUROSUPER	88,24	8,160	720,03	25,00	ZU
12.	UNP U BOCI	1,00	93,592	93,59	25,00	ZU
Ukupno neto				197.975,26		
Ukupno porez				49.493,74		
Ukupno popust neto				-9.368,42		
Ispravak poreza				-2.342,10		
Sveukupno				235.758,48		

197.335,26 kn
bez PDV-a
je trošak goriva kamiona,
strojeva i viličara

Trošak goriva kamiona, strojeva i
viličara na kontu 4067 iznositi će
umanjeno za *ukupan popust neto*:

197.335,26
- 9.368,42
187.966,84

Provjera zbroja:

197.335,26
+ 640,00
197.975,26

Str. 2

Kupac

Naša oznaka

RAČUN BR.

R.br.	Naziv robe ili usluge	Količina	Cijena bez PDV	Iznos HRK	PDV %	TG
TG		Stopa	Osnovica	Iznos PDV		
D1		25,00	640,00	160,00		
ZU		25,00	197.335,26	49.333,74		
PDV				49.493,74		
Ispravak PDV				-2.342,10		
Ukupno PDV				47.151,64		

Slovima (pretporez) **četrdesetsedamtisućastopedesetjedan kn i šezdesetčetiri lp**

Predmetni račun predstavlja zbiru rekapitulaciju dostavnica-računa izdanih na INA karticom koji je umanjeno za iznos odobrenog popusta i isti služi za odbitak Popust je odobren sukladno važećoj poslovnoj politici za INA kartice i vrijedi do

Oznaka operatera 0098
Način plaćanja transakcijski račun

Provjera ukupnog iznosa računa i PDV-a:

Gorivo 187.966,84
Cestarina + 640,00
PDV + 47.151,64
Uk. iznos računa 235.758,48

6.2.2. Troškovi usluga

Troškovi usluga odnose se na usluge koje poslovnom subjektu obavljaju drugi poslovni subjekti te ostale pravne i fizičke osobe, a povezane su s poslovanjem samog subjekta. Nastaju kao posljedica povećanja obveza za usluge izvršene od strane raznih dobavljača i ostalih poslovnih partnera poslovnog subjekta.¹²⁴ Na računima skupine vode se troškovi korištenih usluga dobavljača koji takve usluge pružaju.¹²⁵ Poslovni subjekti za svaku vrstu troška usluge otvaraju zaseban osnovni konto koji se može raščlaniti na određeni broj analitičkih konta prema potrebama samog poslovnog subjekta. Iznos troškova usluga utvrđuje se na temelju ulaznih računa koje poslovnom subjektu ispostavljaju dobavljači za izvršene usluge.¹²⁶

Prema RRiF-ovom kontnom planu troškovi usluga dijele se u devet skupina i to:¹²⁷

- 410 – troškovi telefona, pošte, prijevoza i sl.;
- 411 – troškovi vanjskih usluga pri izradi dobara i obavljanju usluga;
- 412 – usluge održavanja i zaštite (servisne usluge);
- 413 – usluge registracije prijevoznih sredstava i troškovi dozvola;
- 414 – usluge zakupa – leasinga;
- 415 – usluge promidžbe, sponzorstva i troškovi sajмова;
- 416 – intelektualne i osobne usluge;
- 417 – troškovi komunalnih usluga i sličnih usluga;
- 418 – usluge reprezentacije – ugošćivanja;
- 419 – troškovi ostalih vanjskih usluga.

S obzirom na različite oblike transporta i komuniciranja, najčešći troškovi u svezi s tim su troškovi telefona (fiksno i mobilno), interneta i poštanskih otprema klasične i elektroničke pošte. Knjiže se na osnovi primljenih računa, računa za nabavu poštanskih maraka, računa za telefonske brojeve i sl.¹²⁸ Poštanske usluge odnose se na usluge prijenosa pismovnih pošiljaka, paketa, tiskanica i ostalog. Telekomunikacijske usluge odnose se na telefonske usluge, mobilne usluge, Internet usluge i slične usluge prijenosa podataka. Troškovi poštanskih i telekomunikacijskih usluga utvrđuju se na temelju računa kojeg isporučuje pružatelj usluge.¹²⁹

Usluge održavanja odnose se na usluge tekućeg i investicijskog održavanja i popravaka građevinskih objekata, postrojenja i opreme koje poslovnom subjektu pružaju drugi poslovni

¹²⁴ Ibidem, str. 192

¹²⁵ Belak, V. et al.: op. cit., str. 627

¹²⁶ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 192

¹²⁷ RRiF-ov kontni plan za poduzetnike, <https://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2019.pdf>, (19.04.2019.)

¹²⁸ Belak, V. et al.: op. cit., str. 627

¹²⁹ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 193

subjekti. Trošak održavanja utvrđuje se na temelju računa kojeg ispostavlja izvršitelj usluge te uključuje cijenu odnosno naknadu za izvršene radove na održavanju i utrošeni materijal i rezervne dijelove. Dakle, materijal i rezervni dijelovi koje je izvršitelj usluge utrošio prilikom održavanja građevinskih objekata, postrojenja i opreme tretiraju se kao dio ukupnog troška održavanja te se ne evidentiraju kao troškovi materijala i rezervnih dijelova.¹³⁰

Troškovi održavanja mogu uključivati troškove tekućeg i troškove investicijskog održavanja.¹³¹ Radovi na investicijskom održavanju koji povećavaju buduće ekonomske koristi, povećat će vrijednost tih sredstava, a neće teretiti trošak razdoblja. To je temeljna razlika između troškova investicijskog i troškova tekućeg održavanja. Međutim, ako se radi o manjim vrijednostima troškova investicijskog održavanja koji ne povećavaju ekonomsku korist nego predstavljaju trošak razdoblja, od tekućeg se održavanja razlikuju samo prema prirodnoj vrsti, ali ne i prema utjecaju na financijski rezultat poslovanja.¹³² Općenito, smatra se da troškovi investicijskog održavanja poprimaju karakter dodatnih ulaganja ako: doprinose povećanju budućih ekonomskih koristi od nekretnina, postrojenja i opreme za koje se očekuje da će pritijecati u poslovni subjekt te ako se pouzdano može izmjeriti trošak dodatnog ulaganja.¹³³

Troškovi usluga zakupa – leasinga odnose se na usluge operativnog odnosno poslovnog zakupa (najma) koje se smatraju troškovima razdoblja. Suprotno od operativnog, financijski najam nije trošak razdoblja jer izdaci povezani s tim najmom u vezi su sa stjecanjem sredstava dugotrajne materijalne imovine, a troškovi korištenja tih sredstava zapravo su troškovi amortizacije. Operativni najam, za razliku od financijskog, ne podrazumijeva kupnju sredstava nakon proteka najma jer se rizici i koristi povezani s vlasništvom ne prenose, a odnos između najmodavca i najmoprimca temelji se na ugovoru o najmu.¹³⁴ U slučaju kada subjekt u svom poslovanju koristi tuđu imovinu za njezino korištenje vlasniku plaća naknadu koja se naziva zakupninom ili najamninom. Zakupnina je naknada koju poslovni subjekt plaća za korištenje tuđih nekretnina, dok je najamnina naknada koja se plaća za korištenje tuđe pokretne imovine u obavljanju svojih poslovnih aktivnosti.¹³⁵

U prilogu 7 dan je ogledan primjer sklopljenog pisanog Ugovora o zakupu poslovnog prostora i imovine između promatranog prijevozničkog subjekta kao zakupoprimeca i fizičke osobe kao zakupodavca. Obzirom da je zakupodavac fizička osoba, ona mora u roku od 8 dana dostaviti pisani ugovor Poreznoj upravi iz razloga što na taj način ostvaruje prihod od najma oporeziv prema Zakonu o porezu na dohodak.

¹³⁰ Ibidem 194

¹³¹ Ibidem

¹³² Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.: op. cit., str. 382

¹³³ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 194

¹³⁴ Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.: op. cit., str. 384

¹³⁵ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 195

Prilog 7: Ugovor o zakupu

XXXXXXXX XXXXXXXX iz XXXXX XXXX, ulica XXXXXXXXXXXX, kbr. XX, OIB: xxxxxxxxxxx, (u daljnjem tekstu: Zakupodavac), s jedne strane,

i

XXX XXX XXXXX XXX iz XXXXXXXX XXXX, ulica XXXXXXXXXXXX, kbr. XX, zastupano po vlasniku XXXXXXXX XXXXXXXX, OIB: xxxxxxxxxxx, (u daljnjem tekstu: Zakupnik), s druge strane,

sklopili su u XXXXXXSI dana 01.01.XXXX. godine ovaj

UGOVOR O ZAKUPU

I. Predmet ugovora

Članak 1.

Temeljem ovog Ugovora Zakupodavac daje, a Zakupnik prima u zakup sljedeće:

- zemljište upisano u k.o. xxxxxxx 2, zk.ul.br. xxxx, kčbr. xxxx korisne površine xxxx m² i
- zemljište upisano u k.o. xxxxxxx 2, zk.ul.br. xxxx, kčbr. xxxx korisne površine xxxx m²; a koja se nalaze u ulici xxxx xxxxxxx, xxxxx xxxx;
- dograđena građevina izgrađena u skladu sa pravomoćnom Građevnom dozvolom Klasa: UP/I-xxx-xx/xx-xx/xx, Urbroj: xxxx-xx-xx/x-xx-x od xx. rujna xxxx. godine i rješenja br: 03/II-Uplo-308/1-xxxx od 15.07.xxxx. godine te Uvjerenja za uporabu građevine Klasa: xxx-05/xx-03/xxx, Urbroj: xxxx/1-xx-02/xx-xx-xx od 27. studenoga xxxx. godine, na zemljištu upisano u k.o. xxxxxxx 2, zk.ul.br. xxxx, kčbr. xxxx na adresi xxxx xx u xxxx, a koje se sastoji od xxxxxx xxxxxx.

Članak 2.

Ugovorne strane suglasno utvrđuju da Zakupnik može koristiti navedena zemljišta i prostore, navedeni u čl. 1., samo u okviru obavljanja djelatnosti za koju je registriran.

Članak 3.

Zakupodavac i Zakupnik suglasno utvrđuju da su navedena zemljišta i prostori, navedeni u čl. 1., u dobrom stanju, pogodani za obavljanje djelatnosti Zakupnika.

II. Obveze zakupodavca

Članak 5.

Zakupodavac se obvezuje za vrijeme trajanja ovog Ugovora plaćati tekuće troškove koji terete prostor, osim u slučaju kada oni premaše prosječnu mjesečnu potrošnju kada će Zakupodavac za iste teretiti Zakupnika.

Zakupnik će za vrijeme trajanja zakupa, na svoj trošak obavljati popravke prostora iz članka 1. ovog Ugovora kao i sve ostale troškove koji nastanu prilikom uobičajenog korištenja istog kao i eventualne adaptacije i ulaganja u isto.

Članak 6.

Bez obzira na odredbu članka 5. ovog Ugovora, Zakupnik je obavezan o potrebi svake izmjene na prostoru odmah, bez odlaganja, obavijestiti Zakupodavca.

Propuštanje obavijesti iz stavka 1. ovog članka predstavlja razlog za raskid ugovora od strane Zakupodavca koji pri tome pridržava i pravo na naknadu štete.

III. Obveze zakupnika, zakupnina i troškovi

Članak 7.

Ugovorne strane suglasno utvrđuju da Zakupnik na ime korištenja navedenih zemljišta i prostora, navedenih u čl. 1. ovog Ugovora, dužan Zakupodavcu plaćati zakupninu u iznosu od xxxxxx (slovima: xxxxxx tisuće) kuna mjesečno.

Zakupnina iz stavka 1. plaća se najkasnije svakog 30. u mjesecu unaprijed za sljedeći mjesec, odnosno na temelju računa Zakupodavca, počevši od zakupnine za mjesec siječanj xxxx. godine koja se plaća u punom iznosu određene st. 1. ovog članka.

Zakupninu iz stavka 1. Zakupnik će plaćati Zakupodavcu na žiro račun IBAN br. HR03 xxxx xxxx xxxx x koji se vodi kod xxx d.d., odnosno na drugi račun koji pisanom obavijesti upućenom preporučenom pošiljkom Zakupodavac dostavi Zakupniku.

Članak 8.

Zakupnik se obvezuje plaćati Zakupodavcu i eventualne druge troškove koji terete navedena zemljišta i prostore.

Iznos troškova iz stavka 1. ovog članka ne uračunava se u iznos zakupnine iz članka 8. ovog Ugovora.

Članak 9.

Zakupnik je dužan održavati predmetni prostor pažnjom dobrog gospodara.

Članak 10.

Zakupnik neće vršiti nikakve preinake zemljišta i prostora bez prethodne suglasnosti Zakupodavca.

U slučaju kršenja zabrane iz stavka 1. ugovorne strane suglasno utvrđuju da je Zakupnik dužan vratiti zemljišta i prostore u prvobitno stanje o svom trošku, odnosno nadoknaditi trošak vraćanja u prvobitno stanje.

Zakupodavac u svakom slučaju pridržava pravo raskida Ugovora.

IV. Trajanje ugovora

Članak 11.

Ugovorne strane suglasno utvrđuju da se ovaj Ugovor sklapa na 5 godina.

V. Predaja zemljišta i prostora

Članak 12.

Zakupodavac predaje zemljišta i prostore iz članka 1. ovog Ugovora u posjed Zakupnika dana 01.01.xxxx. godine.

VI. Prestanak ugovora

Članak 13.

Zakupodavac i Zakupnik mogu otkazati ovaj Ugovor, uz obvezu prethodne obavijesti drugoj ugovornoj strani.

Obavijest o otkazu ugovora dostavlja se drugoj ugovornoj strani putem pošte, preporučeno, a otkazni rok iznosi 1 (slovima: jedan) mjesec i počinje teći od dana predaje obavijesti o otkazu pošti.

VII. Prijelazne i završne odredbe

Članak 14.

Ugovorne strane suglasno utvrđuju da sve eventualne izmjene i dopune ovog Ugovora moraju biti sastavljene u pisanom obliku i samo tako mogu obvezivati ugovorne strane.

Članak 15.

Sve eventualne sporove nastale iz ovog Ugovora, ugovorne strane nastojati će riješiti sporazumno, a u slučaju spora, ugovorne strane ugovaraju nadležnost stvarno nadležnog suda u Karlovcu.

Članak 16.

Ovaj Ugovor sastavljen je u 3 istovjetna primjerka od kojih svakoj ugovornoj strani pripada po 1 (slovima: jedan), a 1 (slovima: jedan) istovjetni primjerak će se koristiti za potrebe porezne uprave.

Za Zakupodavca:

Za Zakupnika:

STRANICA 2/2

Usluge registracije prijevoznih sredstava i troškovi dozvola su vanjske usluge koje su korištene u svezi s registracijom prijevoznih sredstava osim troškova osiguranja. U ove troškove spadaju:¹³⁶

- usluge tehničkog pregleda, atesta i sl.,
- naknade za javne ceste,
- troškovi za koncesije za prometne pravce, linije i sl.,
- troškovi pristojbi i sl. troškovi u svezi s registracijom prijevoznih sredstava.

I kod tih troškova usluga bitno je na posebnom analitičkom računu iskazati troškove koji se odnose na sredstva za osobni prijevoz članova uprave i drugih zaposlenika, kako bi bio lako dostupan podatak pri sastavljanju prijave poreza na dobitak kao i pravo na odbitak pretporeza. U slučaju teretnih vozila, bitno je imati u vidu činjenicu da se PDV priznaje u cijelosti kao pretporez.

Troškovi intelektualnih usluga uključuju troškove autorskih honorara, usluge odvjetnika, računovođa, revizora, poreznih savjetnika, procjenitelja, vještaka i druge intelektualne usluge koje se ugovaraju i isplaćuju putem ugovora o autorskom pravu ili ugovora o djelu.¹³⁷

Troškovi ostalih vanjskih usluga uključuju sve prethodno nespomenute usluge koje se ne uračunavaju u vrijednost nabavljenih sirovina, materijala, dijelova i trgovačke robe.¹³⁸ Ostale vrste usluga koje nisu toliko značajne evidentiraju se na zajedničkom kontu, a uključuju usluge poput usluga posredovanja pri prodaji, odvjetničke usluge, računovodstvene, revizorske, porezne i ostale poslovne usluge savjetovanja, usluge obrade podataka i slično. Troškovi ostalih usluga se utvrđuju na temelju računa kojeg za izvršenu uslugu ispostavlja dobavljač.¹³⁹

U prilogu 8 je račun Centra za vozila Hrvatske za usluge registracije teretnog vozila promatranog prijevozničkog subjekta koji je godišnji trošak, tj. nastaje za razdoblje od 12 mjeseci koji se protežu unaprijed. Kako se ti troškovi pojavljuju svake godine u približno jednakoj svoti, stoga promatrani subjekt knjiži trošak prema obračunatoj i plaćenoj svoti, bez vremenskog razgraničenja. Obzirom da je riječ o računu za registraciju teretnog vozila, PDV se priznaje u cijelosti kao pretporez.

¹³⁶ Belak, V. et al.: op. cit., str. 641

¹³⁷ Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.: op. cit., str. 388

¹³⁸ Ibidem, str. 389

¹³⁹ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 198

Prilog 8: Račun registracije teretnog vozila

CENTAR ZA VOZILA HRVATSKE
CAPRAŠKA 6
10000 ZAGREB
PB 3213501
OIB:

IBAN: HR14240200611
FINANCIJSKI ODJEL
ZAGREB, CAPRAŠKA
TEL: 01/4847-600, FAX: 01/4833-510

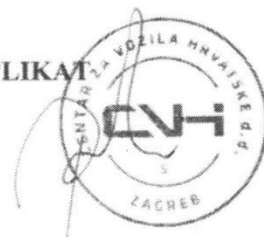
PRIJEVOZNIČKI OBRT

OIB

RAČUN R-1 br. 7467-H138-542

Poziv na broj: 03-0074675
Šifra kupca:
DUGA RESA, 06.04.2018. u 09:04

DUPLIKAT



Za usluge CVH STP "CENTAR" obavljene od 06.04.18 do 06.04.18

Rbr.	Šifra i naziv usluge	Količina	Cijena	PDV	Ukupno
1	05100 Posebna naknada za okoliš #	1	768,00	*	768,00
2	05000 Naknada za ceste	1	6.054,40	*	6.054,40
3	10030 Ovjera prometne dozvole	1	46,12	25%	46,12
4	10080 Poslovi koji prethode registraciji i produženju važenja PD	1	46,12	25%	46,12
5	10082 Naplata propisanih obveza - 2 usluge	1	34,48	25%	34,48

Obračun PDV-a	% PDV	Osnovica	Iznos PDV-a		
	25,00	126,72	31,68	UKUPNA VRIJEDNOST	6.949,12 kn
	neoporezivo	6.822,40	0,00	PDV	31,68 kn
Ukupno		6.949,12	31,68	UKUPNO	6.980,80 kn

Način plaćanja: transakcijski račun

* temeljem članka 33. Stavak 3. Zakona o PDV-u prolazna stavka.

Posebna naknada za okoliš naplaćena na osnovu Rješenja Fonda za zaštitu okoliša

Datum dospijeća: 13.04.2018

Izradio: 00542

Referenca broj ugovora: 1/2014

Izvor: Interna dokumentacija promatranog poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

6.2.3. Troškovi plaća

Na skupini računa 42 osiguravaju se podaci o troškovima s osnove zaposlenog osoblja.¹⁴⁰ Pod troškovima zaposlenog osoblja smatraju se troškovi redovitih mjesečnih plaća, primitaka koji se u poreznom smislu smatraju plaćom kao što su primitci u naravi, otpremnine, dnevnice, božićnice, jubilarne nagrade i ostali primitci u visini razlike iznad neoporezivih svota određenih Pravilnikom o porezu na dohodak.¹⁴¹ Naknade, potpore, nagrade, dnevnice, otpremnine, i ostale potpore i naknade koje se mogu isplatiti radnicima bez obveze obračuna doprinosa, poreza na dohodak i prireza do visine svote određene Pravilnikom o porezu na dohodak, bilježe se na računima 46 (ostali troškovi poslovanja). Redovita plaća je primitak za rad radnika utvrđena ugovorom o radu s poslodavcem. Pravo radnika na ostale primitke uređuje se kolektivnim ugovorima ili ih uređuje sam poslodavac svojim internim aktima kao što je pravilnik o radu, ugovor o radu odnosno odluka poslodavca.¹⁴²

Troškovi osoblja odnosno troškovi rada su u većini poslovnih subjekata jedna od najznačajnijih stavki troškova. Pod troškovima osoblja podrazumijevaju se plaće i naknade zaposlenicima zajedno s pripadajućim iznosima obveznih doprinosa, poreza i prireza na dohodak. Iznos ukupnih troškova osoblja za određeno razdoblje utvrđuje se na temelju obračuna plaća i naknada plaća koji predstavlja dokument za knjiženje plaća u računovodstvenoj evidenciji. U većini poslovnih subjekata plaće i naknade plaća se obračunavaju i isplaćuju mjesečno.¹⁴³

Redovita plaća sastoji se od:¹⁴⁴

- neto plaće koja se isplaćuje radniku i evidentira se na računu 420 – Neto plaće i nadoknade;
- doprinosa za mirovinsko osiguranje I. stup – 15 % (na temelju generacijske solidarnosti) i II. stup – 5 % na temelju individualne kapitalizirane štednje – evidentiraju se na računu 422 – Troškovi doprinosa iz plaće;
- poreza na dohodak – evidentira se na računu 421 – Troškovi poreza i prireza.

U praksi se navedeni doprinosi nazivaju bruto plaća koja je jedan od članaka ugovora o radu. To znači da su doprinosi za mirovinsko osiguranje te porez na dohodak i prirez, obveze radnika koje je poslodavac u ime radnika obavezan obračunati, obustaviti i uplatiti na propisane račune, a ostatak (neto plaću) isplatiti radniku.

Obveza poslodavca su i doprinosi na plaću, odnosno doprinos za obvezno zdravstveno osiguranje – 16,5%, koje je prilikom svake isplate plaće obavezan obračunati i uplatiti. Prema

¹⁴⁰ Belak, V. et al.: op. cit., str. 672

¹⁴¹ Ibidem

¹⁴² Ibidem

¹⁴³ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 211

¹⁴⁴ Belak, V. et al.: op. cit., str. 672

tome, pod troškovima osoblja smatra se bruto plaća svakog radnika te doprinosi na plaću koji su obveza poslodavca.

Prema RRiF-ovom kontnom planu troškovi osoblja – plaće, dijele se na četiri skupine i to:¹⁴⁵

- 420 – neto plaće i nadoknade,
- 421 – troškovi poreza i prireza,
- 422 – troškovi doprinosa iz plaća,
- 423 – doprinosi na plaće,
- 424 – bruto plaće.

6.2.3.1. Obračun i evidentiranje troškova plaća

Pod obračunom plaće smatra se obračun doprinosa i poreza koji su sadržani u bruto plaći. To su doprinos za mirovinsko osiguranje I. i II. stup, porez na dohodak i prirez, a na bruto plaću poslodavac treba obračunati i platiti i doprinos za zdravstveno osiguranje. Osnovica za obračun doprinosa iz plaće i na plaću je ugovorena plaća određena odredbama kolektivnih ugovora, pravilnika o radu i ugovora o radu. Rok za obračun i plaćanje doprinosa, poreza na dohodak i prireza je dan isplate plaće. Ako plaća nije isplaćena, doprinosi, porez na dohodak i prirez dopijevaju na naplatu na dan određen za isplatu plaće, a najkasnije zadnji dan u mjesecu za prethodni mjesec. Obveznik obračuna svih navedenih davanja te predaje obrasca JOPPD je poslodavac.¹⁴⁶

Tablica 8: Stope i obveznici plaćanja doprinosa te poreza na dohodak i prireza

Naziv doprinosa	Stope doprinosa i poreza iz plaće	Stope doprinosa na plaću	Obveznik doprinosa	Obveznik obračuna i uplate doprinosa
Doprinos za mirovinsko osiguranje UKUPNO 20%	-za I. stup – 15%		radnik	poslodavac
	-za II. stup – 5%			
Porez na dohodak	-do 30.000,00 kn x 24% -iznad 30.000,00 kn x 36%		radnik	poslodavac
Doprinos za obvezno zdravstveno osiguranje		16,5%	poslodavac	poslodavac

Izvor: Izradio autor prema **Zakonu o doprinosima**, Narodne novine, br. 84/08., 152/08., 94/09., 18/11., 22/12., 144/12., 148/13., 41/14., 143/14., 115/16., 106/18., čl. 13., čl. 14 i **Pravilniku o porezu na dohodak**, Narodne novine, br. 10/17., 128/17., 106/18., 01/19.

¹⁴⁵ RRiF-ov kontni plan za poduzetnike, <https://www.rriif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2019.pdf>, (19.04.2019.)

¹⁴⁶ Belak, V. et al.: op. cit., str. 674

Tablica 9: Shema obračuna plaće

Red.br.	OPIS	OBRAČUN PLAĆE	Primjer
1.	PLAĆA (bruto)		15.000,0
2.	Doprinosi za MO:	20 %	3.000,00
	I. stup	15 %	2.000,00
	II. stup	5 %	1.000,00
3.	DOHODAK	red. br. 1 – 2	12.000,00
4.	Osnovni osobni odbitak	3.800,00	3.800,00
5.	Osobni odbitak za djecu i uzdržavane članove obitelji	2.500,00 x faktor	(1,4) 3.500,00
6.	Porezna osnovica	Red. br. 3 – 4 – 5	4.700,00
7.	Porez	do 30.000,00 x 24% iznad 30.000,00 x 36%	1.128,00
8.	Prizez	Ako je propisani (ako je propisano plaćanje prireza u gradu ili općini)	0,00
9.	Ukupno porez i prizez	Porez + prizez (9 + 10)	1.128,00
10.	Neto-plaća	Red. br. 3 – 9	10.872,00
11.	Doprinos za obvezno zdravstveno osiguranje	16,5%	2.475,00
12.	Ukupno doprinosi na plaću	16,5%	2.475,00
13.	UKUPNO TROŠAK POSLODAVCA	Red.br. 1 + 12	17.475,00

Izvor: Izradio autor

Obveza poreza na dohodak ovisi o visini neoporezivog dijela dohotka radnika – osobnog odbitka koji ovisi o njegovu obiteljskom statusu. Od 1. siječnja 2017. osnovni osobni odbitak iznosi 3.800,00 kn mjesečno koji se može povećati putem faktora za djecu i/ili druge uzdržavane članove obitelji te s osnove invalidnosti. Osobni odbitak poreznog obveznika čini osnovni osobni odbitak uvećan za iznose osobnog odbitka na koje porezni obveznik ostvaruje pravo. Dio osobnog odbitka na koje radnik ima pravo utvrđuje se primjenom propisanog faktora na fiksnu osnovicu od 2.500,00 kn.

Tablica 10: Pregled osobnih odbitaka

Osobni odbici	Koeficijent	Mjesečni iznos u kn
Uzdržavani članovi uže obitelji	0,7	1.750,00
Prvo uzdržavano dijete	0,7	1.750,00
Drugo uzdržavano dijete (za svako daljnje dijete koeficijent se progresivno uvećava i to do devetog uzdržavanog djeteta kako slijedi: 1,4; 1,9; 2,5; 3,2; 4,0; 4,9; 5,9 te za svako daljnje uzdržavano dijete koeficijent se uvećava za 1,1 više u odnosu na prethodno)	1,0	2.500,00
Invalidnost poreznog obveznika, svakog uzdržavanog člana uže obitelji i svakog uzdržavanog djeteta	0,4	1.000,00
Invalidnost utvrđena po jednoj osnovi 100%	1,5	3.750,00

Izvor: Izradio autor prema **Pravilniku o porezu na dohodak**, Narodne novine, br. 10/17., 128/17., 106/18., 01/19.

Osnovica za obračun poreza na dohodak utvrđuje se na način da se bruto plaća umanjuje za doprinose iz plaće te za osobni odbitak. Zakonom o porezu na dohodak određene su i stope poreza na dohodak. Ukupno obračunati porez na dohodak predstavlja osnovicu za obračun prireza na porez na dohodak.

Tablica 11: Stope poreza na dohodak

Stopa poreza na dohodak	Mjesečna porezna osnovica	Godišnja porezna osnovica
24 %	do 30.000,00 kn	do 360.000,00 kn
36%	iznad 30.000,00 kn	iznad 360.000,00 kn

Izvor: Izradio autor prema **Pravilniku o porezu na dohodak**, Narodne novine, br. 10/17., 128/17., 106/18., 01/19.

Prilog 9: Obračunska lista za isplatu plaća radnika

O P I S	RADNICI						
	I.B.	Z.P.	M.C.	S.M.	D.M.	A.M.	UKUPNO
1	2	3	4	5	6	7	8
I. OBRAČUN DOPRINOSA							
IZNOSI U KUNAMA							
1. IZNOS PLAĆE – BRUTO	8.995,93	8.995,93	8.995,93	8.995,93	8.995,93	8.995,93	53.975,58
2. Iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti (I. STUP)	1349,39	1349,39	1349,39	1349,39	1349,39	1349,39	8.096,34
3. Iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individ. kapit. štednje (II. stup)	449,8	449,8	449,8	449,8	449,8	449,8	2698,8
4. Iznos doprinosa za osnovno zdravstveno osiguranje	1484,33	1484,33	1484,33	1484,33	1484,33	1484,33	8.905,98
II. OBRAČUN POREZA							
1. IZNOS PLAĆE UKUPNO	8.995,93	8.995,93	8.995,93	8.995,93	8.995,93	8.995,93	53.975,58
1.1. Za mjesec	OŽUJAK	OŽUJAK	OŽUJAK	OŽUJAK	OŽUJAK	OŽUJAK	OŽUJAK
2. IZDACI (ukupno) (od 2.1. do 2.5.):	1799,19	1799,19	1799,19	1799,19	1799,19	1799,19	10.795,14
2.1. Doprinosa za mirovinsko osig. I. STUP	1349,39	1349,39	1349,39	1349,39	1349,39	1349,39	8.096,34
2.2. Doprinosa za mirovinsko osig. II. STUP	449,8	449,8	449,8	449,8	449,8	449,8	2698,8
2.3. Ostali doprinosi obračunani i obustavljeni od primitaka	0	0	0	0	0	0	0
3. DOHODAK (1. – 2.)	7.196,74	7.196,74	7.196,74	7.196,74	7.196,74	7.196,74	43.180,44
4. NEOPOREZIVI ODBITAK	7.196,74	3.800,00	5.550,00	7.196,74	3.800,00	7.196,74	34.740,22
5. POREZNA OSNOVICA (3. – 4.)	0	3396,74	1646,74	0	3396,74	0	8.440,22
5.1. Iznos poreza na dohodak po stopi 24%	0	815,22	395,22	0	815,22	0	2.025,66
5.2. Iznos poreza na dohodak po stopi 36 %	0	0	0	0	0	0	0,00
6. Iznos ukupnog poreza (od 5.1. do 5.2.)	0	815,22	395,22	0	815,22	0	2.025,66
7. Umanjenje poreza HRVI	0	0	0	0	0	0	0,00
8. Iznos poreza nakon umanjenja HRVI (6-7)	0	815,22	395,22	0	815,22	0	2.025,66
9. Iznos prireza porezu na dohodak	0	81,52	39,52	0	81,52	0	202,56
10. UKUPNO POREZ I PRIREZ (8. + 9.)	0	896,74	434,74	0	896,74	0	2.228,22
III. NETO PLAĆA (III.3. – III.10.)	7.196,74	6.300,00	6.762,00	7.196,74	6.300,00	7.196,74	40.952,22
1. Naknada troškova prijevoza	714,00	478,50	574,00	680,00	475,00	712,00	3.633,50
2. Obustave (kredit, članarine...)	0	-1.214,31	0,00	0,00	0,00	0	-1.214,31
3. ISPLATA RADNIKU (III. + 1. – 2.)	7.910,74	5.564,19	7.336,00	7.876,74	6.775,00	7.910,74	43.373,41
Stož s povećanim trajanjem I. stup - 3,61%	324,75	324,75	324,75	324,75	324,75	324,75	1.948,50
Stož s povećanim trajanjem II. stup - 1,25%	112,45	112,45	112,45	112,45	112,45	112,45	674,70
IV. Ukupno stož s povećanim trajanjem - 4,86%	437,20	437,20	437,20	437,20	437,20	437,20	2.623,20
V. Ukupni trošak plaće (I.1.+I.4.+III.1.+IV.):							69.138,26

Izvor: Interna dokumentacija promatranog poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

Prilog 10: Obračun isplaćene plaće/naknade plaće – obrazac IP1

Obrazac IP1

OBRAČUNSKA ISPRAVA ZA ISPLATU PLAĆE – NAKNADE PLAĆE 19/18

I. PODACI O POSLODAVCU

PRIJEVOZNIČKI OBRT

NASELJE

OIB

IBAN: HR3123600011

II. PODACI O RADNIKU

OIB

IBAN: HR87240000832

III. RAZDOBLJE NA KOJE SE PLAĆA ODNOSI: GODINA 2019. MJESEC 03. DANI U MJESECU OD 01 DO 31

IV. DJELATNIK

ŠIFRA	PREZIME I IME	RADNO MJESTO	O I B	MJESTO RADA	ŠIFRA OPĆINE	ŠIFRA OPĆINE RADA
2	D.M.	Vozač CMV			0990	0990

V. ELEMENTI OBRAČUNA

OD DANA	DO DANA	ZA MJESEC	GODINA	DATUM ISPLATE	DATUM UPLETE DOPRINOSA	KOEF. OSOBNOG ODBITKA
01-03-'19	31-03-'1	3	2019.	12-04-2019	12-04-2019	1,0

VI. PODACI O RADNOM VREMENU I PLAĆI

	SATI/DATUM/IZNOS	IZNOS U KN
0. OSNOVICA ZA OBRAČUN (BRUTO PLAĆA – 8.995,93 kn)		8.995,93
STIMULACIJA		0,00
1. PLANIRANI REDOVITI FOND SATI (za razdoblje isplate)	172	
1.1. Sati rada danju po rasporedu radnog vremena	172	
1.2. Sati rada noću po rasporedu radnog vremena		
2. OSTVARENI SATI PO VREMENU	155	8.106,80
2.1. Sati rada danju	155	8.106,80
2.1.1. Sati redovitog rada po rasporedu radnog vremena	155	8.106,80
2.1.2. Sati prekovremenog rada		
2.1.3. Sati rada u dane blagdana ili neradnih dana		
2.2. Sati rada noću		
2.2.1. Sati redovitog rada po rasporedu radnog vremena		
2.2.2. Sati prekovremenog rada		
2.2.3. Sati rada u dane blagdana ili neradnih dana		
2.3. Sati pripravnosti (ukupno)		
3. SATI ZA KOJE SE OSTVARUJE PRAVO NA NAKNADU	17	889,13
3.1. Sati godišnjeg odmora	17	889,13
3.2. Sati privremene sprječivosti za rad zbog bolesti		
3.3. Sati blagdana i neradnih dana		
3.4. Sati plaćenog dopusta		
3.5. Sati u kojima je radnik odbio raditi zbog neprovedenih mjera zaštite		
3.6. Sati prekida rada do kojeg je došlo krivnjom poslodavca ili uslijed drugih okolnosti za koje radnik nije odgovoran		
3.7. Sati u kojima radnik ne radi zbog drugih opravdanih razloga određenim zakonom, dr. propisom, kolektivnim ugovorom		
3.8. Sati bolovanja na teret fonda		
4. SATI U KOJIMA RADNIK NIJE RADIO IZ RAZLOGA ZA KOJE JE SAM ODGOVORAN		
5. UKUPNO SATI (2+3+4)	172	8.995,93
6. OSTALI PROPISANI, UTVRĐENI ILI UGOVORENI DODACI I PRIMICI		
7. UKUPNI IZNOS PRIMITAKA PO OSNOVAMA IZ TOČKE 2. – 6.	172	8.995,93
8. VRSTE I IZNOS DOPRINOSA ZA OBVEZNA OSIGURANJA KOJI SE OBUSTAVLJAJU IZ PLAĆE		1.799,19
8.1. Za mirovinsko osiguranje temeljem generacijske solidarnosti (I. STUP) – 15 %		1.349,39
8.2. Za mirovinsko osiguranje temeljem individualne kapitalizirane štednje (II. STUP) – 5 %		449,80
9. DOHODAK (7 – 8)		7.196,74
10. IZNOS OSOBNOG ODBITKA (koeficijent x 3.800,00)		3.800,00
11. OSNOVICA ZA OPOREZIVANJE		3.396,74
12. IZNOS PREDUJMA POREZA I PRIREZA POREZU NA DOHODAK		896,74
12.1. Iznos poreza na dohodak (24% do 30.000,00 kn)		815,22
12.2. Iznos prireza na dohodak (10%)		81,52
13. UTVRĐENI IZNOS NETO PLAĆE – NAKNADE		6.300,00
14. OSNOVA I IZNOS OBUSTAVE		0,00
15. OSNOVA I IZNOS DODATKA – naknada troš.prijevoza		475,00
16. UTVRĐENI IZNOS ZA ISPLATU		6.775,00
17. DATUM ISPLATE	12-04-2019	
18. DATUM DOSPIJEĆA PLAĆE ILI NAKNADE PLAĆE KOJE NIJE ISPLAĆENA ILI NIJE ISPLAĆENA U CIJELOSTI		
19. VRSTE I IZNOS DOPRINOSA ZA OBVEZNA OSIGURANJA KOJI SE OBRAČUNAVAJU NA PLAĆU		1.484,33
19.1. Za obvezno zdravstveno osiguranje (16,5 %)		1.484,33
20. STAŽ S POVEĆANIM TRAJANJEM (4,86%)		437,50
20.1. Staž s povećanim trajanjem I.stup (3,61%)		324,75
20.2. Staž s povećanim trajanjem II.stup (1,25%)		112,45
21. UKUPNI TROŠAK PLAĆE UVEĆAN ZA NAKNADU TROŠ.PRIJEVOZA (0 + 19 + 15 + 20)		11.392,76

Napomene: Ostali podaci prema čl.3.st.2. Pravilnika o sadržaju obračuna plaće, naknade plaće ili otpremine (NN br. 37/11) nisu navedeni jer u mjesecu za koji se plaća odnosno naknada plaće isplaćuje nisu ostvareni.

Prijevozniki obrt

Potvrda primitka

Potpis

DATUM

15-04-2019

OIB

Stranica 1/1

Izvor: Interna dokumentacija promatranog poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

Prilog 11: Obrazac JOPPD

MINISTARSTVO FINANCIJA, POREZNA UPRAVA
SREDIŠNJI REGISTAR OSIGURANIKA

OBRAZAC JOPPD
- stranica A-

I Z V J E Š Ć E
o primicima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obvezna osiguranja
na dan 12.04.2019.

I.	OZNAKA IZVJEŠĆA	19102	II.	VRSTA IZVJEŠĆA	1
III.	PODACI O:		III.1.	PODNOŠITELJU IZVJEŠĆA	III.2. OBVEZNIKU PLAĆANJA
1.	Naziv/ime i prezime		PRIJEVOZNIČKI OBRT		
2.	Adresa				
3.	Adresa elektroničke pošte				
4.	OIB				
5.	Oznaka podnosioca	2			
IV.1.	BROJ OSOBA ZA KOJE SE PODNOSI IZVJEŠĆE	6	IV.2.	BROJ REDAKA NA POPISU POJEDINAČNIH OBRAČUNA SA STRANICE B	6
V.	PODACI O UKUPNOM IZNOSU OBRAČUNANOG PREDUJMA POREZA NA DOHODAK I PRIREZA POREZU NA DOHODAK				IZNOS
1.	Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi nesamostalnog rada (1.1.+1.2.)				2228,22
1.1.	Ukupan zbroj stupaca 14.1. i 14.2. sa stranice B pod oznakom stjecatelja primitka/osiguranika (plaća)				2228,22
1.2.	Ukupan zbroj stupaca 14.1. i 14.2. sa stranice B pod oznakom stjecatelja primitka/osiguranika (mirovina)				0.00
2.	Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi dohotka od kapitala				0.00
3.	Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi dohotka od imovinskih prava i posebnih vrsta imovine				0.00
4.	Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi dohotka od osiguranja				0.00
5.	Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi primitka od kojeg se utvrđuje drugi dohodak				0.00
6.	Ukupan iznos predujma poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak po osnovi dohotka od kamata				0.00
VI.	PODACI O UKUPNOM IZNOSU OBRAČUNANOG DOPRINOSA				
VI.1.	DOPRINOS ZA MIROVINSKO OSIGURANJE NA TEMELJU GENERACIJSKE SOLIDARNOSTI				
1.	Ukupan iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti po osnovi radnog odnosa				8096.34
2.	Ukupan iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti po osnovi drugog dohotka				0.00
3.	Ukupan iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti po osnovi poduzetničke plaće				0.00
4.	Ukupan iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti za osiguranike za koje se doprinos uplaćuje prema posebnim propisima				0.00
5.	Ukupan iznos posebnog doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti za osobe osigurane u određenim okolnostima				0.00
6.	Ukupan iznos dodatnog doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem				1948.50
7.	Ukupan iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju generacijske solidarnosti po osnovi obavljanja samostalne djelatnosti za osobe koje su same za sebe obvezne obračunati doprinose				0.00
VI.2.	DOPRINOS ZA MIROVINSKO OSIGURANJE NA TEMELJU INDIVIDUALNE KAPITALIZIRANE ŠTEDNJE				
1.	Ukupan iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje po osnovi radnog odnosa				2698.80
2.	Ukupan iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje po osnovi drugog dohotka				0.00
3.	Ukupan iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje po osnovi poduzetničke plaće				0.00
4.	Ukupan iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje za osiguranike za koje se doprinos uplaćuje prema posebnim propisima				0.00
5.	Ukupan iznos dodatnog doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem				674.70
6.	Ukupan iznos doprinosa za mirovinsko osiguranje na temelju individualne kapitalizirane štednje po osnovi obavljanja samostalne djelatnosti za osobe koje su same za sebe obvezne obračunati doprinose				0.00

VI.3.	DOPRINOS ZA ZDRAVSTVENO OSIGURANJE	
1.	Ukupan iznos doprinosa za zdravstveno osiguranje po osnovi radnog odnosa	8905.98
2.	Ukupan iznos doprinosa za zaštitu zdravlja na radu po osnovi radnog odnosa	0.00
3.	Ukupan iznos doprinosa za zdravstveno osiguranje po osnovi poduzetničke plaće	0.00
4.	Ukupan iznos doprinosa za zaštitu zdravlja na radu po osnovi poduzetničke plaće	0.00
5.	Ukupan iznos doprinosa za zdravstveno osiguranje po osnovi drugog dohotka	0.00
6.	Ukupan iznos posebnog doprinosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	0.00
7.	Ukupan iznos dodatnog doprinosa za zdravstveno osiguranje – za obveznike po osnovi korisnika mirovina	0.00
8.	Ukupan iznos doprinosa za zdravstveno osiguranje - za osiguranike za koje se doprinos uplaćuje prema posebnim propisima	0.00
9.	Ukupan iznos doprinosa za zaštitu zdravlja na radu - za osiguranike za koje se doprinos uplaćuje prema posebnim propisima	0.00
10.	Ukupan iznos posebnog doprinosa za zaštitu zdravlja na radu - za osobe osigurane u određenim okolnostima	0.00
11.	Ukupan iznos doprinosa za zdravstveno osiguranje po osnovi obavljanja samostalne djelatnosti za osobe koje su same za sebe obvezne obračunati doprinose	0.00
12.	Ukupan iznos doprinosa za zaštitu zdravlja na radu po osnovi obavljanja samostalne djelatnosti za osobe koje su same za sebe obvezne obračunati doprinose	0.00
VI.4.	DOPRINOS ZA ZAPOSŁJAVANJE	
1.	Ukupan iznos doprinosa za zapošljavanje	0.00
2.	Ukupan iznos posebnog doprinosa za zapošljavanje osoba s invaliditetom	0.00
3.	Ukupan iznos doprinosa za zapošljavanje po osnovi poduzetničke plaće	0.00
4.	Ukupan iznos doprinosa za zapošljavanje po osnovi obavljanja samostalne djelatnosti za osobe koje su same za sebe obvezne obračunati doprinose	0.00
VII.	ISPLAĆENI NEOPOREZIVI PRIMICI	3633.50
VIII.	NAPLAĆENA KAMATA ZA DOPRINOS ZA MIROVINSKO OSIGURANJE NA TEMELJU INDIVIDUALNE KAPITALIZIRANE ŠTEDNJE	0.00
IX.	UKUPAN IZNOS NEOPOREZIVIH PRIMITAKA NEREZIDENATA KOJE ISPLAĆUJU NEPROFITNE ORGANIZACIJE DO PROPISANOG IZNOSA	0.00
X.	PODACI O BROJU OSOBA I NAKNADI UTVRĐENOJ SUKLADNO ODREDBAMA ZAKONA O PROFESIONALNOJ REHABILITACIJI I ZAPOSŁJAVANJU OSOBA S INVALIDITETOM	0.00
1.	Broj osoba s invaliditetom koje je obveznik bio dužan zaposłiti	0
2.	Iznos obračunane naknade	0.00

I. OIB podnositelja izvješća _____ II. Oznaka izvješća 19102 III. Vrsta izvješća I IV. Redni broj stranice 1 / 1

I. Redni broj	2. Šifra općine/ grada prebivališta /boravišta	4. OIB stjecatelja/ osiguranika	6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž s povećanim trajanjem	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	10. Ukupni sati rada prema kojima se radi obračun	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10. - odrađeni sati rada)	11. Iznos primika (oporezivi)	12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem - II STUP	12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom	13.2. Izdatak - uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.4. Osnovni odbitak	14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	15.1. Oznaka neoporezivog primika	16.1. Oznaka načina isplate	17. Obračunani primik od nesam. rada (plaća)	3. Šifra općine/ grada rada	5. Ime i prezime stjecatelja/ osiguranika	6.2. Oznaka primika/ obveze doprinosa	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	9. Oznaka punog/ nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje - II STUP	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	13.1. Izdatak	13.3. Dohodak	13.5. Porezna osnovica	14.2. Iznos obračunanog poreza porezu na dohodak	15.2. Iznos neoporezivog primika	16.2. Iznos za isplatu
																				00990	-	0001	DA	3	172	0	8995.93	1349.39	1484.33	0.00	112.45	0.00	1799.19	7196.74	0.00	19	1
1	00990	-	0001	DA	3	172	0	8995.93	1349.39	1484.33	0.00	112.45	0.00	1799.19	7196.74	0.00	19	1	8995.93	07191	I.B.	0001	NE	1	01.03.2019.	31.03.2019.	8995.93	449.80	0.00	324.75	0.00	0.00	7196.74	0.00	0.00	714.00	7910.74
2	00990	-	0001	DA	3	172	0	8995.93	1349.39	1484.33	0.00	112.45	0.00	1799.19	3800.00	815.22	19	1	8995.93	07191	Z.P.	0001	NE	1	01.03.2019.	31.03.2019.	8995.93	449.80	0.00	324.75	0.00	0.00	7196.74	3396.74	81.52	478.50	6778.50
3	00990	-	0001	DA	3	172	0	8995.93	1349.39	1484.33	0.00	112.45	0.00	1799.19	5550.00	395.22	19	1	8995.93	07191	M.C.	0001	NE	1	01.03.2019.	31.03.2019.	8995.93	449.80	0.00	324.75	0.00	0.00	7196.74	1646.74	39.52	574.00	7336.00
4	00990	-	0001	DA	3	172	0	8995.93	1349.39	1484.33	0.00	112.45	0.00	1799.19	7196.74	0.00	19	1	8995.93	07191	S.M.	0001	NE	1	01.03.2019.	31.03.2019.	8995.93	449.80	0.00	324.75	0.00	0.00	7196.74	0.00	0.00	680.00	7876.74
5	00990	-	0001	DA	3	172	0	8995.93	1349.39	1484.33	0.00	112.45	0.00	1799.19	3800.00	815.22	19	1	8995.93	07191	D.M.	0001	NE	1	01.03.2019.	31.03.2019.	8995.93	449.80	0.00	324.75	0.00	0.00	7196.74	3396.74	81.52	475.00	6775.00
6	00990	-	0001	DA	3	172	0	8995.93	1349.39	1484.33	0.00	112.45	0.00	1799.19	7196.74	0.00	19	1	8995.93	07191	A.M.	0001	NE	1	01.03.2019.	31.03.2019.	8995.93	449.80	0.00	324.75	0.00	0.00	7196.74	0.00	0.00	712.00	7910.74

Izvor: Interna dokumentacija promatranog poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

Prilog 12: Izvadak sa transakcijskog računa



UniCredit Group

Zagrebačka banka d.d.
Paromlinska 2
10000 Zagreb
OIB: 11223344556
IBAN: HR8823600001XXXXXXXXXX
SWIFT adresa: ZABHR2X

Zagreb, 12.04.2019.

IZVADAK br. 55

OIB: 11122233344
MB: 1234567

123456
Prijevoznički obrt
Karlovac 13
47000 KARLOVAC

IBAN:HR3123600001XXXXXXXXXX

RED. BROJ	Datum knjiženja Referenca	Datum valute	Račun i naziv uplatitelja/primatelja	Poziv na br. zaduženja Poziv na broj odobrenja Opis prometa	Duguje	Potražuje
Račun: 11XXXXXXXXXX Kunski račun			Oznaka valute: HRK	PRETHODNO STANJE (br. 54/ 11.04.2019.		554.585,99
1	12.04.2019.	12.04.2019.	HR1210010051863000160 Državni proračun RH	HR68 8168-11122233344-19102 Doprinos za M.O. I. stup	8.096,34	
2	12.04.2019.	12.04.2019.	HR7610010051700036001 Doprinos MIO II. stup	HR68 2283-11122233344-19102 Doprinos za M.O. II. stup	2.698,80	
3	12.04.2019.	12.04.2019.	HR2510010051717916064 Grad Karlovac	HR68 1880-11122233344-19102 Porez na doh.i prizrev por. na doh.	2.228,22	
4	12.04.2019.	12.04.2019.	HR0024000083200000001 I.B.	HR67 11122233344-19102-0 HR69 40002-11122233344-100 SALA Plaća za 03. mjesec I.B.	7.196,74	
5	12.04.2019.	12.04.2019.	HR0024000083200000001 I.B.	HR67 11122233344-19102-0 HR69 40002-11122233344-190 SALA Prijevoz za 03. mjesec I.B.	714,00	
6	12.04.2019.	12.04.2019.	HR0024000083200000002 Z.P.	HR67 11122233344-19102-0 HR69 40002-11122233344-100 SALA Plaća za 03. mjesec Z.P.	5.085,69	
7	12.04.2019.	12.04.2019.	HR0024000083200000002 Z.P.	HR67 11122233344-19102-0 HR69 40002-11122233344-190 SALA Prijevoz za 03. mjesec Z.P.	478,50	
8	12.04.2019.	12.04.2019.	HR0024000083200000003 M.C.	HR67 11122233344-19102-0 HR69 40002-11122233344-100 SALA Plaća za 03. mjesec M.C.	6.762,00	
9	12.04.2019.	12.04.2019.	HR0024000083200000003 M.C.	HR67 11122233344-19102-0 HR69 40002-11122233344-190 SALA Prijevoz za 03. mjesec M.C.	574,00	
10	12.04.2019.	12.04.2019.	HR0024000083200000004 S.M.	HR67 11122233344-19102-0 HR69 40002-11122233344-100 SALA Plaća za 03. mjesec S.M.	7.196,74	
11	12.04.2019.	12.04.2019.	HR0024000083200000004 S.M.	HR67 11122233344-19102-0 HR69 40002-11122233344-190 SALA Prijevoz za 03. mjesec S.M.	680,00	
12	12.04.2019.	12.04.2019.	HR0024000083200000005 D.M.	HR67 11122233344-19102-0 HR69 40002-11122233344-100 SALA Plaća za 03. mjesec D.M.	6.300,00	
13	12.04.2019.	12.04.2019.	HR0024000083200000005 D.M.	HR67 11122233344-19102-0 HR69 40002-11122233344-190 SALA Prijevoz za 03. mjesec D.M.	475,00	
14	12.04.2019.	12.04.2019.	HR0024000083200000001 A.M.	HR67 11122233344-19102-0 HR69 40002-11122233344-100 SALA Plaća za 03. mjesec A.M.	7.196,74	
15	12.04.2019.	12.04.2019.	HR0024000083200000001 A.M.	HR67 11122233344-19102-0 HR69 40002-11122233344-190 SALA Prijevoz za 03. mjesec A.M.	712,00	
16	12.04.2019.	12.04.2019.	HR6510010051550100001 HZZO	HR68 8486-11122233344-19102 Doprinos za obv. zdrav. osig.	8.905,98	
17	12.04.2019.	12.04.2019.	HR1210010051863000160 Državni proračun RH	HR68 8192-11122233344-19102 Doprinos za M.O. I. stup – staža s povećanim trajanjem	1.948,50	
18	12.04.2019.	12.04.2019.	HR7610010051700036001 Doprinos MIO II. stup	HR68 2321-11122233344-19102 Doprinos za M.O. II. stup – staža s povećanim trajanjem	674,70	
19	12.04.2019.	12.04.2019.	HR9524020061031262160 ERSTE BANKA	HR67 11122233344-19102-0 HR05 162400000-5115268000 SALA Kredit-Pl. za 03. mjesec Z.P.	1.214,31	
Ukupan broj prometa:					19	0
Ukupan iznos prometa:					69.138,26	0,00
NOVO STANJE:						485.447,73

Ovaj izvadak je punovaljan bez pečata i potpisa jer je tiskan na elektroničkom računalu.

Sve dodatne obavijesti rado ćemo Vam dati u poslovnici/direkciji Banke u kojoj ste otvorili račun ili telefonom, na broj 01/3 789766, radnim danom od 8:30 sati do 20:00 sati, subotom od 8:00 sati do 13:00 sati.

Izvor: Interna dokumentacija promatranog poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

6.2.3.2. *Naknade troškova radnika i ostala materijalna prava*

Naknade troškova radnika i izdaci za ostala materijalna prava do propisanog neoporezivog iznosa evidentiraju se u okviru posebne kontne skupine. Međutim, ako naknade troškova radnika i izdaci za ostala materijalna prava prelaze propisani neoporezivi iznos, tada se iznos tih naknada i izdataka za koji prelaze propisani neoporezivi iznos smatra plaćom te se obračunava i evidentira kao plaća. Pod naknadama troškova radnika podrazumijeva se:¹⁴⁷

- dnevnice za službena putovanja u zemlji i inozemstvu;
- terenski i drugi dodaci;
- troškovi prijevoza i noćenja na službenom putu i za rad na terenu;
- naknade troškova prijevoza na posao i s posla do visine troškova javnog prijevoza;
- naknade za korištenje privatnog automobila u službene svrhe do 2,00 kn po prijednom kilometru;
- troškovi općeg i posebnog obrazovanja i stručnog usavršavanja radnika i menadžmenta.

Pod izdacima za ostala materijalna prava podrazumijevaju se nagrade radnicima za navršene godine radnog staža, prigodne nagrade, otpremnine, dar djetetu i slične naknade. U naknade troškova radnika i izdatke za ostala materijalna prava radnika uključuju se i potpore radnicima (za bolovanje, invalidnost, smrt člana uže obitelji, za novorođeno dijete i sl.) te nagrade za praktični rad i stipendije učenicima i studentima.¹⁴⁸

Naknade troškova radnika i izdaci za ostala materijalna prava radnika do propisanog neoporezivog iznosa evidentiraju se u okviru kontne skupine 46 *Ostali troškovi poslovanja*¹⁴⁹.

Terenski dodatak je naknada koju poslodavac isplaćuje radniku kada radnik boravi izvan svojeg mjesta prebivališta ili uobičajenog boravišta radi poslova koje obavlja izvan sjedišta poslodavca ili sjedišta izdvojene poslovne jedinice poslodavca u kojoj je radnik zaposlen te kada poslodavac obavlja takvu vrstu djelatnosti koja je po svojoj prirodi vezana za rad na terenu.¹⁵⁰

Poslodavac može svojim radnicima isplaćivati naknade za troškove prijevoza na posao i s posla. Neoporezivim iznosom naknade troškova prijevoza na posao i s posla smatra se iznos stvarnih izdataka prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte odnosno do visine cijene mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte mjesnog ili međumjesnog javnog prijevoza.¹⁵¹

¹⁴⁷ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 219

¹⁴⁸ Ibidem, str. 220

¹⁴⁹ O tome detaljnije cf. infra točku 6.2.5. Ostali troškovi poslovanja

¹⁵⁰ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 221

¹⁵¹ Ibidem, str. 222

6.2.4. Amortizacija

Amortizacija je trošak nadoknade nabavne vrijednosti nematerijalne i materijalne imovine koja se zbog svojeg dugotrajnog vijeka uporaba ne može pri nabavi izravno knjižiti na račun troška razdoblja.¹⁵²

Kao računovodstvena kategorija, amortizacija predstavlja racionalan i sustavan raspored nabave dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine, tj. amortizacijske svote neke imovine u očekivanom korisnom vijeku uporabe ili trajanja te imovine. Tako se npr. amortizacija može obrazložiti postupnim smanjenjem mogućnosti korištenja imovine, smanjenjem njezine vrijednosti zbog vremena uporabe, tehnološko ili ekonomsko zastarijevanje i sl.¹⁵³

Postupak amortizacije općenito treba počivati na dobro odmjerenim pravilima koji će odraziti načela da se prihodi određenog razdoblja terete za rashode koji su nastali u svezi s ostvarenjem tih prihoda, tj. „načelo sučeljavanja“ prema kojem rashode treba priznati u istom razdoblju kada i prihode koji su te rashode prouzročili.¹⁵⁴

Imovina materijalnog ili nematerijalnog oblika podliježu amortizaciji ako ispunjava ove kriterije:¹⁵⁵

- od imovine se očekuje da će se koristiti dulje od jednog obračunskog razdoblja;
- ima ograničeni vijek trajanja;
- društvo je drži za uporabu u proizvodnji ili prodaji robe i pružanju usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe.

Dugotrajna nematerijalna ili materijalna imovina koja ima neograničeni vijek upotrebe ne podliježe obračunu amortizacije jer se kod takve imovine ne troše ekonomske koristi utjelovljene u toj imovini. Sukladno prethodno navednim uvjetima može se zaključiti da se zbog neograničenog vijeka upotrebe i zbog toga što se ne troše ekonomske koristi sadržane u njima, amortizaciji ne podliježu zemljišta, šume i slični obnovljivi prirodni resursi te knjige u knjižnicama koje imaju trajnu vrijednost, spomenici kulture, slike i druga umjetnička djela trajne vrijednosti.¹⁵⁶

Jedan od ključnih elemenata potrebnih za utvrđivanje iznosa troška amortizacije jest vijek upotrebe (korisni vijek upotrebe, amortizacijski vijek). Za svaku vrstu dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine koja podliježe obračunu amortizacije poslovni subjekt mora procijeniti njezin vijek upotrebe.

¹⁵² Belak, V. et al.: op. cit., str. 694

¹⁵³ Ibidem

¹⁵⁴ Ibidem

¹⁵⁵ Ibidem, str. 695

¹⁵⁶ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 200

Vijek upotrebe se definira kao:¹⁵⁷

- razdoblje u kojem se očekuje da će imovina biti dostupna subjektu za upotrebu,
- broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od te imovine.

Predmeti dugotrajne imovine čija je pojedinačna nabavna vrijednost u trenutku nabave manja od 3.500,00 kn mogu se priznati u porezni rashod jednokratno u trenutku njihova stavljanja u uporabu. Naime, prema odredbama Zakona o porezu na dobit, dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je trošak nabave veći od 3.500,00 kn i vijek uporabe dulji od godinu dana.¹⁵⁸

Na temelju procjene vijeka upotrebe utvrđuju se godišnje amortizacijske stope po kojima se utvrđuje godišnji iznos amortizacije kod vremenskih metoda amortizacije odnosno amortizacija po proizvedenom učinku temeljem koje se utvrđuje godišnji iznos amortizacije kod funkcionalne metode. Za svrhu priznavanja troška amortizacije kao porezno priznatog rashoda kod utvrđivanja osnove poreza na dobit u Zakonu o porezu na dobit, propisana je primjena linearne metode amortizacije te je ujedno propisan vijek upotrebe i najviše porezno dopustive amortizacijske stope. Te stope navedene su u tablici 12.

Tablica 12: Vijek upotrebe i porezno dopustive amortizacijske stope

Tek.b r.	Naziv imovine	Godišnja (redovna) amortizacijska stopa	Amortizacijski vijek u godinama	Dvostruka (ubrzana) godišnja amortizacijska stopa	Amortizacijski vijek u godinama prema ubrzanoj stopi
1.	Građevinski objekti	5%	20	10%	10
2.	Brodovi – veći od 1000 BRT	5%	20	10%	10
3.	Osobni automobili	20%	5	40%	2,5
4.	Vozila (teretna) i mehanizacija	25%	4	50%	2
5.	Oprema (strojevi, uređaji, postrojenja, cjevovodi, aparati, pokućstvo i dr.)	25%	4	50%	2
6.	Računala i računalna oprema, software, telekomunikacijska oprema	50%	2	100%	1
7.	Nematerijalna imovina	25%	4	50%	2
8.	Osnovno stado	20%	5	40%	2,5
9.	Ostala (nespomenuta) imovina	10%	10	20%	5

Izvor: Izradio autor na temelju Belak, V. et al.: **Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja**, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, 2018., str. 698


¹⁵⁷ Ibidem, str. 202

¹⁵⁸ **Zakon o porezu na dobit**, Narodne novine, br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16., 106/18., čl. 12.

Početak obračuna amortizacije može se razlikovati ako usporedimo zahtjeve računovodstvenih standarda i odredbe Zakona o porezu na dobit. Naime, kada je riječ o dugotrajnoj materijalnoj imovini, standardi nalažu da amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za uporabu, odnosno kad se nalazi na lokaciji i u uvjetima potrebnima za korištenje s namjerama menadžmenta. U slučaju da se korisni vijek trajanja promijenio, društvo donosi odluku o promjeni računovodstvenih procjena.

Primjer odluke o promjeni vijeka uporabe dugotrajne materijalne imovine predočen je u nastavku. Naime, vlasnik promatranog prijevoznikog subjekta je odlučio koristiti porezno dopuštenu (priznatu) amortizaciju odnosno obračunati je prema dvostrukoj (ubrzanoj) stopi, a na temelju promjene vijeka uporabe iz razloga što je preispitao vijek uporabe dugotrajne materijalne imovine te je utvrdio da je vijek uporabe kraći. Stoga je procijenio kako je vijek trajanja za navedeno teretno vozilo 2 godine umjesto dosadašnje 4 godine, a iz razloga što je u promatranj godini imao veći popravak radi djelomičnog uništenja pa je smatrao kako će se imovina prijevremeno istrošiti ili će je prijevremeno prodati.

Prilog 13: Odluka o promjeni procjene vijeka uporabe dugotrajne materijalne imovine

PRIJEVOZI I USLUGE		
VI. _____, _____, _____, _____, HRVATSKA		
IBAN: HRxx xxxx xxxx xxxx x	SWIFT: ZBAHRXX xxxxxxxxxxxx BANKA d.d.	OIB: xxxxxxxxxxxx
GSM: 099/xxx xxxx, 098/xxx xxxx TEL./FAX.: 047/xxx-xxx MAIL: :	PDV ID: HRxxxxxxxxxx	

Na temelju čl. 12. Zakona o porezu na dobit donosim

ODLUKU

o promjeni procjene vijeka uporabe dugotrajne materijalne imovine

Vlasnik xxxx xxxxxx donosi odluku o promjeni vijeka uporabe dugotrajne materijalne imovine kako slijedi:

I.

Prema čl. 12. Zakona o porezu na dobit donosim odluku o ubrzanom otpisu teretnog vozila Mercedes Actros C-xx (4141) nabavljeno dana 27.02.xxxx. po ulaznom računu dobavljača broj 10-POSL1-1, jer je vlasnik preispitao vijek uporabe dugotrajne materijalne imovine te je utvrdio da je vijek uporabe kraći. Vijek trajanja za navedeno teretno vozilo je 2 godine umjesto dosadašnjih 4 godine.

II.

Ubrzani otpis opreme iz članka I. ove Odluke, koja se nalazi u popisu dugotrajne imovine, obaviti će se kroz vijek trajanja od 2,0 godine i povećanjem godišnje amortizacijske stope s 25% na 50% godišnje, što je u skladu i sa porezno priznatim amortizacijskim stopama.

III.

Ova Odluka stupa na snagu danom potpisa.

U xxxxx xxxxxx, 01. siječanj xxxx. Vlasnik

Izvor: Interna dokumentacija promatranog poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

6.2.5. Ostali troškovi poslovanja

Svi ostali troškovi koji nisu materijalno značajni kod poslovnog subjekta mogu se evidentirati u zasebnoj kontnoj skupini koja se uobičajeno naziva *Ostali troškovi poslovanja*. Svaki poslovni subjekt u svom kontnom planu ima navedenu kontnu skupnu budući da se tijekom poslovanja javljaju različiti troškovi koji nisu materijalno značajni i koji se ne javljaju učestalo, ali ih je potrebno evidentirati u računovodstvenoj evidenciji. Ako se takvi troškovi ne mogu evidentirati niti u jednoj drugoj kontnoj skupini, onda će se evidentirati u kontnoj skupini koja se odnosi na ostale troškove poslovanja. U okviru ostalih troškova poslovanja poslovni subjekti uglavnom uključuju troškove reprezentacije te razne članarine, naknade, rente poput primjerice članarina strukovnim udrugama i zajednicama, naknade za šume, naknade za zbrinjavanje i poticajne naknade za ambalažu i ostale ekološke naknade, upravni, sudski troškovi, takse i bilježničke naknade, troškovi stručne literature i tiska, spomenička renta i troškovi zaštite okoliša, naknade i dr. te već spomenute naknade troškova radnika i izdaci za ostala materijalna prava do propisanog neoporezivog iznosa.¹⁵⁹

Prema RRiF-ovom kontnom planu troškovi usluga dijele se na devet skupina i to:¹⁶⁰

- 460 – dnevnice za službena putovanja i putni troškovi;
- 461 – nadoknade troškova, darovi i potpore;
- 462 – troškovi članova uprave;
- 463 – troškovi reprezentacije i promidžbe;
- 464 – troškovi osiguranja;
- 465 – bankovne usluge i troškovi platnog prometa;
- 466 – članarine, nadoknade i slična davanja;
- 467 – porezi koji ne ovise o dobitku i pristojbe;
- 468 – troškovi prava korištenja;
- 469 – ostali troškovi poslovanja – nematerijalni.

Pored troškova radnika i izdataka za ostala materijalna prava, u prijevozničkoj djelatnosti su vrlo značajni i troškovi premija osiguranja, poput troškova premija osiguranja imovine, osiguranja odgovornosti za štete i osiguranja osoba od posljedica nesretnog slučaja. Premije osiguranja predstavljaju naknadu osiguravajućim društvima za prenesene rizike, a redovni su trošak poslovanja za trgovačko društvo.¹⁶¹

¹⁵⁹ Gulin, D. et al.: op. cit., str. 230

¹⁶⁰ RRiF-ov kontni plan za poduzetnike, <https://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2019.pdf>, (19.04.2019.)

¹⁶¹ Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.: op. cit., str. 411

Osiguranje cestovnih vozila je osiguranje koje pokriva svaku štetu odnosno gubitak:¹⁶²

- kopnenih cestovnih vozila na vlastiti motorni pogon osim vozila na tračnicama;
- kopnenih cestovnih vozila bez vlastitog pogona; a obuhvaća:
 - kasko osiguranje cestovnih motornih vozila na vlastiti pogon,
 - kasko osiguranje cestovnih vozila bez vlastitog pogona,
 - ostala kasko osiguranja cestovnih vozila.

Osiguranje od odgovornosti za uporabu motornih vozila je osiguranje koje pokriva sve vrste odgovornosti za upotrebu kopnenih vozila na vlastiti pogon uključujući odgovornost prijevoznika, a obuhvaća:¹⁶³

- obvezno osiguranje vlasnika odnosno korisnika motornih vozila od odgovornosti za štete trećim osobama,
- dragovoljno osiguranje vlasnika odnosno korisnika motornih vozila od odgovornosti za štete trećim osobama,
- osiguranje od odgovornosti vozača za robu primljenu na prijevoz u cestovnom prometu,
- ostala osiguranja od automobilske odgovornosti.

Zajednička osnovna obilježja osiguranja motornih vozila jesu:¹⁶⁴

- vozilo je svako motorno odnosno svako priključno vozilo, pri čemu je motorno vozilo svako vozilo koje se pokreće snagom vlastitih motora, osim tračnih vozila. To su osobna vozila, teretna vozila, autobusi i slična vozila, vučna vozila, radna vozila i radni strojevi, specijalna motorna vozila;
- pokriva gubitak vozila (primjerice krađu ili totalnu štetu od požara), oštećenje vozila i nadoknadu trećim osobama nastalu iz uporabe vozila;
- isključuje transportne rizike (koji su pokriveni transportnim osiguranjem);
- primjenjuje se sustav bonusa i malusa, kojim se premija snižava u postotku do nekog minimalnog iznosa ukoliko osiguranik u promatranom razdoblju ne prouzroči štetu.

Osiguranje vlasnika odnosno korisnika vozila od odgovornosti za štete prema trećim osobama u svakodnevnom govoru naziva se osiguranje od autoodgovornosti i obavezno je prema Zakonu o obaveznim osiguranjima u prometu.¹⁶⁵ Osiguranje od automobilske odgovornosti pokriva štetu nastalu od vučnog vozila kao i štetu nastalu od priključnog vozila.¹⁶⁶

¹⁶² Klasić, K., Andrijanić, I.: **Osnove osiguranja**, Teb – poslovno savjetovanje d.o.o., Zagreb, 2007., str. 117

¹⁶³ Ibidem, str. 118

¹⁶⁴ Ibidem, str. 136

¹⁶⁵ Ibidem, str. 137

¹⁶⁶ Ibidem

Prilog 14: Račun osiguranja priključnog vozila



GENERALI
Osiguranje



Partner Hrvatske
nogometne reprezentacije

GENERALI OSIGURANJE D.D.
ULICA GRADA VUKOVARA
HR-10000 ZAGREB
OIB:
Telefon: 38514600400
Telefaks: 38514600600
E-mail: info.hr@generali.com
http://www.generali.hr
ZAGREB, 18.08.2018.

PRIJEPIS

Račun br.: 118-10601875
Vaš OIB:

Poštovani

Molimo Vas da do 02.09.2018 uplatite niže navedeni iznos. Ako ste u međuvremenu podmirili ovaj račun, zahvaljujemo na uplati.

Broj police	Opis	Datum rate	Premija (kn)
P12-102315	Polica-AO - 1. od 1 rate, broj šasije: W09ZDL2183MM reg oznaka: KA GK	18.08.2018	59,39
Ukupno:			59,39

PDV nije zaračunan temeljem Članka 40 st.1a Zakona o porezu na dodanu vrijednost.

U slučaju neispunjenja dospjele novčane obveze ovlašteni smo, sukladno Ovršnom zakonu, zatražiti određivanje ovrhe temeljem vjerodostojne isprave za vrste osiguranja predviđene Zakonom.

Slovima: pedesetdevet kuna i tridesetdevet lipa

Porez na premiju osiguranja od automobilske odgovornosti 15% osnovica 51,64 kn iznos poreza 7,75 kn.

Ukupno za platiti:

59,39 kn

S poštovanjem,

Georg Engl
Predsjednik Uprave

Ana Marija Vidović
Član Uprave

NALOG ZA NACIONALNA PLAĆANJA

PLATITELJ (naziv/ime i adresa):		Hitno: <input type="checkbox"/> Valuta plaćanja: HRK Iznos: ***59,39
IBAN ili broj računa platitelja:		Model: Poziv na broj platitelja:
IBAN ili broj računa primatelja: HR7623400091400206762		Model: Poziv na broj primatelja: 118-10601875-15
PRIMATELJ (naziv/ime i adresa): GENERALI OSIGURANJE D.D. ULICA GRADA VUKOVARA 284 HR-10000 ZAGREB		Šifra namjene: INSU Opis plaćanja: Premija osiguranja Datum izvršenja: P12-1023153064
Pečat korisnika PU		Polpis korisnika PU

Valuta i iznos: HRK***59,39
IBAN (račun) platitelja ili Primatelja: HR7623400091400206762
Model i poziv na broj platitelja:
IBAN (račun) primatelja: HR7623400091400206762
Model i poziv na broj primatelja: HR06 118-10601875-15
Opis plaćanja: Premija osiguranja
Ovjera:

Obr. HUB 3A - 400-0303



Izvor: Interna dokumentacija promatranog prijevoznčkog subjekta

Tablica 13: Pregled neoporezivih svota naknada, troškova, potpora i nagrada

Red. br.	Vrsta isplate	Svota
I. NAKNADE TROŠKOVA		
1.	Naknade prijevoznih troškova na službenom putovanju	u visini stvarnih izdataka
2.	Naknade troškova noćenja na službenom putu	u visini stvarnih izdataka
3.	Naknade troškova prijevoza na posao i s posla mjesnim (i međumjesnim) javnim prijevozom	u visini stvarnih izdataka prema cijeni mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte odnosno do visine cijene mjesečne odnosno pojedinačne prijevozne karte
4.	Naknade za korištenje privatnog automobila u službene svrhe	do 2,00 kn po prijednom kilometru
II. DNEVNICE, TERENSKI DODATAK I NAKNADA ZA ODVOJENI ŽIVOT		
1.	Dnevnice za službeno putovanje u tuzemstvu koje traje više od 12 sati dnevno i dnevnicu za rad na terenu u tuzemstvu	170,00 kn dnevno, ako je podmiren jedan obrok dnevnica se smanjuje za 30% i tada iznosi 119,00 kn, ako su podmirena dva obroka, dnevnicu se umanjuje za 60% i tada iznosi 68,00 kn
2.	Dnevnice za službeno putovanje u tuzemstvu koje traje više od 8 sati, a manje od 12 sati	do 85,00 kn dnevno, ako je podmiren jedan obrok dnevnica se smanjuje za 30% i tada iznosi 59,50 kn, ako su podmirena dva obroka, dnevnicu se umanjuje za 60% i tada iznosi 34,00 kn
3.	Naknade za odvojeni život od obitelji	do 1.750,00 kn mjesečno
III. OTPREMNINE, DAROVI, NAGRADE ZA RADNE REZULTATE TE VODA I NAPITCI		
1.	Otpremnine prilikom odlaska u mirovinu	do 8.000,00 kn
2.	Otpremnice zbog poslovno uvjetovanih otkaza i osobno uvjetovanih otkaza, prema zakonu kojim se uređuje radni odnos	do visine 6.500,00 kn za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca
3.	Otpremnine zbog osljede na radu ili profesionalne bolesti	do visine 8.000,00 kn za svaku navršenu godinu rada kod tog poslodavca
4.	Prigodne nagrade (božićnica, naknada za godišnji odmor i sl.)	do 2.500,00 kn godišnje
5.	Dar u naravi (dobrima)	do 600,00 kn godišnje
6.	Dar djetetu do 15 godina starosti (koje je do dana 31. Prosinca tekuće godine navršilo 15 godina starosti)	do 600,00 kn godišnje
7.	Novčane nagrade za radne rezultate i drugi oblici dodatnog nagrađivanja radnika (dodatna plaća, dodatak uz mjesečnu plaću i sl.)	do 5.000,00 kn godišnje
8.	Voda te topli i hladni napitci (osim napitaka koji u sebi sadrže alkohol), koje poslodavac na svoj teret omogućuje radnicima za vrijeme radnog vremena	u visini stvarnih troškova (bez odbitka PDV-a)
IV. POTPORE		
1.	Potpore za novorođenče	10.000,00 kn
2.	Potpore za slučaj smrti radnika	do 7.500,00 kn
3.	Jednokratne potpore u slučaju smrti člana uže obitelji radnika	do 3.000,00 kn
4.	Potpore zbog neprekidnog bolovanja radnika dužeg od 90 dana	do 2.500,00 kn godišnje
5.	Premije dobrovoljnog mirovinskog osiguranja	do 500,00 kn mjesečno
V. JUBILARNE NAGRADE		
1.	Za navršenih:	
	- 10 godina radnog staža	do 1.500,00 kn
	- 15 godina radnog staža	do 2.000,00 kn
	- 20 godina radnog staža	do 2.500,00 kn
	- 25 godina radnog staža	do 3.000,00 kn
	- 30 godina radnog staža	do 3.500,00 kn
	- 35 godina radnog staža	do 4.000,00 kn
	- 40 godina radnog staža i svakih narednih 5 godina radnog staža	do 5.000,00 kn

Izvor: Izradio autor prema **Pravilniku o porezu na dohodak**, Narodne novine, br. 10/17., 128/17., 106/18., 01/19.

U prilogu 15 analitička je bruto bilanca kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta kojom je iskazano knjiženje svih konta glavne knjige. Može se sastavljati potkraj svakog mjeseca u svrhu utvrđivanja formalne računске točnosti obavljenih knjiženja ili kako bi se njome promatrao određeni ispis iz glavne knjige, što je u ovom primjeru obuhvaćeno upravljanjem troškovima. Struktura bruto bilance su materijalni troškovi, troškovi usluga, troškovi plaća, troškovi amortizacije i ostali troškovi poslovanja.

Prilog 15: Analitička bruto bilanca

Konto	Opis konta	Tekući promet		Ukupni promet		Saldo	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje
401	MATERIJALNI TROŠKOVI ADMINISTRACIJE, UPRAVE I PRODAJE	4.527,55	0,00	4.527,55	0,00	4.527,55	0,00
4011	MATERIJAL I SREDSTVA ZA ČIŠĆENJE I ODRŽAVANJE	4.527,55	0,00	4.527,55	0,00	4.527,55	0,00
4017	UNIFORMIRANA RADNA ODJEĆA I OBUĆA VOZAČA	9.255,60	0,00	9.255,60	0,00	9.255,60	0,00
404	TROŠAK SITNOG INVENTARA, AMBALAŽE I AUTOGUMA	162.479,45	0,00	162.479,45	0,00	162.479,45	0,00
4040	TROŠKOVI SITNOG INVENTARA	17.296,35	0,00	17.296,35	0,00	17.296,35	0,00
4042	TROŠAK AUTOGUMA ZA KAMIONE, TERETNA VOZILA I STROJEVE I VULKANIZERSKE USLUGE	145.183,10	0,00	145.183,10	0,00	145.183,10	0,00
405	REZERVNI DIJELOVI I MATERIJAL ZA ODRŽAVANJE	147.635,43	0,00	147.635,43	0,00	147.635,43	0,00
4050	REZERVNI DIJELOVI ZA POPRAVAK VLASTITE OPREME	136.432,93	0,00	136.432,93	0,00	136.432,93	0,00
4051	MATERIJAL ZA ODRŽAVANJE OPREME I OBJEKTA	11.202,50	0,00	11.202,50	0,00	11.202,50	0,00
406	POTROŠENA ENERGIJA U PROIZVODNJI	1.315.423,20	0,00	1.315.423,20	0,00	1.315.423,20	0,00
4067	TROŠAK GORIVA , ULJA I MAZIVA ZA TERETNA VOZILA I STROJEVE	1.315.423,20	0,00	1.315.423,20	0,00	1.315.423,20	0,00
40	MATERIJALNI TROŠKOVI	1.639.321,23	0,00	1.639.321,23	0,00	1.639.321,23	0,00
410	TROŠKOVI TELEFONA, PRIJEVOZA I SL.	3.876,60	0,00	3.876,60	0,00	3.876,60	0,00
4100	TROŠKOVI TELEFONA, INTERNETA I SL.	3.541,60	0,00	3.541,60	0,00	3.541,60	0,00
4101	POŠTANSKI TROŠKOVI	335,00	0,00	335,00	0,00	335,00	0,00
412	USLUGE ODRŽAVANJA I ZAŠTITE (SERVISNE USLUGE)	193.413,58	0,00	193.413,58	0,00	193.413,58	0,00
4120	USLUGE SERVISA I POPRAVAKA TERETNIH VOZILA	148.847,68	0,00	148.847,68	0,00	148.847,68	0,00
4122	USLUGE ČIŠĆENJA I PRANJA	25.200,00	0,00	25.200,00	0,00	25.200,00	0,00
4123	USLUGE ODRŽAVANJA SOFTVERA I WEB STRANICA	1.115,90	0,00	1.115,90	0,00	1.115,90	0,00
4127	USLUGE ZAŠTITE NA RADU I ODRŽAVANJA OKOLIŠA	250,00	0,00	250,00	0,00	250,00	0,00
4128	USLUGE ZAŠTITARA NA ČUVANJU IMOVINE	18.000,00	0,00	18.000,00	0,00	18.000,00	0,00
413	USLUGE REGISTRACIJE PRIJEVOZNIH SREDSTAVA I TROŠKOVI DOZVOLA	72.729,27	0,00	72.729,27	0,00	72.729,27	0,00
4133	TROŠAK REGISTRACIJE DOSTAVNIH I TERETNIH VOZILA	70.314,27	0,00	70.314,27	0,00	70.314,27	0,00
4137	TROŠKOVI KONCESIJA, LICENCIJA I DR. PRAVA NA PRIJEVOZ	2.415,00	0,00	2.415,00	0,00	2.415,00	0,00
414	USLUGE ZAKUPA - LEASINGA	24.000,00	0,00	24.000,00	0,00	24.000,00	0,00
4140	ZAKUPNINE - NAJAMNINE NEKRETNINA	24.000,00	0,00	24.000,00	0,00	24.000,00	0,00
416	INTELEKTUALNE I OSOBNE USLUGE	19.200,00	0,00	19.200,00	0,00	19.200,00	0,00
4163	KONZULTANTSKE I SAVJETNIČKE USLUGE	1.200,00	0,00	1.200,00	0,00	1.200,00	0,00
419	TROŠKOVI OSTALIH VANJSKIH USLUGA	28.255,00	0,00	28.255,00	0,00	28.255,00	0,00
4197	TROŠKOVI AUTOPUTA, TUNELA I MOSTARINA	10.255,00	0,00	10.255,00	0,00	10.255,00	0,00
4199	KNJIGOVODSTVENE USLUGE	18.000,00	0,00	18.000,00	0,00	18.000,00	0,00
41	OSTALI VANJSKI TROŠKOVI (TROŠKOVI USLUGA)	323.474,45	0,00	323.474,45	0,00	323.474,45	0,00

Konto	Opis konta	Tekući promet		Ukupni promet		Saldo	
		Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje	Duguje	Potražuje
420	NETO PLAĆE I NADOKNADE	561.482,64	0,00	561.482,64	0,00	561.482,64	0,00
4200	TROŠKOVI NETO PLAĆA	561.482,64	0,00	561.482,64	0,00	561.482,64	0,00
421	TROŠKOVI POREZA I PRIREZA	43.043,52	0,00	43.043,52	0,00	43.043,52	0,00
4210	TROŠKOVI POREZA I PRIREZA	43.043,52	0,00	43.043,52	0,00	43.043,52	0,00
422	TROŠKOVI DOPRINOSA IZ PLAĆA	151.131,96	0,00	151.131,96	0,00	151.131,96	0,00
4220	TROŠKOVI DOPRINOSA IZ PLAĆA	151.131,96	0,00	151.131,96	0,00	151.131,96	0,00
423	DOPRINOSI NA PLAĆE	166.698,19	0,00	166.698,19	0,00	166.698,19	0,00
4230	DOPRINOSI NA PLAĆE	129.973,20	0,00	129.973,20	0,00	129.973,20	0,00
4235	DOPRINOSI ZA BENEFICIRANI RADNI STAŽ	36.724,99	0,00	36.724,99	0,00	36.724,99	0,00
424	BRUTO PLAĆE	755.658,12	0,00	755.658,12	0,00	755.658,12	0,00
42	TROŠKOVI OSOBLJA - PLAĆE	1.678.014,43	0,00	1.678.014,43	0,00	1.678.014,43	0,00
431	AMORTIZACIJA MATERIJALNE IMOVINE	598.752,80	0,00	598.752,80	0,00	598.752,80	0,00
4312	AMORTIZACIJA OPREME	75.856,30	0,00	75.856,30	0,00	75.856,30	0,00
4314	AMORTIZACIJA TRANSPORTNIH SREDSTAVA	522.896,50	0,00	522.896,50	0,00	522.896,50	0,00
43	AMORTIZACIJA	598.752,80	0,00	598.752,80	0,00	598.752,80	0,00
460	DNEVNICI ZA SLUŽBENA PUTOVANJA I PUTNI TROŠKOVI	142.800,00	0,00	142.800,00	0,00	142.800,00	0,00
4604	TERENSKI DODATAK	142.800,00	0,00	142.800,00	0,00	142.800,00	0,00
461	NADOKNADE TROŠKOVA, DAROVI I POTPORE	115.800,00	0,00	115.800,00	0,00	115.800,00	0,00
4610	TROŠKOVI PRIJEVOZA NA POSAO I S POSLA	44.400,00	0,00	44.400,00	0,00	44.400,00	0,00
4611	TROŠAK LOKO-VOŽNJE	12.500,00	0,00	12.500,00	0,00	12.500,00	0,00
4615	DAROVI DJECI	3.600,00	0,00	3.600,00	0,00	3.600,00	0,00
4616	PRIGODNE NAGRADE, DAR U NARAVI	20.300,00	0,00	20.300,00	0,00	20.300,00	0,00
4619	NAGRADA ZA RADNE REZULTATE DO 5.000,00 kn GODIŠNJE	35.000,00	0,00	35.000,00	0,00	35.000,00	0,00
463	TROŠKOVI REPREZENTACIJE I PROMIDŽBE	2.615,00	0,00	2.615,00	0,00	2.615,00	0,00
4635	TROŠKOVI PROMIDŽBE	2.615,00	0,00	2.615,00	0,00	2.615,00	0,00
464	PREMIJE OSIGURANJA	50.162,23	0,00	50.162,23	0,00	50.162,23	0,00
4642	PREMIJE OSIGURANJA PROMETNIH SREDSTAVA (UKLJUČIVO I KASKO)	50.162,23	0,00	50.162,23	0,00	50.162,23	0,00
465	BANKOVNE USLUGE I TROŠKOVI PLATNOG PROMETA	7.895,26	0,00	7.895,26	0,00	7.895,26	0,00
4650	TROŠKOVI PLATNOG PROMETA	5.895,26	0,00	5.895,26	0,00	5.895,26	0,00
4654	TROŠKOVI OBRADJE KREDITA	2.000,00	0,00	2.000,00	0,00	2.000,00	0,00
466	ČLANARINE, NADOKNADE I SLIČNA DAVANJA	1.957,60	0,00	1.957,60	0,00	1.957,60	0,00
4660	ČLANARINE KOMORI (HGK ili HOK)	912,00	0,00	912,00	0,00	912,00	0,00
4662	NADOKNADA ZA OPČEKORISNU FUNKCIJU ŠUMA	1.045,60	0,00	1.045,60	0,00	1.045,60	0,00
468	TROŠKOVI KORIŠTENJA PRAVA (OSIM NAJMOVA)	5.556,30	0,00	5.556,30	0,00	5.556,30	0,00
4684	TROŠAK HRT PRETPLATE	4.800,00	0,00	4.800,00	0,00	4.800,00	0,00
4685	TROŠKOVI LICENCIRANIH PRAVA I CERTIFIKATI	756,30	0,00	756,30	0,00	756,30	0,00
469	OSTALI TROŠKOVI POSLOVANJA - NEMATERIJALNI	9.556,24	0,00	9.556,24	0,00	9.556,24	0,00
4690	TROŠKOVI OBRAZOVANJA I IZOBRAZBE ZAPOSLENIKA (SEMINARI, STRUČNO USAVRŠAVANJE, UČENJE JEZIKA, PREKVALIFIKACIJA)	5.700,00	0,00	5.700,00	0,00	5.700,00	0,00
4691	TROŠKOVI ZA PRIRUČNIKE, ČASOPISE I STRUČNU LITERATURU	1.321,24	0,00	1.321,24	0,00	1.321,24	0,00
4695	TROŠKOVI OBVEZNIH LIJEČNIČKIH PREGLEDA	2.535,00	0,00	2.535,00	0,00	2.535,00	0,00
46	OSTALI TROŠKOVI POSLOVANJA	336.342,63	0,00	336.342,63	0,00	336.342,63	0,00
4	UKUPNO:	4.575.905,54	0,00	4.575.905,54	0,00	4.575.905,54	0,00

Stranica 2/2

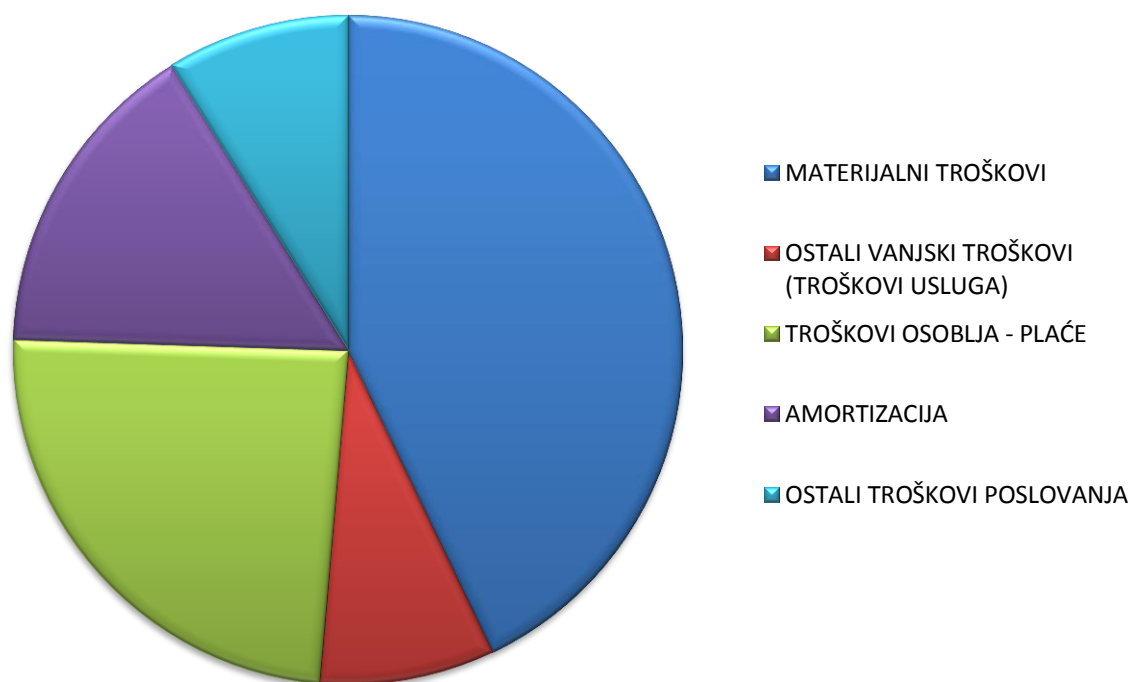
Izvor: Izradio autor na temelju internih podataka poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

Tablica 14: Struktura ukupnih troškova prema prirodnim vrstama kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

Konto	OPIS	Iznos u kn	UDIO
40	MATERIJALNI TROŠKOVI	1.639.321,23	42,91%
41	OSTALI VANJSKI TROŠKOVI (TROŠKOVI USLUGA)	323.474,45	8,47%
42	TROŠKOVI OSOBLJA – PLAĆE (BRUTO PLAĆE + DOPRINOSI NA PLAĆU)	922.356,31	24,14%
43	AMORTIZACIJA	598.752,80	15,67%
46	OSTALI TROŠKOVI POSLOVANJA	336.342,63	8,80%
Ukupno:		3.820.247,42	100,00%

Izvor: Izradio autor na temelju bruto bilance poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

Grafikon 5: Struktura ukupnih troškova prema prirodnim vrstama kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta



Izvor: Izradio autor na temelju ukupnih troškova prema prirodnim vrstama kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta

Grafički prikaz daje pojednostavljen prikaz strukture ukupnih troškova prema prirodnim vrstama promatranog prijevoznikog subjekta. Najveći udjel imaju materijalni troškovi (43%) i troškovi osoblja (24%) što čini čak 67% ukupnih troškova. Zatim slijedi trošak amortizacije, ostali troškovi poslovanja i troškovi usluga.

6.3. Značaj upravljanja troškovima za poslovnu uspješnost

Nema dvojbe da se vođenje poslovanja u uvjetima globalizacije bitno razlikuje od onoga sredinom 20. stoljeća, a čemu su razlog znatne promjene u okruženju poslovnog djelovanja. Stoga je razumljivo da se u takvim okolnostima za ocjenu uspješnosti poslovanja rabe drugačija mjerila. Današnja mjerila uspješnosti poslovanja društva su: položaj trgovačkog društva na tržištu (čemu pridonosi poslovni ugled), pozitivni imidž, broj stalnih kupaca, suradnja s uglednim dobavljačima i bankama, itd.

Pojam uspješnosti osnova je šireg određivanja odgovornosti u procesu upravljanja društvom, koja pored profitabilnosti, kao tek jednog od kriterija usmjerenih maksimalizaciji potencijalnih prinosa i minimalizaciji troškova i rizika poslovanja, uključuje:¹⁶⁷

- razvoj i rast društva;
- stabilnost poslovanja;
- efikasnost ulaganja kapitala;
- intelektualnu kreativnost kadrova;
- marketinšku i distributivnu efikasnost;
- kooperativnost i kolaborativne vještine itd.

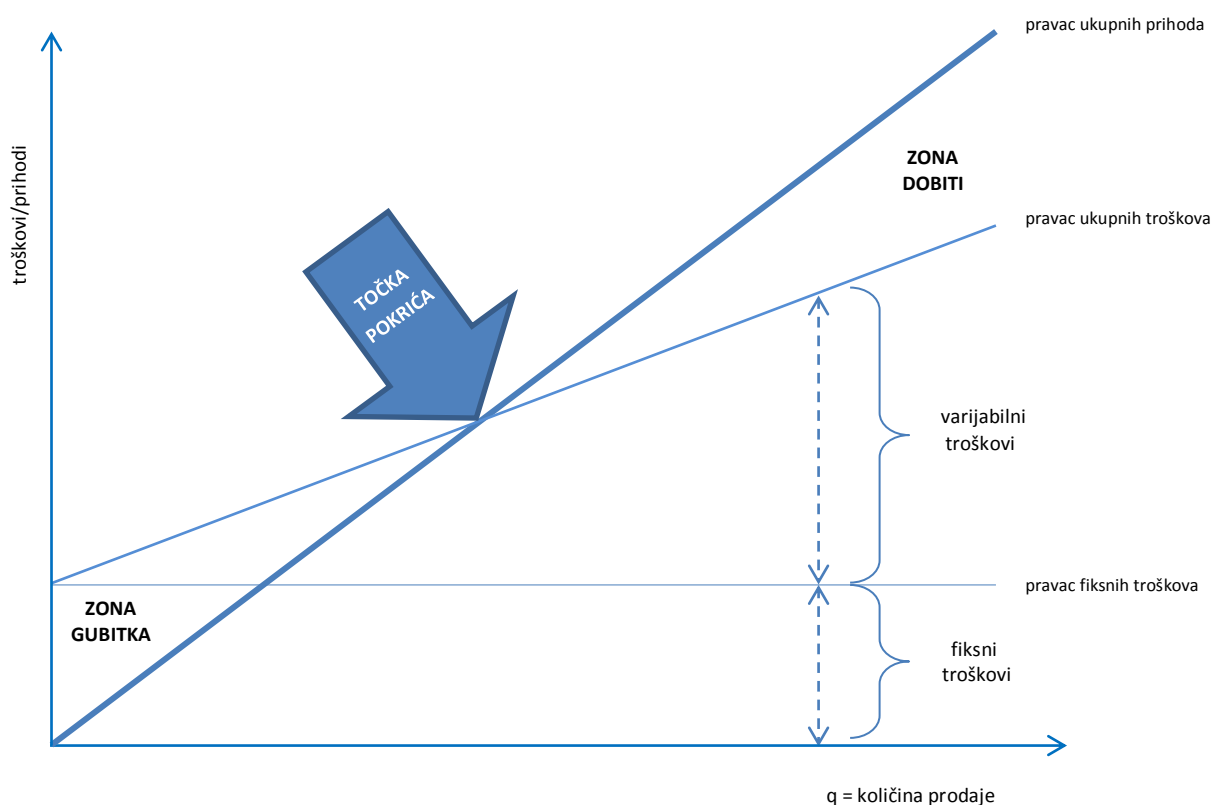
Upravljanje troškovima predstavlja pouzdani niz metoda koje se mogu koristiti na individualnoj razini u cilju podupiranja određene odluke ili menadžmenta organizacije u cjelini, a koje se nazivaju sustavima ili modelima upravljanja troškovima. Pri implementaciji modela upravljanja troškovima poduzeće 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.

Stoga je tradicionalni model obuhvaćanja prema prirodnim vrstama najprimjereniji za upotrebu kod promatranog prijevozničkog subjekta – malog poduzetnika, iz razloga što se odražava u mjerenju količine potrošenih imputa u odnosu na ostvareni učinak. Upravo zato se primjena navedenog modela odvija u relativno stabilnom poslovnom okruženju, odnosno tamo gdje je rad dominantan faktor proizvodnje, tehnologija poznata, količina proizvoda ili usluga limitirana, odnosno kod poduzeća koja imaju nekoliko sličnih usluga ili nekoliko kupaca. Prema tome uz navedeni model upravljanja troškovima promatrani prijevoznički subjekt prati i dodatne informacije o troškovima podjelom na fiksne i varijabilne radi pravilnog određivanja cijene.

¹⁶⁷ Škrtić, M.: **Osnove poduzetništva i menadžmenta**, II. dopunjeno i izmijenjeno izdanje, Veleučilište u Karlovcu, Karlovac, 2008., str. 146

Kod upravljanja troškovima, poslovnu uspješnost najbolje dočarava grafikon 6 točke pokrića prema kojemu je jasno vidljivo, kada u slučaju da su ukupni troškovi veći od ukupnih prihoda, poduzeće će ostvariti gubitak. Obrnuto, u slučaju da su ukupni troškovi manji od ukupnih prihoda, tada će poduzeće ostvariti dobit. Sama točka pokrića na mjestu sjecišta pravaca ukupnih troškova i ukupnih prihoda, znači da poduzeće posluje na pozitivnoj nuli, odnosno ne ostvaruje niti dobit niti gubitak.

Grafikon 6: Točka pokrića



Izvor: Izradio autor prema Žager, K., Dečman, N.: **Računovodstvo malih i srednjih poduzeća**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2015., str. 244

Model točke pokrića jedan je od instrumenata koji služi internom izvještavanju menadžmenta glede ocjene uspješnosti poslovanja poduzeća. Karakterizira ga jednostavnost primjene te je i prema tome raširen i zastupljen u poslovnom svijetu. Osnovna namjena mu je poslužiti kao alat koji se koristi u donošenju važnih poslovnih odluka kao što su primjerice, određivanje prodajnih cijena proizvoda/usluga, uvođenje novog proizvoda/usluge, određivanje potrebne razine proizvodnje/prodaje za postizanje željene razine dobiti.¹⁶⁸ Također se koristi i u troškovnom planiranju gdje se želi utvrditi razina troškova pri kojoj se ostvaruje željena dobit, ali i za šira

¹⁶⁸ Žager, K., Dečman, N.: op. cit., str. 242

strateška promišljanja kao što su „što ako“ analize.¹⁶⁹ Model točke pokrića i doprinos pokrića mogu se primjenjivati isključivo za kratkoročno poslovno odlučivanje.¹⁷⁰

Modelom točke pokrića sagledavaju se troškovi i prihodi koji su u izravnoj vezi s ostvarenom količinom proizvodnje ili prodaje.¹⁷¹ Putem determiniranja točke pokrića, koja predstavlja prag rentabilnosti poslovnog subjekta, moguće je odrediti razinu proizvodnje ili prodaje kod koje se postiže pokriće svih troškova, odnosno razinu proizvodnje ili prodaje kod koje se ostvaruje željena dobit.¹⁷² Osim toga, ovaj analitički instrument se koristi i kod procesa planiranja, budući da na temelju modela točke pokrića uspostavlja odnos između troškova, prihoda i količine proizvodnje ili prodaje pri čemu se utvrđuje kako troškovi i prihodi reagiraju na promjenu poslovne aktivnosti.¹⁷³

Najvažnije pretpostavke modela točke pokrića jesu sljedeće:¹⁷⁴

- svi troškovi se dijele na fiksne i varijabilne;
- fiksni troškovi ostaju konstantni dok se varijabilni troškovi mijenjaju proporcionalno promjeni aktivnosti (količini outputa);
- unutar promatranog raspona aktivnosti, promjena troškova i prihoda je u linearnom obliku;
- jedini faktor koji utječe na troškove je količina;
- analiza se odnosi na jedan proizvod ili na konstantni proizvodni miks;
- nema promjena u razini zaliha ili se zalihe vrednuju po metodi varijabilnih troškova.

Budući da točka pokrića određuje razinu aktivnosti (količinu prodaje), a operativna dobit jednaka je nuli, točka pokrića utvrđuje se na sljedeći način:¹⁷⁵

$$\{(pc \times q) - (vt \times q)\} - FC = 0$$

Značenje simbola je sljedeće:

pc – prosječna prodajna cijena

vt – varijabilni trošak po jedinici

q – količina prodaje ili proizvodnje

FT – ukupni fiksni troškovi

¹⁶⁹ Ibidem

¹⁷⁰ Perčević, H.: „Upravljačko računovodstvo“, **Računovodstvo i financije**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, god. 12., br. 11., 2012., str. 51

¹⁷¹ Ibidem, str. 46

¹⁷² Ibidem

¹⁷³ Ibidem

¹⁷⁴ Žager, K., Dečman, N.: op. cit., str. 242

¹⁷⁵ O tome detaljnije cf.: Velaj, H.: Perčević, H.: „Upravljačko računovodstvo“, **Računovodstvo i financije**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, god. 12., br. 11., 2012., str. 46-51

7. ZAKLJUČAK

Svrha svakog poslovnog subjekta na tržištu je uspješno poslovanje i ostvarivanje profita, a najveća prepreka u ostvarivanju profita su troškovi. Troškovi se definiraju kao utrošak različitih dobara potrebnih za nastanak nekog proizvoda ili usluge koje će se realizirati prodajom na tržištu. Kao takvi nemoguće ih je izbjeći u poslovnom procesu, stoga je veoma važno znati s njima upravljati, kontrolirati i minimizirati ih radi ostvarivanja maksimalne dobiti odnosno profita.

Kako se važnost praćenja troškova u poslovnom subjektu očituje u tome da poslovni subjekt može imati detaljan te ažuran i u svakom trenutku dostupan uvid u stanje troškova o poslovnom subjektu, potrebno je te troškove knjižiti i pratiti na način da to isto praćenje menadžmentu da informacije koje su mu korisne, ali da i drugim korisnicima da jednako korisne informacije. Stoga je prilikom praćenja troškova potrebno imati uvid u troškove poslovnog poduzeća i njihovu strukturu. To je ujedno preduvjet uspješnog obavljanja poslova računovođa jer se bez poštivanja osnovnih i temeljnih računovodstvenih pravila računovodstveni postupak obračuna ne može obaviti na najbolji mogući način nego dolazi do mnogih nepotrebnih zastoja i pogrešaka u računovodstvenim postupcima.

Postoje različite klasifikacije troškova, između kojih je potrebno istaknuti onu temeljnu podjelu prema kojoj se troškovi dijele na prirodne vrste. Prema kriteriju prirode odnosno vrste utroška troškovi se dijele prema njihovim prirodnim vrstama. Ovaj kriterij klasifikacije troškova prihvaćen je kao jedinstveni za sve poslovne subjekte za svrhu evidentiranja poslovnih događaja i transakcija u financijskom računovodstvu te za svrhu financijskog izvještavanja. Podjela troškova prema prirodnim vrstama podrazumijeva: materijalne troškove, ostale vanjske troškove odnosno troškove usluga, troškove osoblja (plaće), troškove amortizacije i ostale vanjske troškove poslovanja.

Prema modelima upravljanja troškovima, podjela troškova prema prirodnim vrstama pripada tradicionalnom modelu najčešće je korišten model u računovodstvenim sustavima poslovnih subjekata u Republici Hrvatskoj.

Potrebno je osvijestiti značaj i važnost praćenja troškova jer jedino na takav način poslovni subjekt može uočiti nepravilnosti u planu, nepravilnosti i nedostatke u vlastitoj strategiji te na taj način unaprijediti vlastito poslovanje i postići konkurentnost na tržištu, a samim time i veću dobit na kraju poslovne godine.

Analiza upravljanja troškovima u malim i srednjim poduzećima, kao i na primjeru promatranog prijevozničkog subjekta, pokazuje kako se na području troškova mogu postići

uštete koje poslovnom subjektu omogućuju proboj ili ostanak na tržištu ili poboljšanje poslovnog rezultata.

Rezultati aktivnog upravljanja troškovima kod promatranog prijevoznčkog subjekta očituju se u povećanju tržišne konkurentnosti smanjenjem troškova poslovanja, smanjenjem financijskih izdataka, ostvarivanjem veće dodatne vrijednosti u proizvodnji, smanjenju poslovnog rizika te postizanju bolje kontrole nad cjelokupnim poslovanjem, što je svakako ohrabrujuće u shvaćaju potrebe za korištenjem znanstvenih metoda u traženju mogućnosti za unaprjeđenje poslovnog rezultata. Upravo rezultati koji pokazuju da promatrani prijevoznički subjekt za postizanje konkurentske prednosti na tržištu daje prednost strategiji troškovnog vodstva. Budući da se troškovno vodstvo pokazalo kao vodeća strategija postizanja i očuvanja konkurentske pozicije na tržištu kod većine malih i srednjih poslovnih 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.

Kako promatrani prijevoznički poslovni subjekt spada u skupinu malih poduzeća, stoga je orijentirano uglavnom na tradicionalni model upravljanja troškovima poslovanja za postizanje konkurentske prednosti u suvremenim uvjetima poslovanja, budući da predstavljanju relativno stabilno poslovno okruženje, rad kao dominantan faktor proizvodnje, poznatu tehnologiju i limitiranju količinu usluga ili samo nekoliko kupaca. Kod daljnjeg rasta i razvoja promatranog prijevozničkog subjekta, korištenje izričito tradicionalnog modela upravljanja troškovima neće biti dobra podloga menadžmentu za donošenje strateških odluka iz razloga što sagledavanjem troškova samo na razini cjelokupnog poduzeća, a poznato je da se na razini poduzeća isprepliću različiti rezultati, ali i troškovi pojedinih organizacijskih jedinica, biti će gotovo nemoguće pravovremeno prepoznati i ukloniti tzv. „uska grla“. Stoga promatrani prijevoznički subjekt treba sve više pozornosti posvetiti suvremenim modelima upravljanja troškovima kao i kombiniranju različitih modela u svrhu povećanja efikasnosti poslovanja.

Na primjeru promatranog prijevozničkog subjekta u ovom radu objašnjen je tradicionalni model upravljanja troškova kojim subjekt dijeli troškove prema prirodnim vrstama, odnosno koje komponente utječu na pojedinu vrstu troškova te prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti, a u svrhu upravljanja troškovima prilikom izračuna cijene prijevoza.

LITERATURA:

Knjige i članci:

1. Andrijanić, I.: **Poslovanje u vanjskoj trgovini**, Mikrorad, Zagreb, 2008.
2. Anthony, R. N., Reece, J. S.: **Računovodstvo – financijsko i upravljačko računovodstvo**, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, 2004.
3. Belak, V. et al.: **Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja**, XI. izmijenjena i dopunjena naklada, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, 2018.
4. Čebetarević, V. et al.: **Poslovanje obrtnika i slobodnih zanimanja**, IV. Izmijenjena i dopunjena naklada, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, 2006.
5. Gulin, D. et al.: **Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2018.
6. Gulin, D., Janković, S. et al.: **Upravljačko računovodstvo**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2011.
7. Guzić, Š.:“Posebnosti financijskih izvješća u djelatnosti cestovnog prometa za 2016. godinu“, **Računovodstvo, revizija i financije**, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, god. 17., br. 2., 2017., str. 184-202
8. Guzić, Š.:“Godišnja financijska izvješća u djelatnosti cestovnog prometa za 2017. godinu“, **Računovodstvo, revizija i financije**, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, god. 18., br. 2., 2018., str. 97-115
9. Jančiev, Z., Supić, J.: **Hrvatski porezni sustav**, Institut za javne financije, Zagreb, 2016.
10. Klasić, K., Andrijanić, I.: **Osnove osiguranja**, drugo izdanje, Teb – poslovno savjetovanje d.o.o., Zagreb, 2007.
11. Lazibat, T.: **Upravljanje kvalitetom**, Znanstvena knjiga, Zagreb, 2009.
12. Markota Lj.:“Prijelaz *dohodaša* u *dobitaša* i obratno u 2019. godini – obveze s motrišta PDV-a“, **Računovodstvo, revizija i financije**, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, god. 18., br. 12., 2018., str. 220-225
13. Miko, L., Kukec, S.,K.: **Računovodstvo**, 2. Izdanje, TIVA Tiskara Varaždin, Varaždin, 2008.
14. Perčević, H.:“Upravljačko računovodstvo“, **Računovodstvo i financije**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, god. 12., br. 11., 2012., str. 46-51
15. Petarčić, I.:“Računovodstvo radne odjeće i obuće“, **Računovodstvo, revizija i financije**, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, god. 18., br. 5., 2018., str. 43-48
16. Polimeni, R., S., Handy, S., A., Cashin, J., A.: **Troškovno računovodstvo**, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, 1999.

17. Škrtić, M.: **Osnove poduzetništva i menadžmenta**, Veleučilište u Karlovcu, Karlovac, 2005.
18. Škrtić, M.: **Osnove poduzetništva i menadžmenta**, II. dopunjeno i izmijenjeno izdanje, Veleučilište u Karlovcu, Karlovac, 2008.
19. Turković-Jarža, L.:“Plaće u 2019. godini“, **Računovodstvo, revizija i financije**, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, god. 19., br. 1., 2019., str. 64-80
20. Turković-Jarža, L.:“Prelazak s poreza na dobitak na porez na dohodak u samostalnim djelatnostima“, **Računovodstvo, revizija i financije**, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, god. 19., br. 3., 2019., str. 197-203
21. Turković-Jarža, L.:“Promjena oporezivanja s dohotka na dobitak“, **Računovodstvo, revizija i financije**, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, god. 18., br. 12., 2018., str. 213-220
22. Velaj, H.: **Zbirka propisa iz cestovnog prometa (Urednički pročišćeni tekstovi)**, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, 2018.
23. Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D.: **Abeceda računovodstva – u teoriji i praksi**, Veleučilište u Rijeci i Veleučilište u Karlovcu, Rijeka/Karlovac, 2007.
24. Wasserbauer, B., Varičak, I.: **Znanstveni i stručni rad**, Veleučilište u Karlovcu, Karlovac, 2009.
25. Wasserbauer, B.: **Osnove ekonomije**, II. dopunjeno izdanje, Veleučilište u Karlovcu, Karlovac, 2007.
26. Žager, K., Dečman, N.: **Računovodstvo malih i srednjih poduzeća**, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2015.

Propisi:

27. **Odluka o nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. – NKD 2007.**, Narodne novine, br. 58/07.
28. **Pravilnik o posebnim uvjetima za vozila kojima se obavlja javni cestovni prijevoz i prijevoz za vlastite potrebe**, Narodne novine, br. 41/18.
29. **Zakon o cestama**, Narodne novine, br. 84/11., 22/13., 54/13., 148/13., 92/14.
30. **Zakon o doprinosima**, Narodne novine, br. 84/08., 152/08., 94/09., 18/11., 22/12., 144/12., 148/13., 41/14., 143/14., 115/16., 106/18.
31. **Zakon o javnoj nabavi**, Narodne novine, br. 120/16.
32. **Zakon o porezu na dobit**, Narodne novine, br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16., 106/18.

33. **Zakon o porezu na dodanu vrijednost**, Narodne novine, br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16., 106/18.
34. **Zakon o porezu na dohodak**, Narodne novine, br. 115/06., 106/08.
35. **Zakon o prijevozu u cestovnom prometu**, Narodne novine, br. 41/18.
36. **Zakon o računovodstvu**, Narodne novine, br. 78/15., 134/15., 120/16., 116/18.
37. **Zakon o radnom vremenu, obveznim odmorima mobilnih radnika i uređajima za bilježenje u cestovnom prijevozu**, Narodne novine, br. 75/13., 36/15., 46/17.
38. **Zakon o radu**, Narodne novine, br. 93/14., 127/17.
39. **Zakon o sigurnosti prometa na cestama**, Narodne novine, br. 67/08., 48/10., 74/11., 80/13., 158/13., 92/14., 64/15., 108/17.
40. **Zakon o obveznim odnosima**, Narodne novine, br. 35/05., 41/08., 125/11., 78/15., 29/18.
41. **Zakon o zaštiti na radu**, Narodne novine, br. 71/14., 118/14., 154/14., 94/18., 96/18.

Ostali izvori:

42. Drljača, M., Metode upravljanja troškovima, http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf, (20.04.2019.)
43. Državni zavod za statistiku, <https://www.dzs.hr/>, (21.04.2019.)
44. <https://accounting-simplified.com/management/introduction/functions.html>, (22.04.2019.)
45. <http://www.accountingnotes.net/management-accounting/top-10-functions-of-management-accounting-2/5858>,
46. http://www.mppi.hr/userdocsimages/2008/ATCPRH_studija_FPZ.pdf, (21.04.2019.)
47. https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Prirucnici_brosure/FiskalizacijaWEB.pdf, (15.04.2019.)
48. https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Prirucnici_brosure/Place_161nova.pdf, (15.04.2019.)
49. <http://www.yourarticlelibrary.com/cost-accounting/cost-accounting-meaning-objectives-principles-and-objections/55218>, (22.04.2019.)
50. Interna dokumentacija promatranog poduzetnika
51. RRiF-ov kontni plan za poduzetnike, <https://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2019.pdf>, (19.04.2019.)

POPIS PRILOGA

Stranica

Prilog 1: Teretni list – obrazac	4
Prilog 2: Izlazni račun	12
Prilog 3: Račun nabavljene radne obuće	49
Prilog 4: Račun nabavljenih auto guma za teretna i priključna vozila	51
Prilog 5: Račun nabavljenih rezervnih dijelova	53
Prilog 6: Račun dobavljača za gorivo	55
Prilog 7: Ugovor o zakupu	58
Prilog 8: Račun registracije teretnog vozila	61
Prilog 9: Obračunska lista za isplatu plaća radnika	65
Prilog 10: Obračun isplaćene plaće/naknade plaće – Obrazac IP1	66
Prilog 11: Obrazac JOPPD	67
Prilog 12: Izvadak sa transakcijskog računa	69
Prilog 13: Odluka o promjeni procjene vijeka uporabe dugotrajne materijalne imovine	73
Prilog 14: Račun osiguranja priključnog vozila	76
Prilog 15: Analitička bruto bilanca	78

POPIS TABLICA

Stranica

Tablica 1: Prijedeni kilometri u cestovnom prijevozu prema starosti vozila u RH 2017. god.	6
Tablica 2: Cestovni prijevoz robe prema vrsti pakiranja u RH 2017. god.	7
Tablica 3: Kriteriji klasifikacije troškova	22
Tablica 4: Usporedni pregled karakteristika modela za upravljanje troškovima	41
Tablica 5: Fiksni troškovi kod poduzetnika u djelatnosti cestovnog prijevoza tereta	44
Tablica 6: Varijabilni troškovi kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta	46
Tablica 7: Ukupna cijena prijevoza kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta ..	46
Tablica 8: Stope i obveznici plaćanja doprinosa te poreza na dohodak i prireza	63
Tablica 9: Shema obračuna plaće	64
Tablica 10: Pregled osobnih odbitaka	64
Tablica 11: Stope poreza na dohodak	65
Tablica 12: Vijek upotrebe i porezno dopustive amortizacijske stope	72
Tablica 13: Pregled neoporezivih svota naknada, troškova, potpora i nagrada	77
Tablica 14: Struktura ukupnih troškova prema prirodnim vrstama kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta	80

POPIS ILUSTRACIJA

Popis grafikona

	Stranica
Grafikon 1: Prijedeni kilometri u cestovnom prijevozu prema starosti vozila u RH 2017. god. ...	6
Grafikon 2: Cestovni prijevoz robe prema vrsti pakiranja u RH 2017. god.	7
Grafikon 3: Fiksni trošak	29
Grafikon 4: Varijabilni trošak	30
Grafikon 5: Struktura ukupnih troškova prema prirodnim vrstama kod poduzetnika iz djelatnosti cestovnog prijevoza tereta	80
Grafikon 6: Točka pokrića	82

Popis slika

	Stranica
Slika 1: Izvadak iz registra prijevoznika u cestovnom prometu RH	9
Slika 2: Knjiženje troškova goriva za teretna vozila (kamione, strojeve i sl.)	54

Popis shema

	Stranica
Shema 1: Obrtnici prema sustavu plaćanja poreza	13
Shema 2: Struktura računovodstva	16
Shema 3: Podjela troškova sa stanovišta donošenja specifičnih menadžerskih odluka	23
Shema 4: Osnovne funkcije menadžera i njihova međuovisnost	36