

PLANIRANJE I KONTROLA TROŠKOVA NA PRIMJERU MALOG PODUZETNIKA IZ DJELATNOSTI PRERADE DRVA

Bakalas, Ana

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2020

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:128:764228>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-23**



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

Ana Bakalas

**PLANIRANJE I KONTROLA TROŠKOVA NA PRIMJERU MALOG
PODUZETNIKA IZ DJELATNOSTI PRERADE DRVA**

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 studentice: 0619414010

Karlovac, siječanj 2020.

SAŽETAK

Završni rad bavi se planiranjem i kontrolom troškova na primjeru malog poduzetnika iz djelatnosti prerade drva. Kako bi se ostvarili planirani učinci troškovi su neizbježni i nužni u poslovanju svakog poduzetnika pa ih je stoga potrebno planirati i kontrolirati. Sukladno tome, troškovi su u radu klasificirani prema vrsti utrošaka. Objasnjeno je značenje planiranja i kontrole troškova. Planiranje, obuhvaćanje i kontrola troškova predloženi su na primjeru malog poduzetnika iz djelatnosti prerade drva. Zaključci rada odnose se na važnost planiranja i kontrole troškova za ostvarivanje održivosti poslovanja.

Ključne riječi: troškovi, planiranje, klasifikacija, evidentiranje, kontrola

PLANNING AND CONTROL OF COSTS ON THE CASE OF SMALL ENTREPRENEUR IN THE WOOD PROCESSING INDUSTRY

ABSTRACT

The final paper deals with the planning and control of costs on the case of a small entrepreneur in the wood processing industry. In order to achieve the planned effects, costs are inevitable and necessary in the business of every entrepreneur and therefore need to be planned and controlled. Therefore, the costs in this paper are classified according to the type of consumption. The importance of planning and cost control is explained. Planning, cost coverage and cost control are presented on the case of a small entrepreneur in the wood processing industry. The conclusions of the paper relate to the importance of planning and controlling costs to achieve business sustainability.

Keywords: costs, planning, classification, recording, control

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. MALI PODUZETNIK IZ DJELATNOSTI PRERADE DRVA.....	2
2.1. Klasifikacija poduzetnika u računovodstvenom smislu	2
2.2. Mali poduzetnik iz praktičnog primjera	3
3. POJAM I VRSTE TROŠKOVA	5
3.1. Pojam troška	5
3.2. Klasifikacije troškova	8
3.3. Prirodne vrste troškova.....	11
3.3.1. Materijalni troškovi.....	11
3.3.2. Troškovi osoblja.....	13
3.3.3. Troškovi amortizacije	14
3.3.4. Ostali troškovi (troškovi usluga).....	15
3.3.5. Troškovi vrijednosnog usklađenja	19
3.3.6. Rezerviranja troškova i rizika	20
3.3.7. Ostali poslovni rashodi	21
3.4. Troškovi prema reagiranju na promjenu razine aktivnosti	22
3.4.1. Fiksni troškovi	22
3.4.2. Varijabilni troškovi	24
4. PLANIRANJE I KONTROLA TROŠKOVA.....	26
4.1. Planiranje troškova	26
4.2. Kontrola troškova	29
5. PLANIRANJE TROŠKOVA KOD MALOG PODUZETNIKA IZ DJELATNOSTI PRERADE DRVA	30
6. OBUHVAĆANJE I KONTROLA TROŠKOVA KOD MALOG PODUZETNIKA IZ DJELATNOSTI PRERADE DRVA.....	33
6.1. Prirodne vrste troškova.....	33
6.2. Troškovi prema reagiranju na promjenu razine aktivnosti	45
7. ZAKLJUČAK	47
LITERATURA	49
POPIS PRILOGA.....	50
POPIS TABLICA.....	51

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet završnog rada planiranje je i kontrola troškova na primjeru malog poduzetnika iz djelatnosti prerade drva. Kako bi se ostvarili planirani učinci troškovi su neizbježni i nužni u poslovanju svakog poduzetnika. Troškove je potrebno planirati i kontrolirati kako ne bi premašili prihode, odnosno kako poduzetnik u poslovanju ne bi ostvarivao gubitak već dobitak.

Cilj rada je stoga ukazati na vrste troškova koji se pojavljuju u poslovanju odabranog malog poduzetnika te važnost njihovog planiranja i kontrole za opstojnost i pozitivan rezultat poslovanja.

1.2. Izvori podataka i metode istraživanja

U izradi rada korištena je dostupna literatura te internetski izvori vezani uz troškove te njihovo planiranje i kontrolu. U cjelinama u kojima se obrađuju podaci iz poslovne prakse korištena je interna dokumentacija iz poslovanja odabranog poduzetnika iz djelatnosti prerade drva.

Metode korištene u prikupljanju podataka i izradi rada su metoda deskripcije, metoda kompilacije i metoda klasifikacije.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Završni rad sastoji se od sedam cjelina. Nakon uvodnog dijela, u drugoj cjelini navedeni su kriteriji klasifikacije poduzetnika u računovodstvenom smislu te pozicioniranje poduzetnika iz praktičnog primjera u kontekst malih poduzetnika. U trećoj cjelini rada klasificirani su troškovi te su dana objašnjenja svake od pojedinih skupina troškova. Četvrta cjelina rada posvećena je objašnjenju planiranja i kontrole troškova. Peta i šesta cjelina obrađene su na praktičnom primjeru. U petoj cjelini obrazlaže se praktičan primjer planiranja troškova kod odabranog malog poduzetnika. U šestoj cjelini rada obrađuje se i predočava nastanak i evidencija prirodnih vrsta troškova koji se pojavljuju u poslovanju poduzetnika iz praktičnog primjera te njihovo obuhvaćanje prema razini aktivnosti, što ujedno ukazuje na uspostavljeni sustav njihove kontrole. Rad završava zaključkom te popisom primjera knjiženja, priloga i tablica.

2. MALI PODUZETNIK IZ DJELATNOSTI PRERADE DRVA

2.1. Klasifikacija poduzetnika u računovodstvenom smislu

U računovodstvenom smislu poduzetnike se razvrstava temeljem kriterija propisanih Zakonom o računovodstvu¹. Poduzetnici u smislu Zakona o računovodstvu razvrstavaju se na mikro, male, srednje i velike ovisno o pokazateljima utvrđenim na zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju financijski izvještaji. Pokazatelji na temelju kojih se razvrstavaju poduzetnici su: iznos ukupne aktive, iznos prihoda te prosječan broj radnika tijekom poslovne godine.

Mikro poduzetnici su oni koji ne prelaze granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta:

- ukupna aktiva 2.600.000,00 kuna,
- prihod 5.200.000,00 kuna,
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 10 radnika.

Mali poduzetnici su oni koji nisu mikro poduzetnici i ne prelaze granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta:

- ukupna aktivna 30.000.000,00 kuna,
- prihod 60.000.000,00 kuna,
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 50 radnika.

Srednji poduzetnici su oni koji nisu niti mikro niti mali poduzetnici i ne prelaze granične pokazatelje u dva od sljedeća tri uvjeta:

- ukupna aktiva 150.000.000,00 kuna,
- prihod 300.000.000,00 kuna,
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine – 250 radnika.

Veliki poduzetnici su:

- poduzetnici koji prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri uvjeta za srednje poduzetnike te primjerice
- banke, štedne banke, stambene štedionice, institucije za elektronički novac, društva za osiguranje, društva za reosiguranje, leasing-društva i sl.

¹ Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15., 134/15., 120/16. i 116/18.

2.2. Mali poduzetnik iz praktičnog primjera

Obrt „GTP Šošćarić“ osnovan je 1996. godine sa sjedišćem u Pribiću te izdvojenim pogonom u Novakima Petrovinskim u blizini grada Jastrebarskog. Primarna djelatnost obrta proizvodnja je drva za ogrjev koje se plasira na domaćem i inozemnom tržištu. Sekundarne djelatnosti obrta su prodaja i ugradnja hidraulićnih crijeva, priključaka, pumpi te komplećnih hidraulićnih sustava na gospodarskim vozilima. Obrt „GTP Šošćarić“ ujedno je ovlašćeni distributer prikolica, cjepaća i opreme za šumarstvo austrijske marke Binderberger.

Ciljevi Obrta su: pouzdanost i zadovoljstvo kupca, kvalitetna i pouzdana usluga, stalni razvoj i usavršavanje, povećanje tržišnog udjela, konkurentnost, politika upravljanja kvalitetom i okolišem.²

Misija Obrta je: kvalitetom i pouzdanošću pri realizaciji svojih usluga trajno ispunjavati potrebe i očekivanja njihovih korisnika usluga i ostalih zainteresiranih strana uz istovremenu brigu o zaštiti okoliša te sigurnosti i zaštiti zdravlja zaposlenika.³

Vizija Obrta je: postati vodeća tvrtka u svojoj djelatnosti zasnovana na načelima poslovne izvrsnosti. Da bi postizali, održavali i osnaživali te vrijednosti trajno se obavezuju najveću pažnju posvetiti ostvarivanju i zadržavanju visokog nivoa zadovoljstva njihovih kupaca kvalitetnom i pravovremenom realizacijom njihovih usluga zapošljavati stručno i ambiciozno osoblje koje će imati mogućnosti i obaveze stalno se razvijati i usavršavati kontinuirano unapređivati tehnološku opremljenost njegovati i razvijati partnerske odnose s dobavljaćima i kooperantima, preventivnim pristupom kontinuirano sprječavati onećišćenje okoliša, kontinuirano pratiti svjetske trendove u svojoj djelatnosti te iste primjenjivati u svom radu, postavljati si ambiciozne, marljive i ostvarive ciljeve i programe primjenjivati i stalno poboljšavati djelotvornost sustava upravljanja temeljenog na zahtjevima normi ISO 9001 i ISO 14001, kontinuirano se usklađivati sa zakonom i ostalim zahtjevima vezanim za zašćitu okoliša, kao i ostalim zahtjevima primjenjivati na njihovo poslovanje.⁴

Obrt „GTP Šošćarić“ obveznik je poreza na dobit jer ispunjava kriterije za ulazak u sustav oporezivanja porezom na dobit. Naime, obrćnik je obveznik poreza na dobit ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvario ukupni primitak veći od 3.000.000,00 kn, ili ako ispunjava dva od

² Interna dokumentacija obrta „GTP Šošćarić“

³ Ibidem

⁴ Ibidem

sljedeća tri uvjeta u prethodnom poreznom razdoblju: ostvario je dohodak veći od 400.000,00 kuna, ima dugotrajnu imovinu veću od 2.000.000,00 kuna te je u prethodnom poreznom razdoblju zapošljavao više od 15 radnika.⁵

Obrt „GTP Šoštarić“ ujedno je i obveznik poreza na dodanu vrijednost. Obveznik poreza na dodanu vrijednost poduzetnik je koji je u prethodnoj godini ostvario oporezive isporuke dobara i usluga u iznosu većem od 300.000,00 kuna.⁶

Obrt „GTP Šoštarić“ jedan je od malih poduzetnika u Republici Hrvatskoj, koji zajedno sa srednjim poduzetnicima imaju 99,7% udjela u gospodarstvu Hrvatske te zapošljavaju više od dvije trećine svih zaposlenih u poslovnim subjektima u Hrvatskoj.⁷

⁵ 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. i 121/19.

⁶ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16. i 106/18.

⁷ Izvješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj – 2016., Centar za politiku razvoja malih i srednjih poduzeća i poduzetništva (CEPOR), 2017., www.cepor.hr/wp-content/uploads/2015/04/Cepor-izvjesce-2016-HR-web.pdf (17.11.2019.)

3. POJAM I VRSTE TROŠKOVA

3.1. Pojam troška

Da bi se mogli proizvoditi proizvodi i druge usluge, potrebno je kombinirati osnovne proizvodne elemente: živi rad (sadašnji, konkretni) rad, opredmećeni rad (sredstva za proizvodnju – sredstva za rad, predmeti rada), usluge drugih.⁸

Utrošak predmeta rada i živog rada u većini je slučajeva u direktnom funkcionalnom odnosu s ostvarenom proizvodnjom, dok kod utroška sredstva za rad takav direktan odnos ne postoji. S obzirom na ekonomsko trošenje sredstava za rad, utrošak sredstva za rad indirektno je vezan za proizvodnju. To proizlazi iz kapaciteta, tj. sposobnosti sredstava za rad da se njima u određenom vremenu može proizvoditi.⁹ Znači da se taj indirektni odnos između utroška sredstva za rad i proizvodnje održava tako što ne bi bila moguća proizvodnja dobara bez postojanja spremnosti sredstava za rad i njihove sposobnosti za proizvodnju. Dakle, već ta spremnost sredstava za rad, predstavlja trošak koji se naziva „trošak kapaciteta“.¹⁰ Taj se trošak može iskazati u naturalnim i u vrijednosnim jedinicama.

U robno novčanim uvjetima privređivanja proizvodi i usluge razmjenom se unovčuju i tom prilikom poduzeća utvrđuju ekonomski efekt svoga rada. Da bi poduzeća mogla utvrditi koliki su ekonomski (novčani) efekt postigla prodajom proizvedenih proizvoda i izvršenih usluga, trebaju znati koliko ih „koštaju“ količine elemenata potrošene na proizvodnju i realizaciju prodanih proizvoda i usluga.¹¹

„Koštanje“ proizvoda i usluga poduzeća doznaje se:¹²

- množenjem potrošenih količina predmeta rada i tuđih usluga s njihovim cijenama po jedinici,
- prebacivanjem na proizvode i usluge, kao nosioce potroška, dijela amortizacije sredstava za rad, koji odgovara vremenu u toku kojega su sredstva za rad bila korištena za proizvodnju tih proizvoda i usluga,

⁸ Majcen, Ž., Troškovi u teoriji i praksi, Informator, Zagreb, 1998., str. 28

⁹ Ibid.

¹⁰ Ibid.

¹¹ Ibid.

¹² Ibid., str. 29

- obračunavanjem osobnih dohodaka za radno vrijeme neophodno potrebno za proizvodnju proizvoda i usluga.

Ovako izračunato koštanje proizvoda i usluga predstavlja novčani izraz potroška elemenata proizvodnog procesa. To je ujedno i ekonomski izraz potroška elemenata. Sukladno tome „troškovi su u novcu izražena količina živog i opredmećenog rada potrebna za proizvodnju učinaka.“¹³ Po toj se definiciji troškovi sastoje od ovih potrošaka (izraženih u novcu):¹⁴

- od troškova radne snage (troškovi živog rada),
- od troškova materijal izradbe, tuđih usluga i ostalih pomoćnih (pogonskih) materijala te sitnog inventara (troškovi opredmećenog rada),
- od troškova sredstava za rad izraženih u obliku amortizacije (troškova opredmećenog rada).

Troškovi su u novcu izražena količina živog rada, opredmećenog rada i ukalkuliranih ugovornih, odnosno zakonskih obaveza, potrebnih za proizvodnju učinaka.¹⁵ U obje je definicije jasno naglašeno da se kao trošak priznaje samo neophodno potreban utrošak živog i opredmećenog rada i potreban iznos ugovoreni i zakonskih obaveza. Neophodnost troškova utvrđuje se na dva načina:¹⁶

- na tržištu i
- propisima društvene zajednice.

Tržište neće priznati više troškove od onih koji su objektivno bili potrebni za proizvodnju, jer će druga poduzeća, koja su racionalno trošila materijal i radnu snagu, nuditi svoje proizvode po jeftinijoj cijeni. Znači, poduzeće koje nedovoljno koristi sredstva za rad ili iz bilo kojih razloga postiže kod pojedinih elemenata veliki „škart“ neće moći prodavati svoje proizvode, ako se na tržištu pojavi proizvođač s istim proizvodima, ali koji maksimalno koristi svoje kapacitete, ili je pak sveo škart kod pojedinih elemenata na određeni minimum. Drugi oblik društvenog priznavanja troškova su propisi koje izdaje zajednica i kojima se najkonkretnije određuje koji se sve troškovi mogu unositi u cijenu koštanja (propisi o cijenama, propisi o stopi amortizacije, propisi o dnevnicima koji se priznaju kao materijalni troškovi, i niz ostalih propisa kojima se regulira što sve poduzeća smiju ukalkulirati u cijenu koštanja svojih proizvoda i usluga).¹⁷

¹³ Ibid.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Ibid.

Vežano uz pojam troška vežu se pojam izdatka i rashoda. Svaki izdatak gotova novca iz blagajne naziva se „isplata“. Isplata može biti otplata duga, ali isto tako i davanje zajma ili kratkoročne pozajmice. Isplata može značiti i kupnju nečega za gotov novac, što će biti potrošeno. Isplata je i plaćanje radnicima naknade za izvršeni rad. Riječ „izdatak“ može značiti isto što i isplata, ali samo onda, ako se radi o izdavanju gotovine. Izdaci su zapravo određene operacije plaćanja koje ne dodiruju kalkulaciju već knjigovodstvo.¹⁸ Međutim izdavati se mogu i druge stvari. Kaže se „izdatak materijala“, ali i „izdatak priznanice“ ili „izdatak uvjerenja“ što ne mora imati nikakve veze s isplatom.

Riječ „rashod“ ukazuje na bespovratno izdavanje, na „trošenje“ novaca i stvari.¹⁹ To isto vrijedi i za pojam „trošak“. Ipak između ta dva pojma postoji razlika. Riječ „rashod“ je širi i općenitiji pojam od pojma „troška“, koji je svakako nešto uži i redovito označava samo onaj dio rashoda koji može biti ukalkuliran u cijenu koštanja proizvoda i usluge.²⁰ Prema tome, rashodom se može smatrati vrijednost onih dobara koja se potroše ili na drugi način izgube na račun privrede organizacije namjenski ili nenamjenski, ali u poslovanju privredne organizacije ili izvan nje.²¹ To znači da se radi o trošenju koje se odnosi na poduzeće kao cjelinu i na taj način rashod utječe na uspješnost poslovanja poduzeća.

Rashodi se dijele na poslovne i neposlovne. Poslovni su neposredno prouzročeni poslovanjem poduzeća. Ako su ti poslovni rashodi usko povezani sa svrhom poslovanja poduzeća i mogu se ukalkulirati u cijenu koštanja učinaka (proizvoda i usluga), tada se zovu troškovi („koštanje“).²² Izvanredni poslovni rashodi, iako su uvjetovani svrhom poslovanja poduzeća i u neposrednoj su vezi sa stvarnom djelatnošću poduzeća, ne mogu se ukalkulirati jer su nastali:²³

- kad im nije vrijeme, pa se njima više ne može teretiti tekuća proizvodnja (npr. naknadno utvrđeni troškovi iz ranijih godina),
- izvanredno i neovisno o proizvodnji (npr. elementarne štete, penali, kazne),
- ispravicima knjiženja u toku godine (npr. eventualne razlike, korekcije aktivnih i pasivnih vremenskih razgraničenja),
- dohicima, odnosno gubicima koji nastaju uslijed procjene imovine na dan bilanciranja (otpis sumnjivih i nenaplativih potraživanja i sl.).

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Ibid., str. 11

²⁰ Ibid.

²¹ Ibid., str. 12

²² Ibid.

²³ Ibid., str. 13

3.2. Klasifikacije troškova

Klasifikacijom se troškovi grupiraju prema njihovim karakteristikama u vrste. Vrsta troškova može biti toliko koliko ima stajališta s kojih se obavlja klasifikacija. Budući da stajališta ima mnogo, ovdje će se prikazati klasifikaciju troškova samo s ovih stajališta:²⁴

1. stajališta porijekla i supstancije troškova i sa stajališta funkcije troškova,
2. stajališta načina snimanja i računanja troškova u cijenu koštanja proizvoda i usluga,
3. stajališta ulaganja troškova u proizvodni proces,
4. stajališta složenosti troškova,
5. stajališta odnosa troškova prema stupnju iskorištenosti kapaciteta,
6. stajališta ukupnosti troškova.

Klasifikacija troškova sa stajališta porijekla, supstancije i funkcije troškova podrazumijeva podjelu troškova na:²⁵

- a) prirodne vrste,
- b) funkcionalne vrste.

Klasifikacija prema prirodnim vrstama obavlja se s obzirom na prirodu, supstanciju i porijeklo troškova na:²⁶

- troškove materijala,
- troškove tuđih usluga
- troškove sredstava,
- troškove rada,
- troškove pod nazivom ugovornih i zakonskih obaveza.

Iz ove klasifikacije saznaje se samo to kakvi su troškovi po svojim prirodnim svojstvima, ali ona ne pokazuje kakvu su ulogu odigrali u procesu reprodukcije. Ta je klasifikacija definirana kontnim planom razreda 4, u kojoj su, uz neznatna odstupanja, svi su troškovi razvrstani po prirodnim vrstama.²⁷ Iz klasifikacije po funkcionalnim vrstama saznaje se o funkciji koju su troškovi obavili u poduzeću. Klasifikacija po funkcionalnim vrstama podrazumijeva:²⁸

- raspored troškova po područjima odgovornosti,

²⁴ Ibid.

²⁵ Ibid.

²⁶ Ibid.

²⁷ Braut, R., *Ekonomika poduzeća I*, Visoka škola poduzetništva, Zagreb, 1998., str. 35

²⁸ Ibid.

- dioba troškova na troškove izradbe, opće troškove izradbe, opće troškove prodaje i opće troškove uprave,
- raspored troškova po nosiocima troškova.

Klasifikacija troškova sa stajališta načina snimanja i uračunavanja troškova u cijenu proizvoda i usluga je na:²⁹

- a) direktne troškove (troškovi učinaka),
- b) indirektno troškove (troškovi radnih jedinica, troškovi mjesta troškova).

Direktnim troškovima smatraju se svi oni troškovi koje je tehnički moguće i ekonomski opravdano snimati neposredno po učincima zbog kojih su nastali (npr. osnovni materijal ili osobni dohoci obračunati po radnim normama). Za te troškove upotrebljavaju se još termini troškovi učinaka, troškovi izradbe, pojedinačni troškovi. Indirektnim troškovima smatraju se svi oni troškovi koje tehnički nije moguće ili ekonomski nije opravdano snimati po pojedinim učincima, već ih se snima po područjima odgovornosti (radnim jedinicama, radnim mjestima, ekonomskim jedinicama) i tek odavde se na posredan način (otuda im i naziv indirektni troškovi), prebacuju na učinke pomoću raznih poznatih metoda kalkulacije troškova. Za indirektno troškove postoje još uobičajeni nazivi: troškovi radnih mjesta, troškovi radnih jedinica i najčešće upotrijebljeni nazivi opći troškovi, odnosno režijski troškovi.³⁰

Klasifikacija troškova sa stajališta ulaganja troškova u proizvodni proces podrazumijeva:³¹

- a) primarne troškove,
- b) sekundarne troškove (interni učinci).

Primarni troškovi su oni troškovi koji po prvi puta ulaze u proizvodni proces, npr. Vrijednosno izražen utrošak ugljena u kotlovnici nakon što je izdat iz skladišta. Sekundarni troškovi su oni troškovi koji po više puta ulaze u proizvodni proces. Sekundarni troškovi nazivaju se još „troškovi internih učinaka“, i za njih je u razredu 4 predviđena posebna kontna grupa.

Klasifikacija troškova sa stajališta složenosti troškove dijeli na:³²

- a) jednostavne (originalni) troškove,
- b) složene (kompleksne) troškove.

²⁹ Ibid.

³⁰ Ibid., str. 36

³¹ Ibid., str. 37

³² Ibid.

Jednostavni su troškovi onda, kada se iskazuju po svojim prirodnim vrstama, npr. kategorizaciju materijala nije moguće dalje raščlaniti na niže pojmove, a to vrijedi također i za amortizaciju. Složeni troškovi su oni koji su kombinirani od dvije ili više vrsta jednostavnih troškova, npr. opći troškovi uprave su troškovi složeni od više prirodnih vrsta troškova (od troškova materijala, tuđih usluga, amortizacije itd.).³³

Klasifikacija troškova sa stajališta odnosa troškova prema stupnju iskorištenosti kapaciteta (volumena proizvoda i usluga) je na:³⁴

- a) fiksne troškove,
- b) varijabilne troškove.

Fiksni su troškovi oni troškovi koji u svom ukupnom iznosu ostaju nepromijenjeni i onda, ako se količina proizvedenih učinaka mijenja. Karakteristika fiksnih troškova je u tome, što oni ne nastaju ovisno o količini proizvoda koja je u nekom razdoblju proizvedena, nego ovisno o vremenu trajanja proizvodnje, odnosno proizvodne sposobnosti.³⁵ Varijabilnim troškovima smatraju se oni troškovi koji nastaju ovisno o proizvodnji. Varijabilnih troškova nema, ako nema proizvodnje, ako nema učinaka. Budući da se sve vrste troškova koje poprimaju varijabilni karakter ne variraju uvijek u istom odnosu kao opseg proizvodnje, varijabilni se troškovi dijele na određene podgrupe: regresivno-varijabilne troškove, proporcionalno-varijabilne i progresivno-varijabilne troškove.³⁶

Klasifikacija troškova sa stajališta ukupnosti troškova je na:³⁷

- a) ukupne troškove (troškove u masi),
- b) prosječne troškove (troškove po jedinici proizvoda).

Troškovi se mogu iskazati u ukupnom iznosu u kojem su nastali u nekom obračunskom razdoblju, i tada se govori o „ukupnim troškovima“ razdoblja. Ako se ukupni troškovi podijele s brojem proizvedenih jedinica učinaka u jednom razdoblju, tada dobiveni kvocijenti nisu više ukupni, nego prosječni troškovi ili trošak po jedinici proizvoda.

³³ Ibid.

³⁴ Ibid.

³⁵ Ibid.

³⁶ Ibid.

³⁷ Ibid., str. 38

3.3. Prirodne vrste troškova

Prema prirodnim vrstama troškovi se klasificiraju na:

- materijalne troškove,
- troškove osoblja,
- troškovi amortizacije,
- ostale troškove – troškove usluga,
- troškove vrijednosnog usklađenja,
- troškove rezerviranja i
- ostale poslovne rashode.

Pri obuhvaćanju troškova važno je napomenuti da su kontima troškova zajednička sljedeća obilježja:³⁸

1. ne sadrže prenesena stanja iz prethodne poslovne godine,
2. knjiženja nastanka (kao i drugih poslovnih promjena) moraju se temeljiti na vjerodostojnoj knjigovodstvenoj ispravi,
3. prilikom knjiženja troškova potrebno je razlikovati koji se troškovi (prema Zakonu o porezu na dobit) smatraju porezno priznatim, a koji porezno nepriznatim,
4. kontni plan (odabran za uporabu od strane poduzetnika) mora osigurati evidenciju svih poslovnih događaja u skladu s njihovim poreznim statutom i potrebama financijskog izvješćivanja različitih korisnika,
5. PDV sadržan u primljenim računima, za poduzetnike koji su u sustavu PDV-a, 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.

3.3.1. Materijalni troškovi

Materijalni troškovi obuhvaćaju sljedeće kategorije troškova:³⁹

- izravni troškovi sirovina i materijala,
- materijalni troškovi administracije, uprave i prodaje,
- troškovi istraživanja i razvoja,
- troškovi sitnog inventara, ambalaže i auto guma,

³⁸ 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. 371

³⁹ Habek, M. et. al., Temelji računovodstva i analitička knjigovodstva, RRiF, Zagreb, 2001., str. 51

- troškovi rezervnih dijelova i materijala za održavanje,
- troškovi energije u proizvodnji dobara i usluga,
- troškovi energije u administraciji, upravi i prodaji.

Utrošak sirovina čini glavni sadržaj (supstanciju) proizvoda, pa su troškovi sirovine, kao osnovnog materijala za proizvodnju, vezani isključivo uz proces proizvodnje.⁴⁰ Pored osnovnog materijala u proizvodnji se koristi i pomoćni materijal za proizvodnju, utroškom kojeg se postiže funkcija, oblikovanje i izgled proizvoda. U poslovanju svakog poduzetnika, bez obzira na djelatnost, troši se i tzv. režijski materijal, kao npr. troškovi uredskog materijala, a javljaju se i redoviti gubici na zalihama (kalo, rasip, lom i kvar) te troškovi za ogrjev, materijal za čišćenje, ambalaža, zaštitna obuća i odjeća, pričuvni dijelovi, energija i dr. Troškovi režijskog materijala s ostalim režijskim troškovima stvaraju uvjete redovitog funkcioniranja proizvodnje, usluga i prometa robom trgovačkog društva.⁴¹

Evidentiranje troškova materijala iskazuje se na tzv. materijalnoj kartici. Nekada su se iskazivali na papirnoj kartici od koje i potječe sam naziv, a danas se to obavlja uporabom aplikativnog softvera. Materijalna kartica prikazuje ulaz, izlaz i stanje materijala na skladištu, količinu i cijenu materijala, njegovu ukupnu vrijednost te datum i ispravu temeljem koje je došlo do promjene stanja na skladištu. Zahtjevnicom se zahtijeva izdavanje materijala sa skladišta, a na izdatnici se bilježi izdavanje materijala sa skladišta.⁴²

Rezervni (pričuvni) dijelovi sastavni su dio kratkotrajne materijalne imovine bez obzira na pojedinačnu nabavnu vrijednost. Rezervni dijelovi su gotovi elementi, sklopovi ili uređaji koji se ugrađuju u strojeve ili uređaje radi popravka odnosno održavanja.⁴³ Pritom, vrijednost rezervnih dijelova tereti troškove tekućeg razdoblja ili troškove proizvodnje ovisno o objektu u koji se ugrađuju. Na primjer, ako se rezervni dijelovi koriste za servisne usluge, troškovi terete te usluge, a na rashode se prenose kada se usluga dovrši. To znači da troškovi rezervnih dijelova mogu biti sastavni dio zaliha pružatelja usluga.

Dugotrajna imovina male vrijednosti, ne iskazuje se u bilanci kao dugotrajna već kao kratkotrajna imovina na poziciji zaliha sitnog inventara, ambalaže i auto guma. Ovdje treba istaknuti da trošak, tj. otpis zaliha sitnog inventara, ambalaže i auto guma ne nastaje u trenutku

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Ibid.

⁴² Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op. cit., str. 422

⁴³ Belak, V. et. al., Računovodstvo poduzetnika, RRiF, Zagreb, 2000., str. 435

nabave te imovine nego u trenutku njezina davanja u uporabu. Ako se zalihe sitnog inventara, ambalaže i auto guma otpisuju jednokratno (100%-tni otpis) prilikom njihova davanja u uporabu, odnosno kad se te zalihe u potpunosti kalkulatивно otpišu, njihova bilančna vrijednost je nula. Međutim, ako su ti predmeti i dalje u uporabi potrebno je voditi posebnu evidenciju o njihovu stanju.⁴⁴ Oni se u tom slučaju vode u poslovnim knjigama s vrijednošću ispravljenom na nulu i to kao sitan inventar u uporabi, autogume u uporabi i ambalaža u uporabi te analitički za svaki predmet ili skupinu istovrsnih predmeta posebno. Sitan inventar, ambalaža i auto gume u uporabi, koji su otpisani u 100%-tnom iznosu, isknjižavaju se u trenutku njihova rashodovanja, ako su uništeni ili ako se popisom utvrdio manjak. Prilikom isknjižavanja 100% otpisanog sitnog inventara, ambalaže i auto guma nema knjiženja troškova čak niti onda kada su za uništenje ili manjak tih zaliha krive odgovorne osobe jer je bilančna vrijednost te imovine nula.⁴⁵

3.3.2. Troškovi osoblja

Troškovi osoblja predstavljaju sva primanja od nesamostalnog rada koje poslodavac isplaćuje zaposlenicima temeljem njihova rada.⁴⁶ Plaća se ugovara u bruto iznosu. Obračun plaće izrađuje poslodavac. Iz ugovorene plaće zaposlenik plaća doprinos za mirovinsko osiguranje (I. stup – osiguranje temeljem garancijske solidarnosti i II. stup – doprinos temeljem kapitalizirane individualne štednje) te porez i prirez, a obaveza poslodavca jest da na ugovoreni iznos bruto plaće obračuna i isplati još i doprinos na plaću (doprinos za zdravstveno osiguranje).

Predmet ugovora o radu jest bruto plaća koja sadrži doprinose iz plaća te porez i prirez kao i neto iznos plaće koji se isplaćuje zaposleniku. Doprinos koji poslodavac treba obračunati na plaću trošak je poslodavca i nije predmet ugovora o radu.

Osim plaća koje su predmet ugovora o radu između poslodavca i zaposlenika plaćom se smatraju i druga primanja koja poslodavac isplaćuje zaposleniku, a koja se u smislu Zakona o porezu na dohodak i Pravilnika o porezu na dohodak smatraju plaćom, odnosno dohotkom od nesamostalnog rada. To su naknade, potpore, plaće koje se umjesto u novcu isplaćuju u dobrima, povoljne kamate pri odobravanju kredita, premije osiguranja koje poslodavac plaća za svoje zaposlenike, sva ostala primanja koje poslodavac isplaćuje zaposleniku u svezi s njegovim radom, kao što su davanje na korištenje zaposleniku zgrada, prijevoznih sredstava i sl.⁴⁷

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Ibid., str. 436

⁴⁶ Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić D., op. cit., str. 389

⁴⁷ Belak, V. et. al: op. cit., str. 506

3.3.3. Troškovi amortizacije

Amortizacija je pojam vezan uz trošenje dugotrajne imovine koja stalno sudjeluje u poslovanju trgovačkog društva, pri čemu se postupno troši prenoseći svoju vrijednost na korisne učinke: proizvode, usluge i robu, a da pri tom ne mijenja svoj oblik.⁴⁸ Zato se amortizaciju definira kao „postupno trošenje, ali isto tako i postupno nadoknađivanje utrošenog dijela dugotrajne imovine“⁴⁹.

Amortizacijski iznos sustavno se raspoređuje tijekom vijeka uporabe elemenata dugotrajne imovine. Primijenjena amortizacijska metoda održava trošenje sredstava koja poslovni subjekt koristi sa svrhom i ciljem obavljanja djelatnosti. Amortizaciji ne podliježu zemljišta, šume i slična obnovljiva prirodna bogatstva te financijska imovina, spomenici kulture i umjetnička djela.

Vijek uporabe dugotrajne imovine koja se amortizira definiran je:⁵⁰

- kao razdoblje u kojem se očekuje da će poduzeće koristiti sredstvo,
- kao broj proizvoda ili sličnih jedinica koje se očekuju da će ih poduzeće ostvariti od tog sredstva.

Trošak amortizacije predstavlja ispravak vrijednosti, odnosno smanjenje vrijednosti nabavljene dugotrajne imovine (materijalne i nematerijalne) koja, zbog vijeka trajanja i većih vrijednosti, ne tereti trošak obračunskog razdoblja u trenutku nabave, kao što je to slučaj s najvećim dijelom troškova.⁵¹

Obračun amortizacije provodi se prema računovodstvenim standardima, a u poreznom smislu trošak amortizacije reguliran je Zakonom o porezu na dobit⁵². Prema spomenutom zakonu iznos koji se amortizira jest trošak nabave ili trošak nabave iskazan u revaloriziranom iznosu. Amortizacija dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine priznaje se kao porezno priznat rashod u iznosu obračunanom na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa.⁵³ Obračunavanjem amortizacije tijekom vijeka uporabe nabavna se

⁴⁸ Habek, M. et al., op. cit., str. 51

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ Ibid., str. 52

⁵¹ Ibid.

⁵² 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. i 121/19.

⁵³ Ibid.

vrijednost smanjuje te se imovina bilancira po nižoj vrijednosti koju se naziva neamortiziranom ili sadašnjom vrijednošću. MRS 16 i MRS 38 definiraju tu vrijednost kao knjigovodstveni iznos u kojem je neko sredstvo priznato u bilanci nakon odbitka ispravka vrijednosti i gubitka od smanjenja.⁵⁴ Prema tome neamortizirana (neotpisana, sadašnja) vrijednost utvrđuje se kao razlika nabavne vrijednosti (trošak nabave) i akumulirane amortizacije (ispravka vrijednosti).

Metode za obračun amortizacije jesu:⁵⁵

- linearna (pravocrtna) metoda,
- metoda opadajućeg salda (degresivna metoda),
- metoda rastućeg salda (progresivna metoda),
- funkcionalna metoda.

Linearna (pravocrtna metoda) podrazumijeva da se vrijednost koji se amortizira raspoređuje na jednake iznose tijekom vijeka uporabe sredstva. Metoda opadajućeg salda (degresivna metoda) podrazumijeva obračun troška amortizacije na način da je iznos obračunane amortizacije viši na početku vijeka uporabe, a zatim se kontinuirano smanjuje. Metoda rastućeg salda (progresivna metoda) podrazumijeva obračun troška amortizacije na način da se iznos obračunane amortizacije niži na početku vijeka uporabe, a zatim se kontinuirano povećava. Funkcionalna metoda podrazumijeva obračun troška amortizacije ovisno o intenzitetu uporabe sredstva.

3.3.4. Ostali troškovi (troškovi usluga)

Pojam usluga vrlo je širok i raznovrstan. Stoga usluge u računovodstvenom i poreznom smislu nije jednostavno precizno definirati. Prema široj definiciji usluga predstavlja „sve ono što nije roba i proizvod“⁵⁶. Usluge se može definirati i kao sve aktivnosti, pretežito neopipljivog karaktera, koje rezultiraju određenim koristima (koje se pružaju u trenutku proizvodnje usluge), koje rješavaju određeni problem korisnika, te koje je korisnik spreman indirektno ili direktno da plati.⁵⁷ Uvjet postojanja usluge je korist. Usluga postoji samo ako korisnik percipira korist od nje. Nad uslugama ne može se postići fizičku kontrolu, tj. ne postoji mogućnost posjedovanja usluge.⁵⁸ Također se ne može postići niti mogućnost pravne kontrole nad uslugama kao što je

⁵⁴ 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. i 121/19.

⁵⁵ Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op. cit., str. 396

⁵⁶ Portal Usluge, <http://www.pojam usluge.com> (13.11.2019.)

⁵⁷ Ibid.

⁵⁸ Ibid.

nemogućnost transfera vlasništva, nemogućnost patentiranja usluge i sl. Usluge imaju četiri obilježja: neopipljivost, nedjeljivost, varijabilnost i prolaznost.⁵⁹

Neopipljivost usluge znači da usluga ne može biti viđena, dotaknuta, isprobana. Ne može isprobati kao fizički proizvod, pa se nakon toga za nju odlučiti ili ne, ona se koristi, ali se fizički ne posjeduje. Ne postoji mogućnost vraćanja, odnosno reklamacije usluge. Usluga obiluje svojstvima doživljaja kao što su iskustvo, zadovoljstvo, povjerenje, pružena pažnja i sl. Nedjeljivost usluge znači da za razliku od proizvoda koji se prvo proizvodi, zatim kupuje i konzumira, usluga se prvo kupuje, a zatim „proizvodi“ i konzumira. Potrošač (korisnik) sastavni je dio procesa proizvodnje i isporuke usluge. Korisnik percipira sve vidljive operacije tijekom pružanja usluge. S obzirom da usluge zavise od onih koji ih pružaju, kao i o tome kada i gdje ih se pruža, one su vrlo varijabilne. Pružanje usluga je radno intenzivno te postoji mogućnost postizanja različitih razina kvaliteta pri ponovljenim kupovinama. Kvaliteta usluge je stvar subjektivne procjene korisnika. Usluga je varijabilna jer ovisi o tome tko, kada i gdje je pruža. Varijabilnost onemogućava potpunu standardizaciju i otežava kontrolu kvalitete, omogućava personalizaciju usluga i njihovo prilagođavanje potrebama konkretnog korisnika.⁶⁰ Usluga ne može biti uskladištena, sačuvana, preprodana ili vraćena. Njezina ponuda vezana je za određeni trenutak i neiskorišteni kapacitet pružanja te ne može biti sačuvana za buduću potražnju.⁶¹

Troškovi usluga jesu sve obavljene i fakturirane vanjske usluge kao npr.:⁶²

- usluge telekomunikacije, pošte i prijevoza,
- vanjske usluge na izradi i prodaji proizvoda i usluga,
- servisne usluge,
- usluge registracije prijevoznih sredstava,
- usluge zakupa – lizinga,
- usluge promidžbe, sponzorstva i troškova sajmova,
- intelektualne usluge,
- komunalne usluge,
- usluge posredovanja,
- ostale vanjske usluge.

Troškovi usluga telekomunikacija, pošte i prijevoza jesu svi troškovi telefonskih i mobilnih komunikacija, nabave poštanskih usluga, usluge prijevoza u zemlji i u inozemstvu korištenjem

⁵⁹ Portal Usluge: [http:// www.pojam usluge.com](http://www.pojam usluge.com) (13.11.2019.)

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ Ibid.

⁶² Habek, M. et al., op. cit., str. 51

različitih vrsta prijevoza (cestovnog, zračnog, željezničkog, pomorskog). Navedeni se troškovi knjiže temeljem primljenih računa od dobavljača, a kako nisu u izravnoj vezi s izradom proizvoda ili obavljanjem proizvodnih usluga, ne prenose se ne proizvodnju u tijeku i zalihe gotovih proizvoda.⁶³

Troškovi vanjskih usluga na izradi i prodaji proizvoda i usluga odnose se na usluge dorade koje uvećavaju vrijednost materijala, dijelova ili robe. Vanjske usluge mogu biti i usluge od strane građana koji ih obavljaju prema ugovoru o autorskom honoraru. Vanjske usluge na izradi i prodaji proizvoda i usluga nadopunjuju onaj dio poslovnog procesa za koji poslovni subjekt nije osposobljen ili ne raspolaže potrebnim kapacitetima. Takve usluge mogu uključivati primjerice, tokarenje, lakiranje, brušenje i sl.⁶⁴

Troškovi servisnih usluga uključuju vanjske usluge tekućeg održavanja koje za trgovačko društvo obavljaju druga trgovačka društva i obrtnici prema narudžbi ili ugovoru.⁶⁵ Radovi na investicijskom održavanju koji povećavaju buduće ekonomske koristi (primjerice povećanje kapaciteta ili poboljšanje kvalitete, smanjenje troškova uslijed tog ulaganja), povećat će vrijednost tih sredstava, a neće teretiti trošak razdoblja.⁶⁶ To je temeljna razlika između troškova investicijskog i troškova tekućeg održavanja.

Troškovi usluga registracije prijevoznih sredstava uključuju sve izdatke za registraciju osobnih i teretnih vozila osim troškova osiguranja. Ovim troškovima pripadaju: usluge tehničkog pregleda, atesta i sl., naknade za javne putove, troškovi za koncesije za prometne pravce, troškovi taksa, pristojbi i slični troškovi u svezi s registracijom prijevoznih sredstava.⁶⁷

Troškovi usluga zakupa, odnosno lizinga 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.⁶⁸ Operativni najam, za razliku od financijskog, ne podrazumijeva kupnju sredstava nakon proteka roka najma.

⁶³ Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op. cit., str. 380

⁶⁴ Ibid., str. 382

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ Ibid., str. 384

⁶⁸ Ibid.

Troškovi usluga promidžbe, sponzorstva i sajмова uključuju različite troškove usluga oglašavanja u medijima (tisku, na radiju i televiziji, putem plakata, letaka, kataloga i sl).⁶⁹ U ovu skupinu pripadaju i predmeti koji se koriste u promidžbene svrhe kao što su vlastiti proizvodi i trgovačka roba izuzeta s vlastitog skladišta, ali i reklamni predmeti s nazivom tvrtke i proizvoda. Takve je troškove, međutim, potrebno promatrati s poreznog gledišta kako bi se utvrdilo radi li se o promidžbi ili o reprezentaciji.⁷⁰

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 pravilu ili ugovora o djelu. Značajno je napomenuti da takav ugovor ne može zamijeniti ugovor o radnom odnosu, već predstavlja konkretno ugovorne radove, uz ugovorenu naknadu, koje obavlja fizička osoba.⁷¹

Troškovi komunalnih usluga su troškovi koji nastaju uporabom komunalne infrastrukture. Odnose se na usluge odvodnje, kanalizacije, održavanja čistoće, vodoopskrbe, javne rasvjete i druge slične usluge. Komunalne usluge obavljaju trgovačka društva sukladno Zakonu o komunalnom gospodarstvu⁷².

Troškovi usluga posredovanja uključuju usluge posredovanja koje se odnose na poslovne aktivnosti i koje su uvjet za ostvarenje prihoda, za razliku od troškova usluga vezanih za nabavu dugotrajne imovine koji se smatraju ovisnim troškovima stjecanja tih dobara te se ne ubrajaju u navedenu skupinu troškova usluga posredovanja.⁷³

Troškovi ostalih vanjskih usluga uključuju prethodne nespomenute usluge koje se ne uračunavaju u vrijednost nabavljenih sirovina, materijala, dijelova i trgovačke robe. Ostale su vanjske usluge, primjerice, usluge studentskog servisa, oglašavanja koje nije reklamiranje, špediterske usluge, usluge fotokopiranja, troškovi smještaja u hotelu, cestarina, mostarina te druge usluge.⁷⁴

⁶⁹ Ibid., str. 386

⁷⁰ Ibid.

⁷¹ Ibid.

⁷² Zakon o komunalnom gospodarstvu, Narodne novine, br. 68/18. i 110/18.

⁷³ Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., op. cit., str. 389

⁷⁴ Ibid.

3.3.5. Troškovi vrijednosnog usklađenja

Na kontima vrijednosnih usklađenja knjiže se umanjena imovine, odnosno otpis na nižu, realnu, odnosno tržišnu vrijednost.⁷⁵ Troškovi vrijednosnog usklađenja utječu na poslovni rezultat razdoblja, vrijednost ukupne imovine te likvidnost trgovačkog društva.⁷⁶

Troškovi vrijednosnog usklađenja jesu:⁷⁷

- vrijednosna usklađenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine,
- vrijednosna usklađenja dugoročne financijske imovine,
- vrijednosna usklađenja dugoročnih potraživanja,
- vrijednosna usklađenja kratkoročne financijske imovine,
- vrijednosna usklađenja kratkoročnih potraživanja,
- vrijednosna usklađenja zaliha.

Troškovi vrijednosnog usklađenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine proizlaze iz potrebe iskazivanja imovine po fer vrijednosti i realnog predočavanja financijskih izvješća. Radi se o postupcima vrijednosnog usklađenja materijalne i nematerijalne imovine iskazane u poslovnim knjigama na datum bilance u odnosu na tržišnu vrijednost.⁷⁸ Potreba za procjenjivanjem rezultat je moguće tehnološke zastarjelosti, fizičkog propadanja, stečaja ili likvidacije poslovnih partnera kod kojih postoje otvorena potraživanja, pogrešnih ulaganja i dr. Krajem poslovne godine, u skladu s provođenjem godišnjih popisa (inventure), donosi se odluka o vrijednosnom usklađenju temeljem vlastitih prosudbi trgovačkog društva o realnoj vrijednosti i temeljem informacija dobivenih od poslovnih partnera.⁷⁹ Vrijednosna usklađenja materijalne i nematerijalne imovine priznaju se kao rashod u računu dobiti i gubitka, osim ako je imovina revalorizirana, a u tom slučaju smanjenje imovine nadoknađuje se iz izdvojene revalorizacijske pričuve.⁸⁰

Vrijednosna usklađenja dugoročne financijske imovine provodi se zbog pada tržišne vrijednosti dugoročne financijske imovine kao što su ulaganje u dionice, udjele, vrijednosne papire i sl. Do vrijednosnih usklađenja kratkoročne financijske imovine dolazi zbog gubitka u plasmanima i

⁷⁵ Ibid., str. 402

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Ibid., str. 403

⁷⁹ Ibid.

⁸⁰ Ibid.

nemogućnostima njihove naplate, gubitka iz ugovorenih valutnih klauzula, gubitka od ulaganja u dionice i vrijednosne papire radi preprodaje i sl.⁸¹

Vrijednosna usklađenja dugoročnih potraživanja nastaju najčešće zbog nemogućnosti njihove naplate. Vrijednosno usklađenje kratkoročnih potraživanja odnosi se na otpis potraživanja od kupaca, ali i drugih potraživanja. Ako nastupi nesigurnost naplate iznosa koji je već bio uračunan u prihod, nenaplativ iznos ili iznos za koji više ne postoji vjerojatnost naplate, priznaje se kao rashod.⁸²

Vrijednosna usklađenja zaliha sirovina i materijala, rezervnih dijelova, ambalaže, sitnog inventara i autoguma imaju za cilj svođenje njihove vrijednosti na realnu, utrživu vrijednost, koju su kupci voljni platiti pod uvjetom da se radi o nižoj vrijednosti od knjigovodstvene.⁸³ Najčešći razlozi zbog kojih se donosi odluka o vrijednosnom usklađenju jesu oštećenja zaliha, zastarjelost, nemogućnost postizanja cijene zbog konkurencije i sl. Prijedlog o djelomičnom otpisu zaliha daje povjerenstvo za popis, a odluku donosi uprava. Prema Zakonu o porezu na dobit nastali trošak neće biti porezno priznat dok se zaliha ne proda ili uporabi na drugi način.⁸⁴

3.3.6. Rezerviranja troškova i rizika

Rezerviranja služe za pokriće troškova i rizika koji kao posljedica poslovanja u tekućem obračunskom razdoblju mogu nastati u tekućem ili sljedećem obračunskom razdoblju.⁸⁵ To su rezerviranja za rizike u jamstvenom roku, za potencijalne gubitke po započetim sudskim sporovima, za obnavljanje prirodnih bogatstva, za otpremnine, za restrukturiranje trgovačkog društva.⁸⁶

Rezerviranja za rizike u jamstvenom roku odnose se na očekivane izdatke koji mogu nastati nakon prodaje dobara, a služe za otklanjanje nedostataka ili zamjenu novim proizvodom.⁸⁷ Ova vrsta rezerviranja procjenjuje se iskustveno temeljem podataka iz prethodnih obračunskih razdoblja. Vrijednost rezerviranja temelji se na ukupnoj vrijednosti prometa.

⁸¹ Ibid.

⁸² Ibid.

⁸³ Ibid.

⁸⁴ Ibid.

⁸⁵ Ibid., str. 404

⁸⁶ Ibid.

⁸⁷ Ibid., str. 405

Rezerviranja za potencijalne gubitke po započetim sudskim sporovima odnose se na situacije u kojima su vjerovnici pokrenuli spor protiv trgovačkog društva ili za koje je dobiveno sudsko rješenje o gubitku spora, te za koje je vjerojatno da će postati troškom razdoblja nakon datuma bilance.⁸⁸

Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava koriste se za njihovu obnovu kada korištenje prestane ili prema planu obnove tijekom korištenja.⁸⁹

Rezerviranja za otpremnine dopuštena su samo u slučaju planiranog tehnološkog viška djelatnika nastalog zbog reorganizacije ili tehnološkog unapređenja poslovnog procesa, a nisu dopuštena u slučajevima izvanrednog otkaza ni u slučajevima sporazumnog raskida radnog odnosa.⁹⁰

Visinu troškova rezerviranja utvrđuje stručni tim na temelju iskustava iz prošlih razdoblja i specifičnosti poslovanja poslovnog subjekta. Pri tom se posebna pozornost posvećuje realnoj procjeni visine rezerviranja troškova, jer razlika između rezerviranih i naknadno stvarno nastalih troškova utječe na točnost iskazivanja financijskog rezultata poslovanja trgovačkog društva.⁹¹

3.3.7. Ostali poslovni rashodi

Ostali troškovi poslovanja jesu svi ostali nespomenuti troškovi iz redovnih aktivnosti poslovnog subjekta. Oni obuhvaćaju troškove posredovanja, troškove u svezi s naknadnim reklamacijama, otpise nenaplaćenih potraživanja, redovne prekomjerne manjkove, provalne krađe, kazne, penale, troškove donacija i sponzorstva i druge nespomenute troškove.⁹²

U poslovnim aktivnostima koriste se razne usluge posredovanja koja su obavila druga trgovačka društva ili pojedinci. To može biti pri nabavi dobara i usluga, a jednako tako i pri prodaji. U poslovanju se javljaju i troškovi nenadoknađenih reklamacija od proizvođača odnosno uvoznika dobara, te troškovi uzoraka koji nastaju pri uvozu dobara radi kontrole kakvoće, odnosno pri ispitivanju prije stavljanja u prodaju. Troškovi uzoraka nastaju i s osnove otpisa izloženih primjeraka. Otpisi onih imovinskih dijelova za koje nije provedeno redovno usklađenje vrijednosti također se smatraju troškovima. To su i preostale svote od djelomično provedenih vrijednosnih usklađenja. Troškove nastale u svezi s manjkovima zaliha treba razvrstati na one

⁸⁸ Ibid.

⁸⁹ Ibid.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Habek, M. Et. al., op. cit., str. 52

⁹² Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone., E., Krivačić, D., op. cit., str. 413

koji mogu biti porezno priznati i na one na kojima će biti obračunan PDV i koji neće biti ni porezno priznati pri izradi godišnje prijave poreza na dobitak.⁹³ Kazne, penali, nadoknade štete po svojoj prirodi nastaju prisilno zbog nastalih šteta, kazni i drugih preuzetih obveza za koje je društvo odgovorno prema vanjskim tijelima, tvrtkama i pojedincima. Novčani izdatci za donacije samostalnim umjetnicima i za sponzoriranje sporta smatraju se također ostalim rashodima. Postoje i troškovi kojima razlog njihova nastanka nije posljedica redovnih aktivnosti. To su troškovi koji nastaju izvan osnovne djelatnosti, u sporednim djelatnostima koje se ponekad obave u manjem opsegu i nisu upisane u trgovački registar.⁹⁴

3.4. Troškovi prema reagiranju na promjenu razine aktivnosti

3.4.1. Fiksni troškovi

Fiksni troškovi nazivaju se troškovima razdoblja jer nastaju i onda kada nema aktivnosti u poslovnom sustavu. To su oni troškovi koji unutar obračunskog razdoblja (u kratkom roku) ostaju neizmijenjeni, što znači da nisu neposredno uzrokovani procesom proizvodnje, već osiguravaju uvjete za njegovo odvijanje.⁹⁵ Fiksni troškovi ne reagiraju na povećanje ili smanjenje stupnja iskorištenja kapaciteta, a najčešće su vezani uz instalirani kapacitet te se po jedinici učinka relativno smanjuju s porastom stupnja iskorištenja kapaciteta.⁹⁶

Za poslovno odlučivanje značajno je uvažiti polazišta o povezanosti količine fiksnih troškova i stupnja iskorištenja kapaciteta jer se tako osigurava raspodjela ukupnih fiksnih troškova na što veći broj učinaka, a iznos fiksnih troškova po jedinici učinka relativno smanjuje.⁹⁷ Fiksni troškovi rezultat su dugoročnih odluka i za njih su odgovorni menadžeri više hijerarhijske razine odlučivanja.

Fiksni troškovi javljaju se kao apsolutno fiksn i relativno fiksn troškovi. Apsolutno fiksn troškovi su ona kategorija fiksnih troškova koja ostaje neizmijenjena neovisno o promjeni stupnja zaposlenosti. To su primjerice troškovi amortizacije, zakupnine, komunalne naknade, članarine, plaće stalno zaposlenih i sl.⁹⁸ Njima nasuprot, relativno fiksn troškovi ostaju nepromijenjeni do određenog stupnja korištenja kapaciteta, a nakon čega se povećavaju te ostaju

⁹³ Belak, V. et. al., op. cit., str. 604

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ Gulin, D. et al., op. cit., str. 127

⁹⁶ Ibid.

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ Ibid.

u tom statusu do sljedeće značajne promjene stupnja iskorištenja kapaciteta. Oni se nazivaju i fiksni troškovi zone, a njihovo povećanje nastaje skokovito, između pojedinih zona. Javljaju se zbog potrebe za angažiranjem određene razine srednjeg menadžmenta s fiksnom naknadom (npr. nadzornici), jačeg održavanja zgrade, zagrijavanje još jednog kata ili osvjetljenja novih prostora i sl.⁹⁹

Pojedinačni fiksni troškovi su oni koji se direktno mogu povezati s određenim područjem aktivnosti u poslovnom sustavu, a za njihov nastanak može biti odgovoran menadžer određenog mjesta troška.¹⁰⁰ Toj skupini pripada primjerice amortizacija stroja na kojem se proizvodi određena vrsta proizvoda, to može biti i najamnina određene prostorije u kojoj se pruža određena vrsta usluga, materijal za održavanje za kojeg se nedvojbeno može utvrditi mjesto njegova utroška ili utrošena energija neophodna u proizvodnom procesu određenih proizvoda i usluga.¹⁰¹ Pojedinačni fiksni trošak značajan je u procesu odlučivanja u kojem se u okviru djelomičnih troškova uključuje i onaj dio fiksnih troškova, za čiji je nastanak odgovoran određeni menadžer. Pod zajedničkim fiksnim troškovima podrazumijeva se onaj dio fiksnih troškova, koja se ne mogu neposredno i jednoznačno dodijeliti određenoj nižoj hijerarhijskoj razini odlučivanja.¹⁰² Zajednički fiksni troškovi zaračunavaju se samo posljednjoj hijerarhijskoj razini poslovnog sustava, a ovisno o karakteru mogu biti opravdani (npr. amortizacija upravne zgrade) ili neopravdani (prazni, jalovi) fiksni troškovi (npr. amortizacija skladišta koje nije bilo u redovitoj upotrebi u tom obračunskom razdoblju).¹⁰³ Zajednički fiksni troškovi ne mogu imati karakter djelomičnih troškova, niti se kao troškovi proizvoda obuhvaćaju po jedinici učinka, već se pokrivaju iz prihoda razdoblja, s obzirom da nisu povezani s procesom proizvodnje.

Iskorišteni fiksni troškovi oni su troškovi koji su nužni da bi se ostvario planirani obujam poslovanja i asortiman učinaka. Iskorišteni fiksni troškovi spadaju u kategoriju ciljnih fiksnih troškova, jer se bez njihova nastanka ne bi mogli ostvariti planom definirani zadaci poslovnog procesa.¹⁰⁴ Još se nazivaju i produktivni fiksni troškovi. Njima nasuprot su neiskorišteni (neproduktivni, prazni) fiksni troškovi, čije nastajanje nije povezano s ostvarenjem ciljnih zadataka poslovnog sustava. Primjerice, ako su fiksni troškovi instaliranog kapaciteta 100 jedinica, a stupanj korištenja kapaciteta je samo 60%, tada se samo taj dio fiksnih troškova kapaciteta (za 60 jedinica) može smatrati iskorištenim i samo za njih postoji opravdanje da se

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ Ibid., str. 128

¹⁰¹ Ibid.

¹⁰² Ibid.

¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ Ibid.

definiraju kao iskorišteni fiksni troškovi, dok preostali fiksni troškovi, koji su nastali nevezano za realizirani proces proizvodnje (za preostalih 40 jedinica) predstavljaju neiskorištene fiksne troškove.¹⁰⁵ Oni se ne mogu dodijeliti učinku, što znači da nisu element obračuna troškova proizvoda ili troškova proizvodnje jer nisu nastali zbog ostvarenja ciljnih učinaka.

3.4.2. Varijabilni troškovi

Kada se prirodne vrste troškova sagledavaju ovisno o njihovu reagiranju na promjenu stupnja iskorištenja kapaciteta (stupanj zaposlenosti, obujam poslovanja, stupnja aktivnosti) tada se svi oni troškovi koji u ukupnom iznosu rastu i padaju u odnosu na te promjene nazivaju varijabilnim troškovima.¹⁰⁶ Varijabilni troškovi imaju karakter djelomičnih troškova na koje menadžeri nižih hijerarhijskih razina mogu svojim tekućim odlukama bitno utjecati. Varijabilne troškove moguće je utvrditi po jedinici učinka i kao takve sagledavati u fazi planiranja, obračuna i kontrole.

Obilježje varijabilnih troškova imaju svi direktni (izravni, pojedinačni) troškovi poput primjerice troškova materijala izrade, plaća izrade, funkcionalne amortizacije, direktnih tuđih usluga i sl. Ti troškovi neposredno se mogu vezati uz jedinicu učinka pa se njihovo obuhvaćanje temelji na unaprijed definiranim normativima, standardima ili radnom nalogu.¹⁰⁷ Ostale varijabilne troškove čini onaj dio općih (neizravnih, režijskih) troškova koji se također mijenjaju s promjenama stupnja zaposlenosti (npr. pogonska energija, održavanje, pomoćni materijal, održavanje).

Ovisno o intenzitetu promjena u odnosu na stupanj iskorištenja kapaciteta, varijabilni troškovi mogu se pojaviti kao proporcionalni, progresivni ili regresivni. Svi direktni troškovi imaju karakter proporcionalno varijabilnih troškova, jer rastu i padaju paralelno s promjenom stupnja iskorištenja kapaciteta. Progresivni varijabilni troškovi mijenjaju se brže od promjene stupnja iskorištenja kapaciteta (npr. prekovremeni rad, kvar, lom, škart). Dakle, progresivni varijabilni troškovi se u praksi vezuju uz prekomjerno visoki intenzitet korištenja postrojenja i opreme, kao i kod uvođenja rada u više smjena. Mogu se javiti i ako su prenisko postavljeni normativi vremena potrebnog za izradu pojedinih učinaka, kod nabavke nekvalitetnih sirovina ili kod nekontroliranog korištenja tuđih usluga. Progresivni troškovi dolaze više do izražaja u poslovnim sustavima s većim učešćem fiksnih troškova u strukturi ukupnih troškova i kod pojačanog

¹⁰⁵ Ibid.

¹⁰⁶ Ibid., str. 126

¹⁰⁷ Ibid.

intenziteta aktivnosti.¹⁰⁸ Njima nasuprot se javljaju degresivni varijabilni troškovi koji se mijenjaju sporije od promjene stupnja iskorištenja kapaciteta, a oni su najbliži relativno fiksnim troškovima.¹⁰⁹

Varijabilne troškove potrebno je racionalizirati po jedinici učinka. Naime, broj učinaka moguće je povećavati do maksimalno moguće razine korištenja kapaciteta jer nakon toga nastaju oportunitetni troškovi. Varijabilni troškovi mogu se uključivati kao element različitih sustava obračuna troškova, a njihov izračun jednostavniji u uvjetima informatizacije. Varijabilni troškovi imaju veliko značenje u ustroju računovodstva odgovornosti, jer su navedene informacije značajne za ocjenu poslovnih odluka određenog menadžera s pozicijama njihova utjecaja na ostvareni ili ne ostvareni rezultat razdoblja.

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ Ibid.

4. PLANIRANJE I KONTROLA TROŠKOVA

4.1. Planiranje troškova

Jedan od temeljnih zadataka upravljačkog računovodstva aktivnost je planiranja te kvantificiranje te aktivnosti. U aktivnosti planiranja uključeno je nekoliko faza. Najprije se određuju ciljevi subjekata i njegovih dijelova.¹¹⁰ Određivanje ciljeva poduzeća može biti prema različitim pristupima. Svakako, kad se definiraju ciljevi, sudjeluje glavni menadžment poduzeća kao i menadžeri pojedinih dijelova ili centara odgovornosti (službi, sektora, pogona i sl.). Definiranje ciljeva mora biti prethodno usklađeno s vlasnicima subjekata (dioničarima, ako su dioničarska društva).

Osim određivanja ciljeva, planiranjem se donose odluke o načinu ispunjavanja tih ciljeva. To znači da u fazi planiranja treba istražiti sve alternativne metode i postupke, prikupiti informacije o alternativama te odabrati one metode i postupke kojima se djelotvorno i uspješno ostvaruju prethodno postavljeni ciljevi.¹¹¹ Nakon toga donosi se odluka o izboru najpovoljnijih metoda i postupaka, čime se ostvaruje kvantifikacija postavljenih ciljeva instrumentom koji se naziva plan. U literaturi se nailazi na dvije kategorije i to: plan i proračun (plan). Plan i proračun predstavljaju kvantificiraju postavljenih ciljeva s tom razlikom što se u planu ciljevi kvantificiraju u naturalnom i financijskom izrazu (financijski plan).¹¹²

Planiranje i kontrola su važni proračunski procesi. Planiranje je aktivnost preusmjeravanja i alociranja resursa na veliki broj pojedinačnih programa i aktivnosti čiji ciljevi su važni i često neprofitno orijentirani.¹¹³ Proračuni se mogu sastavljati temeljem novčane osnove i obračunske osnove. Naravno da je sastavljanje temeljem novčane osnove jednostavnije i preglednije, međutim takav način zahtjeva više uloženog vremena i truda u povezivanju dobivenih informacija između proračuna na novčanoj osnovi i informacija o troškovima dobivenih računovodstvenom osnovom nastanka događaja.¹¹⁴

Kao što je već istaknuto kada se proračun sastavlja temeljem računovodstvene nastanka događaja, onda takav način podrazumijeva korisnost troškova programa i aktivnosti koji su se

¹¹⁰ Gulín, D. et al., Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2011., str. 266

¹¹¹ Ibid.

¹¹² Ibid.

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ Ibid., str. 684

dogodili u prošlosti kao prolaznu veličinu za procjenjivanje budućih troškova i sastavljanje budućih proračuna. U tom slučaju troškovi se mogu koristiti u svrhu kontrole (planirano-izvršeno).¹¹⁵

Ako se proračun usvaja po novčanoj osnovi, obračuni troškova mogu pomoći kao dodatne informacije pri raspodjeli proračunskih sredstava. Kada bi se u potpunosti osvojila računovodstvena osnova nastanka događaja tada bi prošli troškovi bili u potpunosti usporedivi s planovima odnosno proračunima u svrhu kontrole.¹¹⁶

Informacije o troškovima mogu se koristiti u svrhu kontrole troškova i potrebnog smanjenja. Moguće je usporediti ostvarene troškove po više osnova: s planiranim troškovima programa (aktivnosti), sa standardnim troškovima, s troškovima sličnog programa (aktivnosti), uspoređivati troškove kroz vrijeme. Cilj je utvrditi razlike, odstupanja u troškovima, revidirati ih i poduzeti odgovarajuće mjere.¹¹⁷

Tako pravovaljane i pravovremene informacije o troškovima mogu doprinijeti u:¹¹⁸

- usporedbi troškova s mogućim koristima pojedinih programa i aktivnosti zbog kojih će biti moguće ustanoviti korisne i nekorisne aktivnosti, temeljem kojih će se donositi odluke o smanjenju ili ukidanju aktivnosti i programa koji nisu učinkoviti,
- usporedbi troškova i njihovih promjena kroz određeno vremensko razdoblje, identificirati uzroke za takvo ponašanje troškova te poduzeti različite korake sa svrhom poboljšanja efikasnosti,
- identifikaciji i smanjivanju viškova troškova kapaciteta te
- usporedbi troškova sa sličnim „benchmark“ aktivnostima, pronaći uzroke i različitosti u troškovima te revidirati i poboljšati procese.

Obuhvaćanje troškova i njihovo planiranje i kontrola može se iskazati kroz modificirani master proračun u smislu internog izvještavanja, ali i nekim drugim oblicima nestandardiziranih financijskih izvještaja.¹¹⁹ Način obuhvaćanja troškova u internom izvještavanju treba biti u funkciji osiguranja informacijske osnovice za menadžere svih hijerarhijskih razina, u procesu donošenja ekonomskih i neekonomskih poslovnih odluka.¹²⁰ Stoga se interni izvještaji trebaju

¹¹⁵ Ibid., str. 685

¹¹⁶ Ibid.

¹¹⁷ Ibid.

¹¹⁸ Ibid.

¹¹⁹ Ibid.

¹²⁰ Ibid.

prilagoditi specifičnim zahtjevima internih korisnika, ovisno o tome koriste li se ove informacije u sustavu planiranja, obračuna ili kontrole.¹²¹

Kako bi informacije o troškovima bile korisne za planiranje i kontrolu troškova potrebno je definirati temeljne vrste troškova, te postaviti sustav njihova prepoznavanja, prikupljanja, praćenja, evidentiranja, klasificiranja i analiziranja, što predstavlja integralni dio računovodstvenog, ali i ukupnog informacijskog sustava, podržanog računalnom tehnologijom.¹²²

Planski troškovi predstavljaju daljnji korak u razvoju predviđenih troškova. Naime, dok se normalni troškovi vezuju uz mjesto troška, planski se troškovi vezuju uz jedinicu učinka. Planski troškovi utvrđuju se množenjem očekivanih planskih količina s odgovarajućom planskom cijenom.¹²³ Ovisno o kvaliteti predviđenih troškova, razlikuju se čvrsti planski i fleksibilni planski troškovi. Planski troškovi se također temelje na podacima iz prošlosti, no treba ih prilagoditi očekivanim uvjetima poslovanja u planskom razdoblju, čime se interni obračun sustavno uključuje u sustav budžetiranja i kontrole.¹²⁴ U utvrđivanju planskih količina se preuzimaju odgovarajući podaci iz internih procesa izvođačkog sustava, a u utvrđivanju planskih cijena se koriste podaci o ukupnim troškovima učinaka definiranih u internom obračunu. Planski troškovi se količinski i vrijednosno definiraju u odnosu na očekivanu razinu potrošnje, uz uvažavanje odnosa općih troškova i osnovica temeljem kojih se raspoređuju. Planski se troškovi utvrđuju za točno definirano buduće razdoblje, a temeljeno na iskustvima proteklog razdoblja.¹²⁵ Polazi se uvijek od planirane količine resursa, neophodnih da bi se u nastupajućem obračunskom razdoblju mogao realizirati planski zadatak. Uvođenju planskih troškova u cilju planiranja i kontrole stvarnih troškova posebno je bilo naglašeno „u gospodarski nesigurnoj situaciji nakon prvog svjetskog rata“, koja je nalagala kontrolu primjenu relevantnog instrumentiranja za kontrolu buduće tržišne pozicije poslovnog sustava, pa se naglasak stavlja na ulogu planskih troškova u sustavu operativnog planiranja i budžetiranja po mjestima odgovornosti.¹²⁶ Utjecaj na kvalitetu planskih troškova utječe dostignuta razina internog obračuna, informatička podrška asortimanu ponude, uvažavanje standarda i normativa u osiguranju kvalitetne ponude, kao i mogućnosti osiguranja konkurentnosti u plasmana učinaka na ciljno tržište. Poseban se naglasak stavlja na procjenu očekivanog stupnja iskorištenja kapaciteta, i druge relevantne okolnosti od

¹²¹ Ibid.

¹²² Ibid.

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Ibid., str. 141

¹²⁵ Ibid.

¹²⁶ Ibid.

značaja za realnost procjene troškova u budućem razdoblju. Karakteristika je planskih troškova da se najprije predviđaju kao prirodne vrste troškova, zatim se dodjeljuju pojedinim mjestima nastanka i zaračunavaju nositeljima troškova, a vodeći računa o dostignutom ili očekivanom stupnju iskorištenja kapaciteta.¹²⁷ Ovisno o tome da li se troškovi planiraju za samo jedan određeni stupanj iskorištenja kapaciteta ili za više uzastopnih stupnjeva iskorištenja kapaciteta, razlikuju se čvrsti planski ili fleksibilni planski troškovi. Kod utvrđivanja fleksibilnih planskih troškova, potrebno je u internom obračunu osigurati odvojeno praćenje fiksnih i varijabilnih troškova.¹²⁸

4.2. Kontrola troškova

Svi troškovi koji nastaju u poslovanju mogu se kontrolirati na određenoj organizacijskoj razini ukoliko je vremenski period dovoljno dugačak. Drugim riječima, za svaki nastali trošak netko je odgovoran. Bitno je utvrditi za koje je troškove određeni menadžer odgovoran odnosno na koje troškove on može utjecati. Podjela troškova prema mogućnosti kontrole odnosi se na određenu organizacijsku jedinicu ili jedinicu u okviru cjelokupne organizacije. U središtu je ove podjele menadžer na određenoj organizacijskoj razini i njegova mogućnost kontrole i utjecaja nad određenim troškom.¹²⁹

Prema mogućnosti kontrole od strane menadžera svi troškovi se mogu podijeliti na:¹³⁰

- kontrolabilne (kontrolirane) i
- nekontrolabilne (nekontrolirane).

Kontrolabilni troškovi su troškovi koje određeni menadžer može kontrolirati u promatranom vremenskom razdoblju. To su troškovi nad kojima menadžer na određenoj organizacijskoj razini ima utjecaj te za koje je odgovoran. Mogućnost kontrole nad određenim troškovima uvelike ovisi o organizacijskoj razini na kojoj se menadžer nalazi. Što se menadžer nalazi na višoj organizacijskoj razini, to je njegova odgovornost za troškove veća.¹³¹ Nekontrolabilni troškovi su troškovi 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.¹³²

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ Ibid.

¹²⁹ Ibid., str. 66

¹³⁰ Ibid.

¹³¹ Ibid.

¹³² Ibid.

5. PLANIRANJE TROŠKOVA KOD MALOG PODUZETNIKA IZ DJELATNOSTI PRERADE DRVA

Kako bi se utvrdile i usporedilo planirane i ostvarene troškove u poslovanju malog poduzetnika iz djelatnosti prerade drva, prikupljeni i u sljedećoj tablici predočeni podaci o njihovim vrijednostima u 2017. i 2018. godini.

Tablica 1. Planirani i ostvareni troškovi malog poduzetnika iz djelatnosti prerade drva u 2017. i 2018. godini

Vrsta troška	Planirani trošak 2017.	Ostvareni trošak 2017.	Planirani trošak 2018.	Ostvareni trošak 2018.
1. Materijalni troškovi	6.900.000	6.752.545	7.100.000	7.030.368
a) troškovi sirovina i materijala	4.800.000	4.573.787	4.700.000	3.990.833
b) troškovi prodane robe	950.000	1.088.351	1.050.000	943.402
c) ostali vanjski troškovi	1.150.000	1.090.407	1.350.000	2.096.133
2. Troškovi osoblja	1.750.000	1.769.264	1.850.000	1.862.337
a) neto plaće	1.220.000	1.239.184	1.300.000	1.306.410
b) porezi i doprinosi iz plaća	325.000	329.768	340.000	363.937
c) doprinosi na plaće	205.000	200.312	210.000	191.990
3. Troškovi amortizacije	700.000	754.450	1.000.000	1.154.983
4. Ostali troškovi	490.000	524.168	580.000	579.066
Ukupno	9.840.000	9.800.427	10.530.000	10.626.754

Izvor: Interna dokumentacija obrta „GTP Šoštarić“

Iz prethodne tablice vidljivo je da ostvareni troškovi u promatranim godinama u određenoj su mjeri odstupali od planiranih. Ipak, određena odstupanja uočena su kod materijalnih troškova, konkretno troškova sirovina, tj. drva, troškova prodane robe i ostalih vanjskih troškova koji se odnose na troškove goriva i energije.

Troškovi sirovina i materijala u 2017. i 2018. godini bili su manji od planiranih iz razloga što je poduzeće Hrvatske šume, koje je glavni dobavljač osnove sirovine, dakle drva, ograničilo isporuke trupaca i sirovina, odnosno izmijenile kriterije isporuke. Potrebe poduzetnika su bile dvostruko veće od dostupne količine koje je poduzeće Hrvatske šume osiguralo za isporuku. Stoga, kako bi zadovoljio potrebe svojih stalnih kupaca poduzetnik je potrebnu sirovinu morao nabaviti od privatnih šumoposjednika, koji su lokacijski bili udaljeniji od mjesta proizvodnje. Slijedom navedenog došlo je do znatnog povećanja ostalih vanjskih troškova u 2018. godini, odnosno odstupanja ostvarenih od planiranih troškova. Odstupanje je u najvećem dijelu izazvalo

povećanje troškova goriva, koji su porasli jer se sirovina dopremala iz udaljenijih šuma privatnih šumoposjednika.

Troškovi osoblja su u odnosu na planirane neznatno porasli iako je poduzetnik zaposlio dva nova radnika. Naime, poduzetnik koristi mjere zapošljavanja za osobe mlađe od 30 godina tako da za šestoricu radnika nema troška doprinosa na plaću u trajanju od pet godina.

Troškovi amortizacija su 2018. godine u odnosu na 2017. godinu porasli. Razlog tomu je taj što je poslovni prostor kupljen tijekom 2016. godine bio namijenjen za najam i prodaju, zbog čega se tako i vodio u poslovnim knjigama, a početkom 2018. godine stavljen je u upotrebu. Tijekom 2018. godine prostor se stoga amortizira.

Temeljem stečenih spoznaja o poslovanja poduzetnika utvrđeno je kako poduzetnika posvećuje veliku pažnju planiranju i kontroli troškova te ih pomno planira, kako bi optimizacijom troškova ostvario što veći dobitak. Troškove planira temeljem sklopljenih ugovora s kupcima. Krajem godine ugovori se zaključuju te se utvrđuje stvarna količina i vrsta isporuka. Uobičajeno se sklapaju ugovori s dugogodišnjim partnerima, kupcima iz Italije, koji dio isporuka plaćaju avansno, odnosno prije same isporuke. Na temelju toga planira količina osnovnog materijala te pregovara s dobavljačem, poduzećem Hrvatske šume, o kvoti koju će odobriti u narednoj godini. Dio novca koji je dobiven avansno prosljeđuje se dobavljaču kako bi se osigurale dostatne količine za preradu. Dakle, na temelju ta dva pokazatelja (prodaja i nabava materijala) planiraju se troškovi vezani za realizaciju čitavog proizvodnog programa i plasmana gotove robe, odnosno ogrjevnog drva za krajnje potrošače.

Materijalni troškovi evidentiraju se temeljem ispostavljenih popratnica prostornog drva, koju prilikom otpreme drva ispostavlja poduzeće Hrvatske šume na skladištu u šumi. Popratnica se knjiži u materijalno knjigovodstvo kao ulaz materijala. Zatim se na temelju popratnice ispostavlja račun koji poduzetnik knjiži kao obvezu za plaćanje dobavljaču. Sa skladišta materijala uz izdavanje radnog naloga izdaje se materijal i stavlja u proizvodnju te tereti konto troškova (konkretno konto 4000 – osnovni materijal). U materijalne troškove ubrajaju se još i troškovi pomoćnog materijala el. energije i goriva koji se evidentiraju temeljem ulaznih računa od dobavljača.

Troškovi osoblja iskazuju se temeljem obračuna plaća i naknada iz plaće (bolovanje, porodiljni dopust, plaćeni dopust). Dokument je obračunska lista koja se sastavlja svaki mjesec i za svakog radnika posebno na temelju sati rada koje je proveo na poslu.

Amortizacija (otpisivanje vrijednosti materijalne i nematerijalne imovine tijekom njezinog uporabnog vijeka) obavlja se prema linearnoj metodi otpisa. Kod linearne metode osnovica i stope ostaju nepromijenjene tijekom cijelog razdoblja predvidljivog vijeka trajanja imovine. Sukladno tome troškove amortizacije može se jednostavno planirati. Korištenjem linearne metode obračuna amortizacije, čitav iznos utvrđenog troška porezno je priznati trošak.

6. OBUHVAĆANJE I KONTROLA TROŠKOVA KOD MALOG PODUZETNIKA IZ DJELATNOSTI PRERADE DRVA

Temeljem prethodno iznesenih spoznaja o troškovima u poslovanju poduzetnika u nastavku je uz pomoć priloga iz prakse odabranog malog poduzetnika iz djelatnosti prerade drva predočeno i objašnjeno obuhvaćanje prirodnih vrsta troškova, a zbog potreba njihove kontrole i njihovo obuhvaćanje prema reagiranju na promjenu razine aktivnosti poduzetnika.

6.1. Prirodne vrste troškova

Kod malog poduzetnika iz praktičnog primjera kao materijalni trošak pojavljuju se zalihe drvnog materijala. Nastanak troška materijala predočen je prilogom 1.

Prilog 1. Dnevnik knjiženja materijalnog troška



Dnevnik knjiženja

Radni nalog 248

R.b.	Datum	Dokument	Broj Organizacijski dio	Konto	Šifra Naziv	Opis knjiženja	Duguje	Potražuje	Kontrolor
1	21.12.2018	Radni nalog	248	OSNOVNOG MATERIJAL 3100	0 ZAL.SIROV.I MATER,		0,00	5.203,70	ANSO
2	21.12.2018	Radni nalog	248	OSNOVNOG MATERIJAL 4000	0 OSNOVNI MATERIJAL I SIROVINA ZA PROIZV.		5.203,70	5.203,70	ANSO
3	21.12.2018	Radni nalog	248	OSNOVNOG MATERIJAL 6000	0 PROIZVODNJA U TJEKU		0,00	4.770,00	ANSO
4	21.12.2018	Radni nalog	248	OSNOVNOG MATERIJAL 6300	0 GOTVI PROIZVODI NA SKLADIŠTU		9.973,70	0,00	ANSO
							15.177,40	15.177,40	

09.10.2019 10:49:01

<kraj>

G.T.P.ŠOŠTARIĆ

Dnevnik knjiženja

Stranica: 1

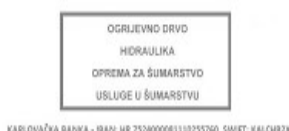
Licenca za Drvopromet vl. Ana Šoštarčić

Izvor: Interna dokumentacija obrta „GTP Šoštarčić“

Iz priloga 1 vidljivo je da je dokumentom radnim nalogom izdan osnovni materijal u proizvodnju i to u vrijednosti 5.203,70 kuna. Knjiženje se provodi na kontu 3100 Zalihe sirovina i materijala, kao potražuje, te na kontu 4000 Osnovni materijal i sirovina za proizvodnju, kao duguje. Potom se provodi raspored troškova materijala (5.203,70 kuna) te zajedno s ostalim troškovima proizvodnje u tijeku (4.770,00) prenosi na vrijednost gotovih proizvoda na skladištu (9.973,70 kuna). Ukupni troškovi proizvodnje iznosili su 15.177,40 kuna te knjiženje materijalnog troška zaključeno.

U nastavku je predložen prilog 2 koji se odnosi na knjiženje zaprimanja robe na skladište u vrijednosti 1.806,38 kuna. Roba se knjiži na kontu 6600 Roba u skladištu, kao duguje, a na kontu 2241 Obveze za nefakturiranu robu, kao potražuje.

Prilog 2. Dnevnik knjiženja izdavanja robe sa skladišta



Dnevnik knjiženja

Primka 56

R.b.	Datum	Dokument	Broj Organizacijski dio	Konto	Šifra Naziv	Opis knjiženja	Duguje	Potražuje	Kontrolor
1	31.12.2018	Primka	56	ROBA U SKLADIŠTU	2241	0 OBV.ZA NEFAKTUR.ROBU	0,00	1.806,38	ANSO
2	31.12.2018	Primka	56	ROBA U SKLADIŠTU	6600	0 ROBA U SKLADIŠTU	1.806,38	0,00	ANSO
							1.806,38	1.806,38	

09.10.2019 10:51:54

<kraj>

G.T.P.ŠOŠTARIĆ

Dnevnik knjiženja

Stranica: 1


Licenca za Drvopromet vl. Ana Šoštarčić

Izvor: Interna dokumentacija obrta „GTP Šoštarčić“

Nadalje, prilog 3 odnosi se na ispravu temeljem koje se evidentira trošak. Tijek je bio sljedeći: popratnica osnovnog materijala za osnovno drvo zaprima se u skladište materijala, zatim se radnim nalogom iz skladišta stavlja u proizvodnju i iskazuje kao trošak osnovnog materijala.

Prilog 3. Ulazni račun za nabavu materijala

02. 11. 2019. 1 001.jpg



HRVATSKE ŠUME
ŠUMARSKI OPGREBUJENI ODGOVORNOSTI

Uprava: Karlovačav Jaskovčić, dipl. ing. šum. - inženjerštvom; Arto Šabić, dipl. ing. šum. - članov. r. se. Igor Fazekas - Žlać
 OIB: 4368.1144506 Trgovački sud u Zagrebu. (MBS: 686291908) Temeljni kapital: 1.171.676.000,00 kn, uplaćen u cijelosti
 SWIFT: HPBZHR2X IBAN: HR66 2540 0091 1001 0036 0 Telefon: 01 4804 111 Telefax: 01 74304 101 pr. 142 10002 Zagreb
 web: http://www.suma.hr e-mail: direkcija@hrsuma.hr

OIB: 69693144506
UPRAVA ŠUMA PODRUŽNICA KARLOVAC
 KARLOVAC, Put Davorina Trstenjaka 1
 Telefon: 047843200 Telefax: 047619438
 Šumarija Karlovac
 Račun izdan: 20.12.2018 10:35:10

Račun br. 23974-0900-1 UA-1927

Dokument br. 090500826 - 18

Kupac:
G.T.P. ŠOŠTARIĆ
 OIB: 08829712378
 NOVAKI - PETROVINSKI 6A, 10450 Jastrebarsko

Na temelju ugovora broj 2018 suglasnost VM i naloga za otpremu 1971/2018 izvršili smo i otpremili Vam dana 20.12.2018. na adresu: G.T.P. ŠOŠTARIĆ, 10450 Jastrebarsko, NOVAKI - PETROVINSKI 6A

Naziv robe - vrsta usluge	JM	Količina	Cijena	Iznos	Rabat %	UKUPNO
BUKVA JEDNODOBNA Ogrjevno drvo VM I 7-25 >1	m3	67,11	149,00	9.999,39		9.999,39
Naknada za kor.šum.cesta	m3	67,11	8,54	573,12		573,12
UKUPNO		67,11		10.572,51		10.572,51
Rekapitulacija:				Osnovica	Iznos	
PDV 25%				10.572,51	2.643,13	
SVEUKUPNO: Kn				10.572,51	2.643,13	13.215,64

Slovima: trinaesttisućadvijestotinetnaest Kn i šezdesetčetiri lp

Način plaćanja: Transakcijski račun - Plaćanje po ugovoru
 IBAN: HR1823900011500003376 SWIFT: HPBZHR2X

Prilikom plaćanja u rubrici poziv na broj upisati: 01 090500826-18-10

Dospijede računa na dan 18.02.2019
 Prilog: Specifikacija otpreme broj 9685 - Popratnice: D1625 102, 104, 107

Račun izradio:


Marjana Duković

Rukovoditelj komercijale:

Željko Moškun, dipl.ing.šum

Voditelj Uprave šuma Podružnica Karlovac

Marin Svetić, dipl. ing.



ZKI:
The mark of responsible forestry
FSC® 100% Cert. No. SA-FM/COC-001212
All wood products on this invoice are FSC certified.
Svi drveni proizvodi na ovom računu su FSC certificirani.

JIR:

Stranica 1.

http://mail.google.com/mail/u/0/?shrm=&shb#inbox/EMfowwDnCFYmrEKThWSt/dXVZTh2vriector1&messagePartId=0 2 4/4

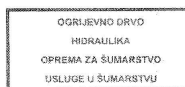
Izvor: Interna dokumentacija obrta „GTP Šoštarić“

Materijal o kojem se radi odnosi se na drvo bukva (jednodobna, jedinična mjera je metar kubični, količina je 67,11 m³, cijena je 149,00 kuna, ukupan iznos je 9,999,39 kuna, rabata nije bilo. Naknada za korištenje šumskih cesta za količina drva od 67,11 m³, jedinične cijene 8,54

kune, ukupno iznosi 573,12 kuna. Ukupni trošak nabave je 10.572,51 kuna, plus 2.643,13 kuna PDV-a (25% na osnovicu od 10.572,51 kune). Sveukupno iznos za platiti je 13.215,64 kune.

Osim materijalnih troškova u poslovanju malog poduzetnika iz praktičnog primjera neizostavno se pojavljuju troškovi osoblja. Troškovi osoblja knjiže se temeljem obračuna plaća. U sljedećem primjeru iz prakse poduzetnika predloženo je knjiženje plaća radnika iz kojeg se uočava sve propisane elemente obračuna, a time i formiranja troškova plaća za poduzetnika.

Prilog 4. Obračun i knjiženje plaća radnika



KARLOVAČKA BANKA - IBAN: HR 752600008110215760 SWIFT: KALCHR2X

Knjiženje plaće 12

Datum
31.12.2018

Plaća za

Za mjesec Godina
12 2018

Knjiženja

Konto	Šifra	Naziv	Opis knjiženja	Duguje	Potražuje	Datum m.	Dospjeće
2300	0	OBVEZE ZA NETO PLAĆE	Plaća za 12 / 2018	0,00	106.075,00		
4200	0	NETO PLAĆE	Plaća za 12 / 2018	106.075,00	0,00		
2410	0	OBV.ZA POREZ I PRIREZ NA DOH.IZ PLAĆA	Plaća za 12 / 2018	0,00	2.312,74		
2410	0	OBV.ZA POREZ I PRIREZ NA DOH.IZ PLAĆA	Plaća za 12 / 2018	0,00	128,62		
2420	0	DOPR.ZA MO IZ PLAĆA I STUP	Plaća za 12 / 2018	0,00	20.823,07		
2421	0	DOPR.ZA MO IZ PLAĆA II STUP	Plaća za 12 / 2018	0,00	6.306,03		
4201	0	DOPR.ZA MO IZ PLAĆA,POREZ I PRIREZ	Plaća za 12 / 2018	2.441,36	0,00		
4201	0	DOPR.ZA MO IZ PLAĆA,POREZ I PRIREZ	Plaća za 12 / 2018	27.129,10	0,00		
2423	0	DOPR.ZA ZDRAV.OSIGUR.NA PLAĆE	Plaća za 12 / 2018	0,00	12.961,39		
4210	0	DOPR.NA PLAĆE-ZDRAV.ZAPOŠLJI PROF.B.	Plaća za 12 / 2018	12.961,39	0,00		
2424	0	DOPR.ZA ZDRAV.OSIGUR.-OZLJEDE NA RADU	Plaća za 12 / 2018	0,00	432,06		
4210	0	DOPR.NA PLAĆE-ZDRAV.ZAPOŠLJI PROF.B.	Plaća za 12 / 2018	432,06	0,00		
2426	0	DOPR.ZA ZAPOŠLJAVANJE NA PLAĆU	Plaća za 12 / 2018	0,00	1.468,97		
4210	0	DOPR.NA PLAĆE-ZDRAV.ZAPOŠLJI PROF.B.	Plaća za 12 / 2018	1.468,97	0,00		
2302	0	TERENSKI DODATAK I DNEVNICE	TERENSKI DODATAK	0,00	14.110,00		
2300	0	OBVEZE ZA NETO PLAĆE	PRIJEVOZ	0,00	11.070,00		
4610	0	TR.PRIJEVOZA NA POSAO I S POSLA	PRIJEVOZ	11.070,00	0,00		
4611	0	TERENSKI DODATAK	TERENSKI DODATAK	14.110,00	0,00		
2306	0	OBV.ZA OBUST.IZ PLAĆ.-POTR.KRED.	KREDIT	0,00	6.832,43		
2300	0	OBVEZE ZA NETO PLAĆE	Obustave/	0,00	-6.832,43		
				175.687,88	175.687,88		

124146

<kraj>

G.T.P.ŠOŠTARIĆ

Knjiženje plaće 12

Stranica: 1

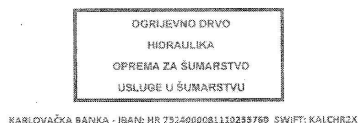
FSC® 100% Cert.No. SGS-COC-010319. Svi drveni proizvodi na ovom računu su FSC certificirani. All wood products on this invoice are FSC certified.

Knjiženje plaće provodi se kako slijedi. Na kontu 2300 Obveze za neto plaće, pod potražuje, knjiži se iznos od 106.075,00 kuna. Isti iznos knjiži se na kontu troška i to kontu 4200 Neto plaće, i to kao duguje. Nadalje, konto 2410 Obveze za porez i prirez na dohodak potražuje ukupan iznos od 2.441,36 kuna (2.312,74 za porez plus 128,62 za prirez), konto 2420 Doprinos za mirovinsko osiguranje iz plaća I. stup potražuje iznos od 20,823,07 kuna, konto 2421 Doprinos za mirovinsko osiguranje iz plaća II. stup potražuje iznos od 6,306,03 kuna. Konta troška i to konto 4201 Doprinos za mirovinsko osiguranje iz plaća, porez i prirez duguje iznos 29.570,46 kuna (27.129,10 za mirovinsko osiguranje plus 2441,36 za porez na dohodak i prirez). Također, knjiži se obveza za doprinos za zdravstveno osiguranje na kontu 2432 Obveza za zdravstveno osiguranje na plaće iznos 12.961,39 kuna, kao potražuje, te na kontu troška 4210 Doprinos za zdravstveno osiguranje isti iznos kao duguje. S obzirom da se u primjeru radi o obračunu plaće prije promjena Zakona o doprinosima¹³³, poduzetnik je bio dužan obračunati i doprinos za zdravstveno osiguranje za slučaj ozljede na radu i profesionalne bolesti (423,06 kuna obveze i troška) i doprinos za zapošljavanje (1.468,97 kuna obveze i troška), koji se više ne obračunavaju. Iz knjiženja plaća vidljivo je i knjiženje terenskog dodatka, dnevnica i prijevoza, pri čemu konto 2302 Obveze za terenski dodatak i dnevnice potražuje iznos od 14.110,00 kuna, a konto troška 4611 Terenski dodatak i dnevnice isti iznos duguje, odnosno konto 2300 Obveze za neto plaće potražuje iznos prijevoza od 11.070,00 kuna, dok konto troška 4610 Troškovi prijevoza na posao i s posla isti iznos duguje. Na kraju, poduzetnik knjiži i obustave na plaće radnicima koje proizlaze iz njihovih obveza po primljenim kreditima i to na kontu 2306 Obveze za obustave iz plaće kao potražuje, a kako iste nisu obveza poduzetnika već radnika, protustavka se knjiži kao storno knjiženje na kontu 2300 Obveze za neto plaće kao potražuje.

U prilogu 5 prikazana je rekapitulacija obračunskih lista plaća radnika za prosinac 2018. godine, iz koje su vidljivi podaci o iznosu bruto plaća, formiran temeljem ukupnog broja sati rada, o doprinosima iz i na plaće, porezu na dohodak i prirezu, obustavama iz plaća te ukupnom trošku poduzetnika za bruto plaće, odnosno iznosu za isplatu neto plaća radnicima. Temeljem rekapitulacije lako se utvrđuje ukupan trošak plaća za poduzetnika i to zbrajanjem ukupnog troška bruto plaća 135.645,46 kuna, troška doprinosa na plaće ukupno 14.862,42 kune te troška terenskog dodatka i prijevoza ukupno 25.180,00 kuna, što sveukupno iznosi 175.687,88 kuna. Troškovi dnevnica trošak su koji se ne knjiži putem temeljnice plaće već se evidentira po obračunu putnog naloga.

¹³³ 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. i 106/18.

Prilog 5. Rekapitulacija obračunskih lista plaća radnika



Rekapitulacija obračunskih lista 12

Datum obračuna plaće
31.12.2018

Elementi obračuna

Broj djelatnika Broj dokumenata
23 23

Radni sati

Naziv naknade	Sati	Brutto plaća
DRŽAVNI PRAZNIK	368,0	12.918,18
GODIŠNJI	768,0	27.101,40
REDOVAN RAD	2.728,0	95.625,88
3.864,0	135.645,46	

Doprinosi

Naziv doprinosa	Doprinos iz plaće	Doprinos na plaću	Ukupno
DOPR. ZA MIROV. OSIG. I STUP	18.220,57	0,00	18.220,57
DOPR. ZA MIROV. OSIG. I STUP	1.905,00	0,00	1.905,00
DOPR. ZA MIROV. OSIG. I STUP	697,50	0,00	697,50
DOPR. ZA MIROV. OSIG. II STUP	6.073,53	0,00	6.073,53
DOPR. ZA MIROV. OSIG. II STUP	232,50	0,00	232,50
DOPR. ZA OZLJEDE NA RADU	0,00	432,06	432,06
DOPR. ZA ZAPOSŁJAVANJE	0,00	1.468,97	1.468,97
DOPR. ZA ZDRAV. OSIG.	0,00	12.961,39	12.961,39
	27.129,10	14.862,42	41.991,52

Osnovica za porez na dohodak

Prethodne isplate u mjesecu Plaća prije poreza - dohodak Osobni odbitak Porezna osnovica
0,00 108.516,36 98.880,00 9.636,36

Porez na dohodak

Razred	Osnovica	Stopa	Porez
1)	9.636,36	24,00	2.312,74

Prizez i neto plaća

Porez ukupno Iznos prizeza Porez i prizez Netto plaća
2.312,74 128,62 2.441,36 106.075,00

Dodaci/obustave

Naziv dodatka / obustave	Iznos
ALIMENTACIJA	-1.000,00
DNEVNICE	1.700,00
KREDIT	-5.832,43
PRIJEVOZ	11.070,00
TERENSKI DODATAK	14.110,00
	20.047,57

Iznos za isplatu

Brutto plaća Iznos za isplatu
135.645,46 126.122,57

Zaštićeni račun

Zaštićeno bolovanje HZZO Zaštićeno bolovanje do 42.d Zaštićeni dodaci Zaštićeni dio plaće Ukupan zaštićeni iznos Redovni račun
0,00 0,00 480,00 2.280,00 2.760,00 123.362,57

124130

>>>

G.T.P.ŠOŠTARIĆ

Rekapitulacija obračunskih lista 12

Stranica: 1

FSC® 100% Cert.No. SGS-COC-010319. Svi drveni proizvodi na ovom računu su FSC certificirani. All wood products on this invoice are FSC certified.

Izvor: Interna dokumentacija obrta „GTP Šoštaric“

Sljedeći prilog (prilog 6) predočava knjiženje troška amortizacije, kao sljedeće prirodne vrste troška, koji se također pojavljuje u poslovanju poduzetnika iz praktičnog primjera i čije je vrijednosti potrebno pratiti i uključivati u konačni obračun troškova. Iz priloga je vidljivo da amortizacija građevinskih objekata, strojeva, opreme, transportnih sredstava i dr. knjiži kao

trošak (na kontima 4310, 4311 i 4312 kao duguje) te kao ispravak vrijednosti dugotrajne imovine koju se amortizira (na kontima 0390, 0391 i 0392 kao potražuje). Trošak amortizacije knjiži se godišnje za razdoblje od 1. do 12. mjesec tekuće godine.

Prilog 6. Knjiženje troška amortizacije

G.T.P.ŠOŠTARIĆ Novaki Petrovinski 6a 10450 Jastrebarsko
 OIB:08829712378
 Tel.62-72-700 Fax62-73-176

Datum
 31.12.2018

Obračun amortizacije 122

Period
 Od dana Do dana
 01.01.2018 31.12.2018

Obračun amortizacije

U prilogu

Knjiženje

Konto	Šifra	Naziv	Opis knjiženja	Duguje	Potražuje
0390	0	ISPR.VRIJED.GRAĐ.OBJ.	Amo. 1 - 12 mj. 2018	0,00	125.116,93
0392	0	ISPR.VRIJED.ALAT.POK.TR.SRED.	Amo. 1 - 12 mj. 2018	0,00	522.245,18
0391	0	ISPR.VRIJED.POSTR.I OPREME	Amo. 1 - 12 mj. 2018	0,00	395.788,01
03901	0	ISPR.VRIJED.GRAĐ.OBJ.- KRAŠIĆ	Amo. 1 - 12 mj. 2018	0,00	111.833,33
4310	0	AMORT.GRAĐ.OBJEKATA	Amo. 1 - 12 mj. 2018	125.116,93	0,00
43101	0	AMORT.GRAĐ.OBJEKATA - KRAŠIĆ		111.833,33	0,00
4311	0	AMORT.POSTROJ.I OPREME - STROJEVI		395.788,01	0,00
4312	0	AMORT.URRED.INV.POKUĆ.CES.TR.SRED.		522.245,18	0,00
				1.154.983,45	1.154.983,45

124479

>>>

G.T.P.ŠOŠTARIĆ

Obračun amortizacije 122

Stranica: 1

FSC® 100% Cert.No. SGS-COC-010319. Svi drveni proizvodi na ovom računu su FSC certificirani. All wood products on this invoice are FSC certified.

Izvor: Interna dokumentacija obrta „GTP Šošćarić“

Nadalje, u prilogu 7 predočen je obračun amortizacije dugotrajne imovine koju poduzetnik koristi te samim time i amortizira. Temeljem obračuna može se utvrditi primjerice da se zgrada pogona knjigovodstvene vrijednosti 965.000,00 kuna amortizira po stopi od 5% te stoga njezin

godišnji trošak amortizacije iznosi 48.250,00 kuna. Kada se utvrđuje sadašnja vrijednost zgrade pogona ona se izračunava kao razlika nabavne vrijednosti zgrade i ukupno akumulirane amortizacije kroz dosadašnji vijek uporabe (965.000,00 kuna – 48.250,00 za svaku godinu uporabe). Prijenosno računalo knjigovodstvene vrijednosti 1.400,00 kuna amortizira se po stopi od 20% pa trošak amortizacije iznosi 280,00 kuna, dok se cestovna vaga s opremom knjigovodstvene vrijednosti 158.000,00 kuna amortizira po stopi od 5% pa njezin trošak amortizacije iznosi 7.900,00 kuna. Sadašnja knjigovodstvena vrijednost za primjer prijenosnog računala i cestovne vage utvrđuje se također na način kao i kod zgrade pogona.

Prilog 7. Obračun amortizacije

Obračun amortizacije 122 - Obračun amortizacije

Inv.broj	Naziv	Datum nabave	Skupina	Stopa opisa	Mjeseci	Knjgov.vrijed.	Amortizacija	Konto nabave	Konto isprakovj.
2	POGON 1 10X8, 15X8	31.12.2003	1.1.	10,00	12	217.250,07	21.725,01	0230	0390
3	POGON 2	31.12.2003	1.1.	10,00	12	31.500,00	3.150,00	0230	0390
4	RADIONA	31.12.2003	1.1.	10,00	12	49.728,28	4.972,83	0230	0390
5	SUŠARA	31.12.2003	1.1.	10,00	12	10.500,00	1.050,00	0230	0390
6	UPRAVNA ZGRADA	31.12.2003	1.1.	5,00	12	264.296,79	13.214,84	0230	0390
7	OGRAĐA I VRATA	18.06.2005	1.4.	10,00	12	53.942,50	5.394,25	0230	0390
115	KONTEJNER	16.11.2011	1.4.	10,00	12	15.000,00	1.500,00	0300	0390
122	TER.VOZ. SCANIA R 470 6X2 BR.Š.XLER6X20065152823	28.08.2012	2.4.	25,00	12	303.597,10	50.599,44	0320	0392
123	PRIK.VOZ.STUBENBERGER H2K BR.Š.18S2BLK301E010207	28.08.2012	2.4.	50,00	12	74.422,17	12.403,82	0320	0392
127	TAKEUCHI TB 175 BR.Š.17515802 2006.G.	26.09.2012	2.2.	25,00	12	177.742,13	31.104,96	0310	0391
129	MOTORNO VOZILO VW T-5 DOKA B.Š.WV1ZZZ7JZ4X027163	31.10.2012	2.4.	25,00	12	53.784,00	9.860,40	0320	0392
131	OTVOR.PRIKOLICA HUMBauer BR.Š.WHD10452470391018	09.11.2012	2.4.	50,00	12	92.724,19	17.772,25	0320	0392
138	RAČUNALO NOT HP 4540S H5V05ES	30.08.2013	2.4.	50,00	12	10.732,00	1.430,80	0320	0392
139	PC MSG BASIC INTEL PENTIUM G2030	16.09.2013	2.4.	50,00	12	4.715,00	707,38	0320	0392
143	KAMION KIPER IVECO TIP 180 E 28 K MOTOR NR 176602	28.02.2014	2.4.	25,00	12	129.424,73	30.199,06	0320	0392
144	VOLVO FH 480 6X4 EURO 5 B.Š.YV2ASW0D68A658065	25.03.2014	2.4.	25,00	12	452.497,50	113.124,38	0320	0392
145	MOTORN PILA MS-211 -1139 200 0009-	14.04.2014	2.2.	25,00	12	2.070,00	172,66	0310	0391
146	PRIKOLICA BINDER.RW14 S KRAJNOM PENZ	15.04.2014	2.2.	50,00	12	266.900,47	56.604,15	0310	0391
147	PRIJENOSNO RAČUNALO C55-A-19K PSCG8E-03N00DY4	08.05.2014	2.4.	20,00	12	2.920,00	584,00	0320	0392
148	ELEKTRIČNA KOSILICA GEW 38	06.06.2014	2.2.	25,00	12	871,12	108,84	0310	0391
149	STR.ZA PILJI CIJEP.BINDERB.SPALTGIGANT 30 EZ	28.06.2014	2.2.	25,00	12	50.728,18	6.340,93	0310	0391
150	KOMPRESOR FIAC AB 500-1000	29.08.2014	2.2.	25,00	12	12.000,00	2.000,00	0310	0391
151	MOBILNA VAGA WWSWWSE10T 3590EKR09P	22.09.2014	2.2.	25,00	12	19.909,49	3.733,06	0320	0392
152	GOSP.VOZ.CADDY FURGON B.Š.WV1ZZZKZ9X118315	06.10.2014	2.4.	25,00	12	21.924,04	5.481,01	0320	0392
153	REZNO-CIJEPAJUĆI STROJ RCA 400JOY 200481-01897	24.10.2014	2.2.	25,00	12	72.946,59	18.236,65	0310	0391
154	RAMPA RN 3000 M	24.10.2014	2.2.	25,00	12	22.721,02	4.733,66	0310	0391
155	PILANA WOODMIZER LT 40 S.BR. 456C42404MPGD7150	31.10.2014	2.2.	50,00	12	217.094,00	45.227,96	0310	0391
156	MOT.PILA STIHL MS 461 S.BR.0178841824	31.03.2015	2.2.	25,00	12	5.760,00	1.440,00	0310	0391
157	STROJ ZA METENJE SWEEPMASTER M600	22.04.2015	2.2.	25,00	12	3.092,17	773,04	0310	0391
158	REN.PREM.420 6X2 S DIZAL.ŠUMAR VF622CVA000108468	30.06.2015	2.4.	20,00	12	22.714,40	4.542,88	0320	0392
159	KRAMER ALLRAD 1150 UTOVAR.347020011 G.PR.2007	07.07.2015	2.2.	50,00	12	123.113,29	48.732,35	0310	0391
160	KLIMA UREĐAJ MIDEA DC INVERTER	25.09.2015	2.2.	25,00	12	2.954,77	738,69	0310	0391
161	CJEPAČ LANCMAN SL10 EL 400V/4kw	30.10.2015	2.2.	25,00	12	9.107,79	2.276,95	0310	0391
162	ZGLOBNI TRAKTOR TIBOTRAC FM02 BR.Š.2 2008.G.	10.03.2016	2.2.	25,00	12	27.500,10	6.875,03	0310	0391
163	REZNO-CIJEPAJUĆI STROJ RCA 480 JOY 84651090/SI	10.03.2016	2.2.	40,00	12	90.235,73	36.094,29	0310	0391
164	RAMPA RN 3000 M 84289090/EU	10.03.2016	2.2.	50,00	12	23.569,07	11.784,54	0310	0391
165	USISNA JEDINICA XE 10 84289090/SI	16.03.2016	2.2.	25,00	12	3.456,68	864,17	0310	0391
166	PC-1796 FUJITSU W410+MICROSOFT OFFICE 2010	22.04.2016	2.4.	20,00	12	7.400,00	1.480,00	0310	0391
167	LAPTOP NB-0194 DELL E4310	29.04.2016	2.4.	20,00	12	1.400,00	280,00	0310	0391
172	POGON ZGRADA 1	09.06.2016	1.1.	5,00	12	965.000,00	48.250,00	0230	0390
173	POGON ZGRADA 2	09.06.2016	1.1.	5,00	12	63.000,00	3.150,00	0230	0390
174	SKLADIŠTE I GARAŽA ZGRADA 3	09.06.2016	1.1.	5,00	12	163.000,00	8.150,00	0230	0390
177	CESTOVNA VAGA S OPREMOM	09.06.2016	1.1.	5,00	12	158.000,00	7.900,00	0230	0390
178	AGREGATNA STANICA ZA STRUJU	09.06.2016	1.1.	5,00	12	81.000,00	4.050,00	0230	0390

124479

>>>

G.T.P.ŠOŠTARIĆ

Obračun amortizacije 122

Stranica: 2

Prilog 7. Obračun amortizacije – nastavak

Obračun amortizacije 122 - Obračun amortizacije

Inv.broj	Naziv	Datumnabave	Skupina	Stopaotpisa	Mjeseci	Knjigov.vrijed.	Amortizacija	Kontonabave	Konto(ispravka)vrij.
179	KOMUNALNA INFRASTRUKTURA	09.06.2016	1.1.	5,00	12	48.000,00	2.400,00	0230	0390
180	PISAČ LEXMARK MX310dn MFP 3555760	13.06.2016	2.4.	20,00	12	1.390,00	278,00	0320	0392
181	VILIČAR HELI TYP CPCD30 2007.G.B.Š.01030C8894	15.06.2016	2.2.	25,00	12	62.000,00	15.500,00	0310	0391
182	CISTERNA CV-2700	15.06.2016	1.4.	5,00	12	4.200,00	210,00	0300	0390
183	TRANSPORTER	15.06.2016	2.2.	25,00	12	1.000,00	250,00	0310	0391
184	TRANSPORTER	15.06.2016	2.2.	25,00	12	3.000,00	750,00	0310	0391
185	VILJUŠKAR	15.06.2016	2.2.	25,00	12	1.000,00	250,00	0310	0391
186	TRAKTOR MTZ 952 LUX 2001.G.B.Š.9004420	15.06.2016	2.2.	50,00	12	36.000,00	13.500,00	0310	0391
188	VERTIKALNI CIRKULAR S OPREMOM	17.06.2016	2.2.	25,00	12	52.643,62	13.160,91	0310	0391
189	PIŠTOLJI HH REICH 3718	04.07.2016	2.2.	25,00	12	2.893,60	723,40	0310	0391
190	MOTORNIA PILA MS-461 BR.MOT.0181255751	15.07.2016	2.2.	25,00	12	5.850,00	1.462,50	0310	0391
191	MOTORNIA PILA MS-661	26.07.2016	2.2.	25,00	12	5.478,84	1.369,71	0310	0391
192	MOTORNIA PILA MS-661	26.07.2016	2.2.	25,00	12	5.478,84	1.369,71	0310	0391
193	TRAKTOR STEYR 9145 AF	26.07.2016	2.2.	25,00	12	12.300,00	3.075,00	0310	0391
194	REZNO-CIJEPAJUĆI STROJ RCA 400 JOY	07.09.2016	2.2.	25,00	12	59.594,22	14.898,56	0310	0391
195	TRAKTORSKI UTOVARIVAČ	15.09.2016	2.2.	25,00	12	14.963,60	3.740,95	0310	0391
196	POTEZNI CIRKULAR	26.09.2016	2.2.	25,00	12	19.313,93	4.828,48	0310	0391
197	KOMPRESOR	26.09.2016	2.2.	25,00	12	4.313,77	1.078,44	0310	0391
198	SCANIA R450LA4X2MNA BR.MOT.6948464	26.09.2016	2.4.	40,00	12	635.375,50	254.150,20	0320	0392
199	PRIKOL.SCHWARZMULER BR.VAVSAP3383H188554	03.10.2016	2.4.	25,00	12	64.886,78	16.221,70	0320	0392
200	MOT.PILAMS-661-11442000005	22.11.2016	2.2.	25,00	12	5.231,64	1.307,91	0310	0391
201	MOT.PILAMS-661-11442000005	22.11.2016	2.2.	25,00	12	5.231,64	1.307,91	0310	0391
202	MOT.PILA STIHL MS 260 BR.167183039	15.12.2016	2.2.	25,00	12	1.150,00	287,50	0310	0391
203	UTOVARNA KOŠARA	21.12.2016	2.2.	25,00	12	5.044,93	1.261,23	0310	0391
204	PRIJ.RAČUNALO LENOVO IDEAPAD 700	22.12.2016	2.4.	20,00	12	5.783,99	1.156,80	0320	0392
205	FREZA VICTORY HTLS-200 SA KARDANOM	24.04.2017	2.2.	25,00	12	8.898,56	2.224,64	0310	0391
206	STOL BRAVARSKI	25.05.2017	2.2.	25,00	12	3.855,00	963,75	0310	0391
207	KULTIVATOR (FREZA)	25.05.2017	2.2.	25,00	12	20.752,93	5.188,23	0310	0391
208	KOSILICA FS-240-41472000164	16.06.2017	2.2.	25,00	12	4.050,00	1.012,50	0310	0391
209	CJEPAČ LANCMAN STI 21 EL 400V/5,5KW	20.06.2017	2.2.	25,00	12	13.263,89	3.315,97	0310	0391
210	MOBILNI KLIMA UREDAJ	09.07.2017	2.2.	25,00	12	2.396,00	599,00	0310	0391
211	CJEPAČ DRVA LANCMAN STI 13 C	22.09.2017	2.2.	25,00	12	10.098,27	2.524,57	0310	0391
212	RADNI STOL	04.12.2017	2.2.	25,00	12	2.500,00	625,00	0310	0391
213	ODPRAŠIVAČ	04.12.2017	2.2.	25,00	12	2.200,00	550,00	0310	0391
214	MOTORNIA PILA MS-461 SER.BR.183756419	22.01.2018	2.2.	25,00	11	5.567,84	1.275,96	0310	0391
215	TAKEUCHI TB 175 W SER.BR.17520149 GOD.2003	15.03.2018	2.2.	25,00	9	66.275,14	12.426,59	0310	0391
216	APARAT ZA PLAZMA REZANJE INVERTER	18.06.2018	2.2.	25,00	6	4.784,40	598,05	0310	0391
217	VISOKOTLAČNI ČISTAČ K7 FCP - MINIWASCH	18.06.2018	2.2.	25,00	6	3.023,00	377,88	0310	0391
218	REZNO-CIJEPAJUĆI STROJ RCA 400 JOY	29.06.2018	2.2.	25,00	6	61.444,79	7.680,60	0310	0391
219	VITLO EGV 65 AHK	25.10.2018	2.2.	25,00	2	21.920,64	913,36	0310	0391
220	RAMPA RN 3000 M	14.11.2018	2.2.	25,00	1	25.000,00	520,83	0310	0391
222	ZGRADA POLJOAPOTEKE	02.01.2018	1.1.	10,00	11	1.220.000,00	111.833,33	0231	03901
						6.920.400,93	1.154.983,45		

124479

<kraj>

G.T.P.ŠOŠTARIĆ

Obračun amortizacije 122

Stranica: 3

FSC® 100% Cert.No. SGS-COC-010319. Svi drveni proizvodi na ovom računu su FSC certificirani. All wood products on this invoice are FSC certified.

Izvor: Interna dokumentacija obrta „GTP Šoštaric“

U poslovanju poduzetnika iz praktičnog primjera pojavljuju se i razni drugi troškovi i to ponajprije troškovi vanjskih usluga. U nastavku su stoga predloženi primjeri iz skupine ostalih prirodnih vrsta troškova, odnosno troškova usluga koji nastaju u poslovanju poduzetnika iz praktičnog primjera.

Prilogom 8 i 9 predloženi su ulazni računi za usluge i to telekomunikacijske usluge (prilog 8) i usluge opskrbe električnom energijom (prilog 9). Kao što je vidljivo iz priloga 8 trošak usluge telekomunikacija sastoji se od dva dijela: dio koji se odnosi na trošak naknada za tarifu te dio koji se odnosi na potrošnju. Iznos računa je 36,48 kuna, od čega se 29,00 kuna odnosi na trošak usluge, a 7,30 kuna na obračunatih 25% poreza na dodanu vrijednost po ulaznom računu, koje poduzetnik priznaje kao pretporez u obračunskom razdoblju.

utvrđen u iznosu od 3.040,33 kune i trošak korištenja mreže i usluga 3.418,42 kune, odnosno 6.458,75 kuna. Na navedeni iznos dobavljač je obračunao porez na dodanu vrijednost po stopi od 13%, odnosno 839,64 kune, koji poduzetnik priznaje kao pretporez u obračunskom razdoblju. S obzirom da je poduzetniku obračunata i zatezna kamata od 18.53 kune ona dodatno uvećava trošak usluge opskrbe električnom energijom.

Prilog 9. Ulazi račun za uslugu opskrbe električnom energijom

02. 11. 2019.

1 002.jpg

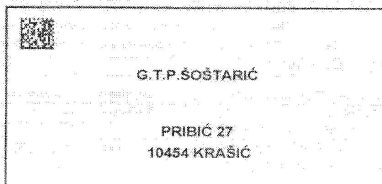
HEP OPSKRBA

OIB: 63073332379
 HEP-OPSKRBA d.o.o.
 ZAGREB, Ulica grada Vukovara 37
 TEL: 0800-5255
 FAX: 01 6323852
 IBAN: HR9823400091110112928

014-1750
 29-01-2019
 Datum računa: 31.12.2018
 Mjesto izdavanja: ZAGREB
 Datum dostizanja: 24.01.2019
 R-1



Podaci o kupcu:
 Šifra kupca: 10044073
 Kupac: G.T.P. ŠOŠTARIĆ
 Ulica i kbr.: PRIBIĆ 27
 Mjesto: KRAŠIĆ
 OIB: 08829712378



Broj obračuna po mjernim mjestima: 7

Račun: 0010044073-181220-7 za opskrbu i korištenje mreže, razdoblje 12/2018

Opis	Jed.mjere	Količina	Jed.cijena	Iznos kn
HEP MAX				
Radna energija po jedinstvenoj dnevnoj tarifi	kWh	121	0,3283	39,72
Naknada za poticanje proizvodnje iz obnovljivih izvora	kWh	121	0,1050	12,71
Trošarine za poslovnu uporabu električne energije	kWh	121	0,00375	0,45
HEP OPTI				
Radna energija po višoj dnevnoj tarifi	kWh	2003	0,3602	721,49
Radna energija po nižoj dnevnoj tarifi	kWh	1084	0,2401	260,27
Naknada za poticanje proizvodnje iz obnovljivih izvora	kWh	3087	0,1050	324,14
Trošarine za poslovnu uporabu električne energije	kWh	3087	0,00375	11,58
HEP PRO				
Radna energija po višoj dnevnoj tarifi	kWh	3004	0,3769	1.132,20
Radna energija po nižoj dnevnoj tarifi	kWh	558	0,2068	115,39
Naknada za poticanje proizvodnje iz obnovljivih izvora	kWh	3562	0,1050	374,02
Trošarine za poslovnu uporabu električne energije	kWh	3562	0,00375	13,36
Opskrbna naknada	mjesec	1	35,00	35,00
UKUPAN IZNOS ZA KORIŠTENJE MREŽE I USLUGA				3.418,42
UKUPAN IZNOS ZA OPSKRBU				3.040,33
Porezna osnovica				6.458,75
PDV 13%				839,64
Kamata (ne opozrežuje se prema čl.25.st.5 Pravilnika o PDV-u)				18,53
UKUPAN IZNOS RAČUNA				7.316,92

Hvala što uredno počinjete Vaše obaveze.

Registrierte se na aplikaciju "Moj račun" i pregledajte svoje račune, uplate i promet - www.hep.hr/opskrba

Termelele Uredbe o naknadama za poticanje proizvodnje električne energije iz obnovljivih izvora energije i kogeneracije (Narodno pravilo, broj 128/2013), udio električne energije iz OIEIK, koju smo isporučili krajnjim kupcima, iznosi 13,19 %, pri čemu je ukupna cijena utjela 37.553.671,73 kn (jedinična cijena 0,42 kn/kWh).



Prilikom uplate koristiti model: 01 Uplatu izvršiti na IBAN: HR9823400091110112928
 Poziv na broj odobrenja: 0010044073-181220-7 Primatelj: HEP-OPSKRBA d.o.o.,
 Opis plaćanja: Račun za el.energiju broj 0010044073-181220-7 za 12/2018

Direktorica
 mr.sc. Tina Jakaša dipl.ing.

HEP - Opskrba d.o.o.
 ZAGREB, Ulica grada Vukovara 37

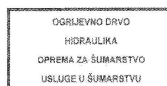
3593

U prilogu 10 predloženo je knjiženje troškova telekomunikacijskih usluga, prijevoznih usluga te usluga opskrbe električnom energijom. Trošak telekomunikacijskih usluga (usluga telefona i interneta) u iznosu 29,18 kuna knjiži se na konto 4100 kao duguje, konto 1400 pretporez također duguje iznos poreza na dodanu vrijednost obračunatog po ulaznom računu u iznosu 7,30 kuna, a ukupan iznos od 36,48 kuna potražuje konto 2200 obveze prema dobavljaču. Za prijevozne usluge iznos bez poreza na dodanu vrijednost također duguje konto troška, u ovom slučaju konto 4103 iznos 355,53 kune, pretporez je 88,88 kune te se knjiži na konto 1400 kao duguje, a ukupan iznos od 444,41 kune obveza je prema dobavljaču i knjiži se na konto 2200 kao potražuje. Trošak usluge opskrbe električnom energijom knjiži se na konto 4060 pod duguje i to iznos potrošnje na dva mjesta potrošnje (4.770,00 kuna plus 1.707,28 kuna) ukupno 7.316,92 kune, pretporez 839,64 kune na kontu 1400 od duguje te ukupna obveza prema dobavljaču u iznosu 7.316,92 kune na kontu 2200 obveze prema dobavljaču pod potražuje.

Prilog 10. Dnevnik knjiženja troškova usluga



G.T.P. ŠOŠTARIĆ
Novaki Petrovićki 6A, HR - 10450 Jastrebarsko
OIB/PDV ID: HR - 08828712376
TEL: 05385 (0) 1 827 700
FAX: 05385 (0) 1 8273 176



KARLOVAČKA BANJA - IBAN: HR 75240000811025760 SWIFT: KALCHRZK

Dnevnik knjiženja

Broj od: 1748 do: 1750
Dokument : URA

R.b.	Datum	Dokument	Broj	Organizacijski dio	Konto	Šifra	Naziv	Opis knjiženja	Duguje	Potražuje	Kontrolor
1	31.12.2018	URA	1748		1400	0	PRETPOREZ 25%	5017904016-232-HT-Hrvats	7,30	0,00	ŠTSP
2	31.12.2018	URA	1748		2200	45	HT-Hrvatske telekomunikacije d.d.	5017904016-232-HT-Hrvats	0,00	36,48	ŠTSP
3	31.12.2018	URA	1748		4100	0	USL.TELEFONA I INTERNETA	5017904016-232-HT-Hrvats	29,18	0,00	ŠTSP
4	31.12.2018	URA	1749		1400	0	PRETPOREZ 25%	33926/1/1 GLS	88,88	0,00	ŠTSP
5	31.12.2018	URA	1749		2200	1491	GLS	33926/1/1 GLS	0,00	444,41	ŠTSP
6	31.12.2018	URA	1749		4103	0	PRIJEVOZNE USLUGE	33926/1/1 GLS	355,53	0,00	ŠTSP
7	31.12.2018	URA	1750		14001	0	PRETPOREZ 13%	10044073-181220 HEP OPSKR	839,64	0,00	ŠTSP
8	31.12.2018	URA	1750		2200	680	HEP OPSKRBA d.o.o.	10044073-181220 HEP OPSKR	0,00	7.316,92	ŠTSP
9	31.12.2018	URA	1750		4060	0	ELEKTRICNA ENERGIJA	10044073-181220 HEP OPSKR	4.770,00	0,00	ŠTSP
10	31.12.2018	URA	1750		40601	0	ELEKTRICNA ENERGIJA-KRAŠIĆ	10044073-181220-7	1.707,28	0,00	ŠTSP
									7.797,81	7.797,81	

25.10.2019 13:21:06

<kraj>

G.T.P.ŠOŠTARIĆ

Dnevnik knjiženja - Složeno prema Broj

Stranica: 1

Licenca za Drvopromet vl. Ana Šoštaric

Izvor: Interna dokumentacija obrta „GTP Šoštaric“

Ostalih skupina prirodnih vrsta troškova, kao što su troškovi vrijednosnog usklađenja, rezerviranja troškova i rizika te ostali poslovni rashodi, u promatranom trenutku nije bilo u poslovanju poduzetnika iz praktičnog primjera pa sukladno tome nisu mogli biti obuhvaćeni u obradi ovog praktičnog primjera.

6.2. Troškovi prema reagiranju na promjenu razine aktivnosti

Mali poduzetnik iz praktičnog primjera, osim podjele prema troškova prema prirodnim vrstama, troškove ne razvrstava prema niti jednom drugom kriteriju. Međutim, kako bi troškove lakše kontrolirao te kako bi u svakom trenutku znao koji su troškovi snažnije podložni promjenama ovisno o obujmu aktivnosti, prijedlog je da ih obuhvaća i prema reagiranju na promjenu aktivnosti. Stoga su u sljedećoj tablici (tablica 2) obuhvaćeni troškovi upravo prema navedenom kriteriju. Podaci o visini troškova preuzeti su iz interne dokumentacije poduzetnika, a njihovo razvrstavanje obavljeno je temeljem analize svake pojedine prirodne vrste troškova.

Tablica 2. Fiksni i varijabilni troškovi u poslovanju malog poduzetnika iz djelatnosti prerade drva

Vrsta troška	Varijabilni trošak	Fiksni trošak
Trošak sirovina i materijala	3.990.833,00	
Amortizacija		1.154.983,00
Troškovi prodane robe	943.402,00	
Ostali vanjski troškovi (prijevoz, komunalne usluge)	2.096.133,00	
Troškovi osoblja		1.862.337,00
Ostali troškovi dnevnice, terenski dodatak	347.480,00	
Premije osiguranja		80.686,00
Bankarski troškovi		48.804,00
Doprinosi i porezi (obrtничkoj komori, šumama, licence)		21.546,00
Troškovi obveznog liječničkog pregleda		53.032,00
Ukupno	7.377.848,00	3.221.388,00

Izvor: Interna dokumentacija obrta „GTP Šoštarić“

Mali poduzetnik iz praktičnog primjera bavi se proizvodnjom, odnosno preradom drva za ogrjev. Opseg proizvodnje nije ravnomjerno raspoređen tijekom cijele godine pa stoga i troškovi variraju tijekom godine. Nabava sirovine, proizvodnja (prerada drva) i prodaja odvijaju se u

mjesecima kada za to postoje povoljni vremenski uvjeti. Fiksni troškovi su oni koje poduzetnik ostvaruje tijekom svih mjeseci u godini, odnosno ne ovise o količini i opsegu proizvodnje. Skupini fiksnih troškova pripadaju amortizacija, troškovi osoblja, premije osiguranja, bankarski troškovi, doprinosi i porezi te troškovi obveznog liječničkog pregleda zaposlenika. Varijabilni troškovi su troškovi koji se mijenjaju ovisno o količini proizvodnje, prodaje i drugih aktivnosti poduzetnika. Skupini varijabilnih troškova pripadaju troškovi prodane robe, troškovi dnevnica i terenskog dodatka te ostali vanjski troškovi. Ostalim vanjskim troškovima pripadaju troškovi usluga prijevoza, siječe i izvlačenja drva, održavanja radnih strojeva, najam poslovnog prostora te komunalne usluge. Ostali vanjski troškovi svrstani su u skupinu varijabilnih troškova jer u toj skupini doista dominiraju varijabilni troškovi. Ipak, detaljnijom razradom određene troškove iz te skupine, iako imaju vrlo mali udjel, trebalo bi zasebno obuhvaćati i svrstati u kategoriju fiksnih, primjerice troškove najma poslovnog prostora.

Ukupno troškovi poduzetnika iz praktičnog primjera u promatranom razdoblju iznose 10.599.236,00 kuna, od čega je varijabilnih gotovo 70%. U ukupnim varijabilnim troškovima prema vrijednosti dominiraju troškovi sirovina i materijala (38%) te ostali vanjski troškovi (20%). U ukupnim fiksnim troškovima najveći udjel imaju troškovi osoblja (58%). Amortizacija ima udjel od visokih 36% u ukupnim fiksnim troškovima, pri čemu je potrebno podsjetiti da amortizacija, za razliku ostalih troškova, ne uzrokuje izdatke.

Uvidom u ostvareni rezultat poslovanja utvrđeno je da poduzetnik ostvaruje pozitivan rezultat poslovanja, što znači da mu je primijenjeni sustav obuhvaćanja i praćenja troškova dostatan za planiranje i kontrolu troškova. Ipak, potencijalnim širenjem proizvodnje i/ili djelatnosti izgledni su dodatni troškovi za čije obuhvaćanje treba osigurati valjani model. U tom slučaju poduzetnik će trebati razmotriti i druge klasifikacije troškova te njihovo praćenje sukladno odgovarajućem modelu.

7. ZAKLJUČAK

Suvremeni uvjeti poslovanja, tržišni izazovi i velika konkurencija prisiljavaju poduzetnike na brzo prilagođavanje promjenama. Planiranje i kontrola troškova značajni su za upravljanje i vođenje poslovanja te postizanje organizacijskih ciljeva optimalizacijom troškova.

Osnovni cilj planiranja i kontrole troškova postizanje je troškovne efikasnosti, odnosno ostvarivanje što veće dugoročne koristi od učinjenog troška, to jest postizanje određenih menadžerskih ciljeva uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentsku poziciju. Kako bi uspješno upravljali troškovima poduzetnici stoga moraju sustavno planirati i kontrolirati troškove. Planiranje i kontrola troškova složeni su procesi. Naime, naglo rezanje troškova može izazvati veće negativne od pozitivnih posljedica pa o troškovima treba brinuti sustavno i s velikom pažnjom.

Od različitih klasifikacija troškova u poslovnoj praksi najviše se ističe ona prema kojoj se troškovi dijele prema vrsti utroška, odnosno na tako zvane prirodne vrste. Podjela troškova prema prirodnim vrstama podrazumijeva obuhvaćanje i praćenje materijalnih troškova, troškova osoblja, ostalih vanjskih troškova, odnosno troškova usluga, troškova vrijednosnog usklađenja, troškova rezerviranja te ostalih poslovnih rashoda. Takva podjela troškova tradicionalan je i temeljni model upravljanja troškovima, koji je ujedno i najčešće upotrebljavan model u računovodstvenim sustavima poduzetnika u Republici Hrvatskoj. Ipak, za uspješno planiranje i kontrolu troškova poduzetnicima su potrebne i dodatne informacije o troškovima, primjerice one o ponašanju troškova s obzirom na njihovo reagiranje na promjenu razine aktivnosti, pri čemu se troškove promatra kao fiksne i varijabilne. Fiksni troškovi su oni troškovi koji ne reagiraju na povećanje ili smanjenje razine aktivnosti, odnosno stupnja iskorištenja kapaciteta, dok su varijabilni troškovi njima suprotni troškovi koji reagiraju na promjenu razine aktivnosti.

Kod malog poduzetnika iz djelatnosti prerade drva ostvareni troškovi u promatranom razdoblju u određenoj su mjeri odstupali od planiranih, međutim analizom odstupanja utvrđeni su razlozi zbog kojih je do njih došlo te ona nisu imala značajan rezultat na ostvareni financijski rezultat poslovanja. Poduzetnik troškove planira temeljem sklopljenih ugovora s dugogodišnjim poslovnim partnerima, odnosno kupcima koji dio isporuka plaćaju unaprijed. Temeljem toga poduzetnik pregovara s dobavljačem o kvoti koju će mu dobavljač odobriti u narednoj godini. Dakle, na temelju prodaje i nabave materijala planiraju se troškovi vezani za realizaciju čitavog proizvodnog plasmana gotove robe, odnosno ogrjevnog drva za krajnje potrošače.

Prema prirodnim vrstama troškovi se klasificiraju na: materijalne troškove, troškove osoblja, amortizacije, troškove usluga, vrijednosnog usklađenja, rezerviranja te ostale poslovne rashode. Utrošak sirovine čini glavni sadržaj proizvoda, pa se troškovi sirovine, kao osnovnog materijala za proizvodnju, vezani isključivo uz proces proizvodnje. Evidentiranje troškova materijala iskazuje se na tzv. materijalnoj kartici. Troškovi osoblja predstavljaju sva primanja od nesamostalnog rada koji poslodavac isplaćuje zaposlenicima temeljem njihova rada. Amortizacija je pojam vezan uz trošenje dugotrajne imovine koji stalno sudjeluje u poslovanju trgovačkog društva. Troškovi usluga uvelike utječu na uspješnost poslovanja poduzeća. Uključuju troškove telekomunikacija, prijevoza, servisa, komunalnih doprinosa te raznih drugih vanjskih usluga.

Klasifikacija troškova prema reagiranju na promjene aktivnosti razvrstava troškove na fiksne i varijabilne. Fiksni troškovi nastaju i onda kada nema aktivnosti u poslovnom sustavu. To su troškovi koji unutar obračunskog razdoblja ostaju nepromijenjeni, što znači da nisu neposredno uzrokovani procesom proizvodnje. Kod poduzetnika iz praktičnog primjera to su troškovi amortizacije, troškovi osoblja, premije osiguranja, bankarski troškovi, troškovi obveznih liječničkih pregleda radnika. Varijabilni troškovi su troškovi koji se mijenjaju ovisno o količini aktivnosti. Kod promatranog poduzetnika u varijabilne troškove svrstavaju se troškovi prodane robe, ostali vanjski troškovi te dnevnice i terenski dodatci.

S obzirom na predmet ovoga rada, cilj rada bio je sagledati prirodne vrste troškova kroz njihove primjere u poslovanju malog poduzetnika iz djelatnosti prerade drva te donijeti zaključke o procesu planiranja i kontrole istih. Također, cilj je bio i utvrditi važnost obuhvaćanja troškova i s drugog aspekta, odnosno njihove klasifikacije s obzirom na promjenu razine aktivnosti, u procesu njihovog planiranja i kontrole. Slijedom toga utvrđeno je da poduzetnik iz praktičnog primjera uspijeva kontrolirati troškove i držati ih na razini planiranih te posluje s dobitkom. Iako dio troškova ne može kontrolirati, ipak uspijeva realizirati troškove na razni planiranih. To naravno nije uvijek jednostavno s obzirom da na kontroliranost troškova utječu različiti čimbenici u poslovanju poput promjena tržišnih uvjeta, različitih propisa te poslovne neizvjesnosti.

LITERATURA

Knjige:

1. Belak, V. et al., Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRiF, Zagreb, 2000.
2. Braut, R., Ekonomika poduzeća I, Visoka škola poduzetništva, Zagreb, 1998.
3. Gulin, D. et al., Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2011.
4. Habek, M. et al.: Temelji računovodstva i analitička knjigovodstva, RRiF, Zagreb, 2001.
5. Majcen, Ž., Troškovi u teoriji i praksi, Informator, Zagreb, 1998.
6. Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., Abeceda računovodstva u teoriji i praksi, Veleučilište u Karlovcu i Veleučilište u Rijeci, Rijeka-Karlovac, 2007.

Propisi:

7. 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 i 106/18.
8. Zakon o komunalnom gospodarstvu, Narodne novine br. 26/03., 82/04., 110/04. i 178/04.
9. Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16 i 106/18.
10. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16. i 106/18.

Ostali izvori:

11. Izvješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj – 2016., Centar za politiku razvoja malih i srednjih poduzeća i poduzetništva (CEPOR), 2017., www.cepor.hr/wp-content/uploads/2015/04/Cepor-izvjesce-2016-HR-web.pdf (17.11.2019.)
12. Portal Usluge, <http://www.pojamusluge.com> (13.11.2019.)
13. Interna dokumentacija obrta „GTP Šošarić“

POPIS PRILOGA

Prilog 1. Dnevnik knjiženja materijalnog troška.....	33
Prilog 2. Dnevnik knjiženja izdavanja robe sa skladišta.....	34
Prilog 3. Ulazni račun za nabavu materijala	35
Prilog 4. Obračun i knjiženje plaća radnika	36
Prilog 5. Rekapitulacija obračunskih lista plaća radnika	38
Prilog 6. Knjiženje troška amortizacije	39
Prilog 7. Obračun amortizacije.....	40
Prilog 8. Ulazni račun za telekomunikacijske usluge	42
Prilog 9. Ulazi račun za uslugu opskrbe električnom energijom	43
Prilog 10. Dnevnik knjiženja troškova usluga	44

POPIS TABLICA

Tablica 1. Planirani i ostvareni troškovi malog poduzetnika iz djelatnosti prerade drva u 2017. i 2018. godini.....	30
Tablica 2. Fiksni i varijabilni troškovi u poslovanju malog poduzetnika iz djelatnosti prerade drva.....	45