

Tradicionalni model upravljanja troškovima na primjeru malog poduzeća

Bogović, Jurica

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2017

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:128:734764>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-09-01**



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

Jurica Bogović

**TRADICIONALNI MODEL UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA NA
PRIMJERU MALOG PODUZEĆA**

Završni rad

Veleučilište u Karlovcu

Poslovni odjel

Specijalistički diplomski stručni studij Poslovno upravljanje

Kolegij: Menadžersko računovodstvo

Mentor: dr. sc. Dubravka Krivačić, viši predavač

Matični broj studenta: 0619414021

Karlovac, lipanj 2017.

SAŽETAK

Predmet završnog rada upravljanje je troškovima na primjeru poduzeća koje primjenjuje tradicionalni pristup obuhvaćanja troškova. U radu će se razraditi vrste troškova, a potom dati pregled modela upravljanja troškovima. Kao uvod u analizu praktičnog primjera ukratko će se ukazati na stanje u sektoru malih i srednjih poduzeća u Hrvatskoj. Središnji dio rada odnosi se na obuhvaćanje troškova u odabranom poduzeću, njihovu analizu, kao i utjecaj na konačan rezultat poslovanja. Na kraju rada iznijet će se zaključci o primijenjenom modelu upravljanja troškovima u konkretnom primjeru poduzeća.

Ključne riječi: troškovi, modeli upravljanja, analiza

ABSTRACT

The subject of this final work is cost management based on example of a corporation applying the traditional approach to covering costs. Final will be elaborated the types of costs and then given overview of the cost management models. As an introduction to the analysis of the practical example, will briefly be indicated the situation of the sector of small and medium enterprises in Croatia. The central part of the work involves covering costs in the selected company, their analysis, as well as impact of the final result of the business. At the end of the work will be indicated and presented the conclusions of the applied cost management model in a concrete example of the company.

Key words: costs, management model, analysis

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. POJAM I VRSTE TROŠKOVA	2
2.1. Kriteriji podjele troškova	3
2.1.1. Troškovi prema vremenu nastanka	5
2.1.2. Troškovi prema funkcijama	6
2.1.3. Troškovi prema položaju u financijskim izvještajima	7
2.1.4. Troškovi prema mogućnosti obuhvata po nositeljima	9
2.1.5. Troškovi prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti	10
2.1.6. Troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka	15
2.1.7. Troškovi prema mogućnosti kontrole	16
2.2. Klasifikacija troškova prema prirodnoj vrsti	16
2.2.1. Materijalni troškovi	17
2.2.2. Ostali vanjski troškovi (troškovi usluga)	17
2.2.3. Troškovi osoblja – nadnice i plaće	19
2.2.4. Troškovi amortizacije	19
3. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA	22
3.1. Modeli upravljanja troškovima	25
3.1.1. Obilježja pojedinih modela upravljanja troškovima	26
3.1.2. Razlike između modela upravljanja troškovima	32
3.2. Pravila u upravljanju troškovima	33
4. STANJE U SEKTORU MALIH I SREDNJIH PODUZEĆA U HRVATSKOJ	35
5. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA NA PRIMJERU PODUZEĆA MPS-67 d.o.o.	41
5.1. Osnovno o poduzeću MPS-67 d.o.o.	41
5.2. Prirodne vrste troškova u poduzeću MPS-67 d.o.o.	42
5.2.1. Materijalni troškovi	43
5.2.2. Troškovi osoblja	45
5.2.3. Amortizacija	47
5.2.4. Ostali vanjski troškovi	49
6. ZAKLJUČAK	56

LITERATURA	58
POPIS SLIKA	59
POPIS SHEMA	60
POPIS TABLICA	61
POPIS GRAFIKONA	62

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet završnog rada upravljanje je troškovima na primjeru poduzeća koje primjenjuje tradicionalni pristup obuhvaćanja troškova. Razradom troškova sukladno različitim kriterijima raspodjele te izradom pregleda i objašnjenima modela upravljanja troškovima omogućen je temelj za obuhvaćanje troškova u odabranom poduzeću, njihovu analizu, kao i za utvrđivanje njihovog utjecaja na konačan rezultat poslovanja toga poduzeća. Cilj rada bio je povezati teorijska saznanja o vrstama troškova i metodama njihovog obuhvaćanja sa stvarnom poslovnom praksom.

1.2. Izvori podataka i metode istraživanja

U izradi završnog rada korišteni su sekundarni podaci. Korištena je stručna literatura, knjige i članci, iz područja teme rada, podaci s internetskih stranica koje se bave istraživanom tematikom, kao i interni podaci iz poslovanja poduzeća MPS-67 koji su autoru ustupljeni za potrebe izrade ovoga rada. U radu su primijenjene metoda deskripcije i metoda kompilacije te metoda analize i metoda sinteze.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad je podijeljen u šest poglavlja. Nakon uvodnog poglavlja u radu se prvo objašnjava pojam troška i vrste troškova. Potom se u radu daje pregled i objašnjava modele upravljanja troškovima. Nadalje, u četvrtom poglavlju, ukazuje se na stanje u sektoru malih i srednje velikih poduzeća u Hrvatskoj, s obzirom da poduzeće iz praktičnog primjera pripada upravo toj skupini poduzeća. U petom poglavlju se, temeljem realnih podataka iz prakse malog poduzeća, odnosno poduzeća MPS-67, analizira i objašnjava tradicionalni model upravljanja troškovima te ukazuje na određene prednosti, ali i nedostatke njegove primjene. U završnom poglavlju iznosi se zaključke o istraživanoj problematici. Rad završava popisom literature, slika, tablica, grafikona i priloga.

2. POJAM I VRSTE TROŠKOVA

Trošak je jedna od najznačajnijih računovodstveno-ekonomskih kategorija koja zauzima veliki dio fokusa menadžera na različitim razinama odgovornosti, ali i ekonomskih teoretičara. Menadžment svih poslovnih subjekata zahtijeva od računovodstva informacije koje se velikim dijelom odnose na strukturu i visinu troškova.

Prije same razrade vrsta troškova i njihovog pojedinačnog objašnjenja, potrebno je naglasiti razliku između troškova i rashoda. Često se iz svakodnevnog govora može interpretirati kako između pojmova trošak i rashod stoji znak jednakosti, što nije uistinu tako. Postoje različite koncepcije i brojna pojmovna određivanja troška, ali može se reći da troškovi predstavljaju u novcu izraženu vrijednost utrošenih resursa u proizvodnji novih ili stvaranju određenih učinaka.¹ Drugi autori trošak definiraju kao resurse kojih se treba odreći ili koje treba žrtvovati kako bi se postigli specifični ciljevi koji se najčešće ogledaju u proizvodnji proizvoda.² S druge strane, rashod predstavlja smanjenje ekonomske koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku iscrpljivanja ili odljeva imovine ili povećanja obveza, što za posljedicu ima smanjenje glavnice (kapitala), ali se rashodima ne smatraju smanjenje sredstava ili povećanje obveza izravno povezana s raspodjelom glavnice.³ Također treba razlikovati pojmove utrošaka i izdataka, pri čemu "utrošci predstavljaju fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranje učinaka (proizvoda)"⁴, dok su "izdaci smanjenje novčanih sredstava, odnosno odljev novca iz poslovnog subjekta".⁵

U trenutku njihovog nastajanja, svi troškovi ne postaju ujedno i rashodi. Samo dospjeli troškovi predstavljaju rashode, pa se shodno tome može doći do zaključka kako je trošak općenito širi pojam od rashoda. Nedospjeli ili kapitalizirani troškovi mogu se definirati kao troškovi nabave i troškovi proizvoda (proizvodnje) koji se u trenutku nastajanja iskazuju kao imovina i prezentiraju u bilanci poslovnog subjekta.⁶ Nedospjeli

¹ Majcen, Ž., Troškovi u teoriji i praksi, drugo izdanje, Informator, Zagreb, 1976., str. 38.

² Ibidem

³ 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. 447.

⁴ Dražić-Lutitsky, I. et al., Računovodstvo, III. izmijenjeno izdanje, RRiF, Zagreb, 2010., str. 392.

⁵ Ibidem

⁶ Ibidem, str. 393.

troškovi postaju rashodi u onom obračunskom razdoblju u kojem se imovina, na koju ti troškovi se odnose, proda, daruje, uništi ili na neki drugi način otuđi (manjkovi, krađa), odnosno kada se više od nje ne očekuje da će biti od ekonomske koristi za poduzeće. Tada nedospjeli troškovi postaju dospjeli te se iskazuju kao rashodi. Uz ove troškove potrebno je spomenuti i administrativne troškove prodaje i uprave koji se ne mogu vezati zajedno s troškovima proizvodnje proizvoda niti se mogu iskazivati kao imovina poslovnog subjekta u njegovoj bilanci. Takvi troškovi postaju rashodi u razdoblju u kojem i nastaju te zajedno sa dospjelim troškovima proizvodnje proizvoda čine ukupne rashode poslovnog subjekta u obračunskom razdoblju u kojem su nastali. Na kraju, svi troškovi postaju rashodi, samo je pitanje kada, odnosno u kojem obračunskom razdoblju ili vremenu.

2.1. Kriteriji podjele troškova

Ovisno o autorima i školama kojima pripadaju, u računovodstvenoj literaturi postoje različiti kriteriji klasifikacije troškova, osim već navedene, na dospjele i nedospjele. Isti troškovi istovremeno mogu biti razvrstani na više načina, a način koji se upotrebljava prilikom razvrstavanja tih troškova najviše ovisi o ciljevima i namjeni razvrstavanja. Također, menadžment mnogo puta zahtijeva izvještaje o troškovima klasificirane na način da oni najkorisnije posluže svrsi, odnosno da budu najrelevantniji menadžmentu prilikom donošenja poslovnih odluka. Potrebe menadžmenta se mogu uokviriti u pet sljedećih namjena:⁷

1. Vrednovanje zaliha – menadžment mora imati informaciju o tome koji su troškovi uključeni u troškove zaliha poslovnog subjekta;
2. Utvrđivanje dobiti – menadžment mora znati koji troškovi se oduzimaju od prihoda u izvještaju o dobiti pri utvrđivanju dobiti odnosno profita za određeno razdoblje;
3. Financijsko planiranje – informacije o troškovima menadžment upotrebljava prilikom planiranja i postavljanja financijskih ciljeva;
4. Kontrola poslovanja – informacije o stvarnim troškovima potrebne su menadžmentu za ocjenu izvršenja u odnosu na planirane troškove;

⁷ Ibidem, str. 394.

5. Odlučivanje – menadžment se mora često koristiti informacijama o troškovima pri izboru između alternativa.

Svaka od pet prethodno navedenih namjena zahtijeva drugačiju klasifikaciju troškova kako bi se dobili rezultati koji najzornije prikazuju situaciju. Tako npr. ukoliko je riječ o vrednovanju zaliha, sam menadžment odlučuje o izboru metode vrednovanja zaliha, odnosno o troškovima koji se obračunavaju po proizvodima u izvještajima koji se pripremaju za menadžment.

Računovodstvena teorija najčešće ističe sljedećih sedam podjela troškova:⁸

- 1) troškovi prema vremenu nastanka;
 - a) povijesni troškovi,
 - b) sadašnji (zamjenski) troškovi,
 - c) budući (planirani) troškovi,
- 2) troškovi prema funkciji;
 - a) proizvodni troškovi,
 - b) neproizvodni troškovi,
- 3) troškovi prema položaju u financijskim izvještajima;
 - a) troškovi proizvoda i troškovi razdoblja,
 - b) primarni i konverzijski troškovi,
 - c) nedospjeli i dospjeli troškovi,
- 4) troškovi prema mogućnosti obuhvata po nositeljima;
 - a) direktni troškovi,
 - b) indirektni troškovi,
- 5) troškovi prema ponašanju na promjenu aktivnosti (opsegu proizvodnje);
 - a) varijabilni troškovi,
 - b) fiksni troškovi,
 - c) mješoviti troškovi,
- 6) troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka;
 - a) relevantni troškovi,
 - b) irelevantni troškovi,
- 7) troškovi prema mogućnosti kontrole od strane menadžmenta;

⁸ Ibidem, str. 395.

- a) kontrolirani troškovi,
- b) nekontrolirani troškovi.

2.1.1. Troškovi prema vremenu nastanka

Prilikom klasifikacije troškova prema vremenu u kojem su nastali, troškove se može podijeliti na:

- povijesne ili prošle,
- sadašnje ili zamjenske i
- buduće ili planske.

Povijesni troškovi definiraju se kao troškovi koji su nastali u prošlom obračunskom razdoblju.⁹ Te troškove karakterizira svojstvo da menadžment na njih ne može utjecati budući da su oni rezultat prošlih aktivnosti i poslovnih odluka koje je menadžment poduzeo i donio u prošlom obračunskom razdoblju.¹⁰ Povijesni troškovi prikazani su računovodstvenim i financijskim izvještajima. Oni su važni za poslovanje poslovnog subjekta iz više razloga. Jedan od razloga je taj što su povijesni troškovi dio evidencije financijskog računovodstva, na temelju kojega se izrađuju financijski izvještaji koji eksternim korisnicima prezentiraju informacije o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja poslovnog subjekta u razdoblju za koje su izrađeni. Još jedan od razloga važnosti povijesnih troškova je taj što su oni predmet evidencije računovodstva troškova kada se provodi proces obračuna i alokacije troškova te se utvrđuju troškovi proizvodnje pojedinih proizvoda i usluga. Povijesni troškovi se ne smatraju relevantnim za donošenje poslovnih odluka, ali su od velike pomoći prilikom procjene troškova budućeg razdoblja. Pomoću povijesnih troškova moguće je odrediti početno vrednovanje imovine u računovodstvu. Prošli troškovi koji nisu uključeni u vrijednost imovine predstavljaju dospjele troškove koji imaju karakter rashoda te se iskazuju u računu dobiti i gubitka poslovnog subjekta.¹¹ S druge strane, povijesni troškovi uključeni u vrijednost imovine (ponajprije zaliha) su nedospjeli troškovi i iskazuju se u

⁹ Ibidem, str. 397.

¹⁰ Ibidem

¹¹ Ibidem

bilanci poslovnog subjekta.¹² Zamjenski troškovi su iznosi troškova koji će nastati za nabavu nove imovine sličnih obilježja.¹³

Budući ili planirani troškovi su troškovi za koje se očekuje da će nastati u budućem obračunskom razdoblju.¹⁴ Oni predstavljaju aktivnosti i poslovne odluke koje menadžment želi poduzeti i ostvariti u budućem obračunskom razdoblju. Također, mogu poslužiti kao kriterij za ocjenu uspješnosti menadžmenta. Dio su poslovnog plana pa su zbog toga i predmet evidencije upravljačkog računovodstva. Predmetom evidencije upravljačkog računovodstva mogu biti i iz razloga što se u okviru računovodstva troškova može obaviti proces planiranja troškova.¹⁵

Navedene vrste troškova, posebno povijesni i budući, od iznimne su važnosti za proces upravljanja i kontrole poslovnih aktivnosti u poslovnom subjektu. Glavni korisnici informacija o troškovima su menadžeri na svim razinama odlučivanja i odgovornosti poslovnog subjekta, budući da pomoću njih upravljaju (planiraju i kontroliraju) na svojoj razini odgovornosti.

2.1.2. Troškovi prema funkcijama

Drugi način na koji teoretičari klasificiraju troškove je onaj prema pojedinim funkcijama u poslovnom subjektu. Svaki od poslovnih subjekata ima određen broj sektora, odnosno poslovnih funkcija kao što su npr. računovodstvo, prodaja, nabava, ljudski resursi i sl., i za svaki od tih sektora moguće je pratiti troškove. Drugi način praćenja troškova je da se svi sektori objedine po pitanju troškova i podijele na proizvodne i neproizvodne. Iz toga proizlazi da se troškovi prema funkcijama u poslovnom subjektu mogu podijeliti na:¹⁶

- proizvodne i
- neproizvodne.

¹² Ibidem

¹³ Ibidem

¹⁴ Ibidem

¹⁵ Ibidem

¹⁶ Ibidem, str. 398.

Troškove koji se ne vezuju s procesom proizvodnje nazivaju se neproizvodni troškovi. U te troškove spadaju troškovi uprave, prodaje i administracije. Obilježje neproizvodnih troškova je da se oni prenose na rashode u razdoblju njihovog nastanka, odnosno u obračunskom razdoblju u kojemu su nastali, što nije slučaj kod proizvodnih troškova. S računovodstvenog stajališta ovakva klasifikacija podjele troškova je iznimno važna budući da se temeljem nje provodi postupak raspodjele troškova. Raspodjelom troškova utvrđuje se koji troškovi postaju rashodima u obračunskom razdoblju u kojemu su i nastali, a koji ulaze u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, odnosno koji se kapitaliziraju. Za ovakvu vrstu klasifikacije troškova potrebno je poduzeti određene predradnje, tj. stvoriti preduvjete koji podrazumijevaju prilagodbu ne samo računovodstvenog informacijskog servisa i računovodstvene funkcije, već i prilagodbu cijelog poslovnog subjekta.¹⁷

U troškove administracije spadaju troškovi vezani uz računovodstvo, nabavu, financije, upravu, ljudske resurse i sl., dok se troškovi prodaje manifestiraju u obliku troškova marketinga, distribucije, osoblja u prodajnom objektu i sl.

2.1.3. Troškovi prema položaju u financijskim izvještajima

Prema Zakonu o računovodstvu, financijski izvještaji su bilanca, izvještaj o dobiti, izvještaj o novčanom toku, izvještaj o promjeni glavnice te bilješke uz financijske izvještaje.¹⁸ Podjela troškova prema položaju u financijskim izvještajima u ovom slučaju odnosi se na strukturu troškova iskazanih u izvještaju o dobiti, odnosno u bilanci. Stoga je troškove moguće podijeliti na:

- nedospjeli i dospjeli troškovi,
- troškovi proizvoda i troškovi razdoblja,
- primarni i konverzijski troškovi.

Troškovi koji su uključeni u vrijednost određenog imovinskog oblika predstavljaju nedospjele, odnosno kapitalizirane troškove i oni se iskazuju u bilanci.¹⁹ Kao što je već prije rečeno, nedospjeli troškovi su troškovi nabave proizašli iz nabave imovine te

¹⁷ Ibidem

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

¹⁹ Dražić-Lutilsky, I. et al., op. cit., str. 400.

troškovi proizvodnje gotovih proizvoda. Oni postaju rashodi prodajom, uništavanjem, darovanjem ili bilo kojim drugim otuđenjem imovine na koju se odnose. Tada nedospjeli troškovi ujedno postaju i dospjeli, a redovito se iskazuju u izvještaju o dobiti. Također, oni su i rashodi onog razdoblja u kojem i nastaju te se nadoknađuju iz ukupnog prihoda određenog obračunskog razdoblja. U dospjele troškove ubrajaju se oni troškovi koji nisu uključeni u vrijednost određenog imovinskog oblika, kao i oni troškovi koji se odnose na imovinu koja je otuđena (nedospjeli troškovi koji su dospjeli otuđivanjem imovine na koju se odnose).²⁰

Troškovi proizvoda predstavljaju troškove proizvodnje proizvoda koji se kapitaliziraju te se iskazuju u bilanci poslovnog subjekta kao zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda.²¹ Nakon što se gotovi proizvodi prodaju, troškovi proizvoda postaju rashodi te se iskazuju u izvještaju o dobiti u razdoblju prodaje gotovih proizvoda na koje se odnose. U troškove proizvoda ubrajaju se troškovi direktnog materijala, troškovi direktnog rada te opći troškovi proizvodnje. Troškovi proizvoda su nedospjeli troškovi do trenutka prodaje gotovih proizvoda kada postaju dospjeli i otuda proizlazi povezanost dospjelih i nedospjelih troškova s troškovima proizvoda i razdoblja.²² Troškovi koji se prenose u rashode u razdoblju njihovog nastanka predstavljaju troškove razdoblja. Glavna obilježja ove vrste troškova su da su oni uvijek dospjeli troškovi, uvijek se iskazuju u izvještaju o dobiti i negativna su komponenta rezultata poslovanja (ne očekuje se da budu korist). Također, nisu vezani za proizvodnu funkciju.

Primarni troškovi podrazumijevaju troškove direktnog materijala, sirovina, rezervnih dijelova i sl. koji se u procesu proizvodnje pretvaraju u učinke odnosno nositelje tih troškova.²³ Konverzijski troškovi su troškovi koji sudjeluju u procesu konverzije primarnih sirovina u korisne učinke.²⁴ U konverzijske troškove ubrajaju se troškovi direktnog rada i ostali opći troškovi proizvodnje kao što su amortizacija, trošak električne energije i drugo.

²⁰ Ibidem

²¹ Ibidem

²² Ibidem

²³ Ibidem

²⁴ Ibidem

2.1.4. Troškovi prema mogućnosti obuhvata po nositeljima

Jedan od načina klasifikacije i podjele troškove je i onaj prema mogućnosti obuhvata po nositeljima. U tom slučaju troškovi se dijele na:²⁵

- direktne i
- indirektne.

Direktni troškovi nositelja troška su elementi troška koji se posebno odnose na ili su uzrokovani tim nositeljem troška.²⁶ Ti troškovi mogu se dovesti direktno u vezu s učincima, odnosno proizvodima koji su ih i uzrokovali. Najbolji primjeri ovakve vrste troškova su troškovi direktnog materijala i direktnog rada koji su potrebni za izradu učinka jer je za svaki proizvedeni učinak moguće točno odrediti koliko je materijala i rada korišteno pri njegovoj izradi. Svi direktni troškovi mogu se direktno prenijeti na nositelje troškova.

Indirektni troškovi su elementi troškova koji su povezani s ili su uzrokovani od strane dvaju ili više nositelja troška zajedno, ali se direktno ne odnose na bilo koji od njih pojedinačno.²⁷ Priroda indirektnog troška jest takva da nije moguće, ili u najmanju ruku nije izvedivo, direktno mjeriti koliko se tih troškova odnosi na pojedinog nositelja troškova.²⁸ Budući da se ne mogu povezati s pojedinim nositeljem troška, indirektne troškove je nužno na pravilan način rasporediti na nositelje, odnosno na proizvode ili usluge. Samim time, najveći problem rasporeda troškova odnosi se na raspored indirektnih proizvodnih troškova. Računovodstvena teorija i praksa je razvila nekoliko metoda rasporeda indirektnih proizvodnih troškova na pojedine nositelje. Smisao rasporeda indirektnih proizvodnih troškova na nositelje je utvrđivanje jediničnog troška nositelja proizvodnje odnosno proizvoda ili usluge.²⁹ Indirektne neproizvodne troškove nije potrebno alocirati na nositelje kao indirektne proizvodne troškove budući da oni predstavljaju rashode u obračunskom razdoblju u kojemu su i nastali.³⁰

²⁵ Ibidem

²⁶ Anthony, R. N., Reece, J. S., Računovodstvo – upravljačko i financijsko računovodstvo, RRiF Plus, Zagreb, 2004., str. 371.

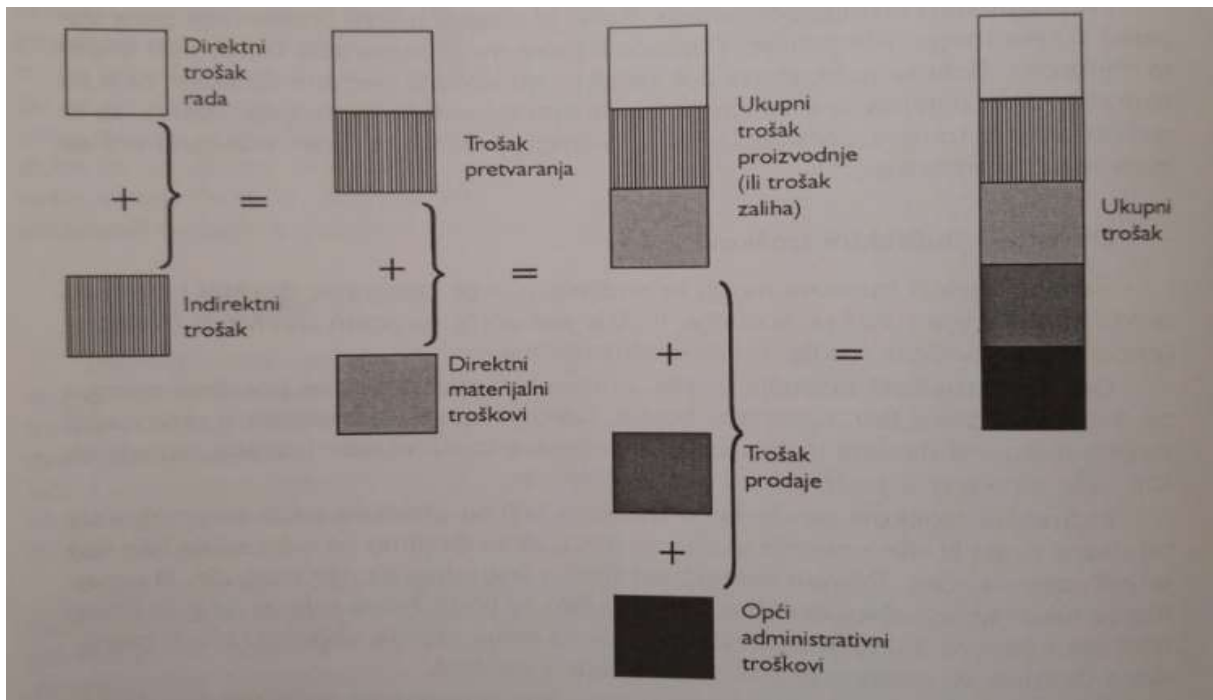
²⁷ Ibidem

²⁸ Ibidem

²⁹ Dražić-Lutilsky, I. et al., op. cit., str. 401.

³⁰ Ibidem

Slika 1. Elementi troškova proizvoda



Izvor: Anthony, R. N., Reece, J. S., Računovodstvo – upravljačko i financijsko računovodstvo, RRiF Plus, Zagreb, 2004., str. 372.

Indirektni troškovi mogu se promatrati s dva aspekta. U širem smislu indirektni troškovi obuhvaćaju opće troškove proizvodnje i neproizvodne troškove (prodaja i administracija), a u užem smislu samo opće troškove proizvodnje, tj. one koji se alociraju na nositelje troškova.³¹

2.1.5. Troškovi prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti

Prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti troškove se dijeli s obzirom na njihovo reagiranje na promjenu opsega proizvodnje odnosno stupnja zaposlenosti i iskorištenosti kapaciteta. Prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti troškovi mogu biti:³²

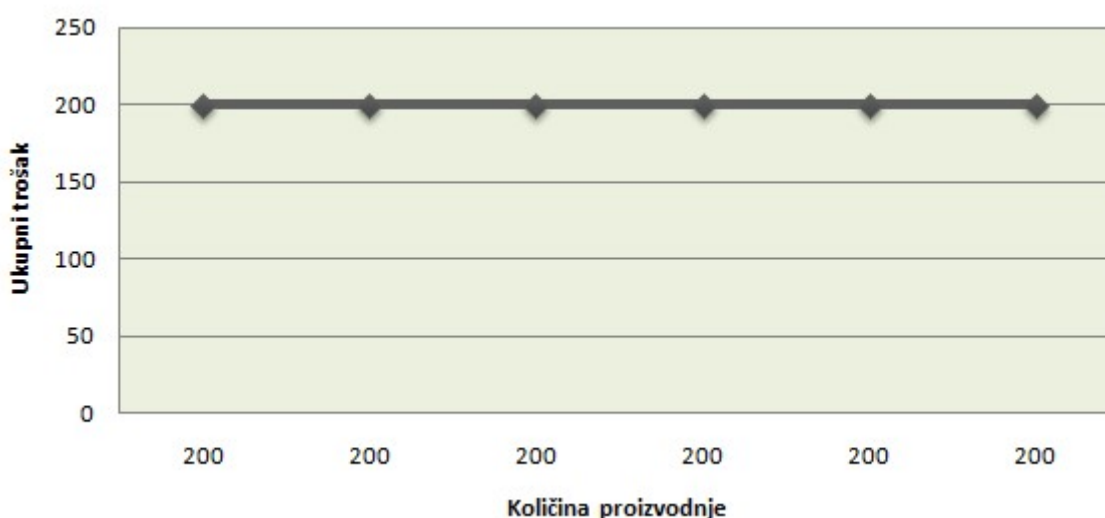
- fiksni,
- varijabilni i
- mješoviti.

³¹ Ibidem

³² Ibidem

Potrebno je naglasiti kako ovakva podjela troškova podrazumijeva proizvodnju promatranu s mikroekonomskog stajališta u kratkom vremenskom razdoblju.³³ Fiksni troškovi su jedinice troškova koji se u potpunosti ne mijenjaju s količinom proizvodnje.³⁴ Troškovi koji najvjernije prikazuju fiksne troškove su plaće zaposlenika, amortizacija, najam prostora, električna energija i sl. Promatrajući fiksne troškove u odnosu na broj proizvedenih učinaka jasno se može doći do zaključka kako iznos jediničnog fiksnog troška po učinku opada kako se broj proizvedenih učinaka povećava.

Grafikon 1. Fiksni troškovi



Izvor: Vlastita izrada autora prema Anthony, R. N., Reece, J. S., Računovodstvo – upravljačko i financijsko računovodstvo, RRiF Plus, Zagreb, 2004., str. 343.

Iz grafikona 1. vidljivo je kako fiksni troškovi za svaku količinu proizvodnje iznose 200 novčanih jedinica. Za količinu proizvodnje od npr. 50 učinaka jedinični fiksni trošak bi iznosio 4 novčane jedinice. S druge strane, iako za proizvodnju na razini od 250 učinaka fiksni troškovi također iznose 200 novčanih jedinica, jedinični fiksni trošak iznosi 0,8 novčanih jedinica. Dolazi se do potvrde ranije iznesene tvrdnje kako jedinični fiksni trošak opada s povećanjem razine proizvodnje.

Varijabilni troškovi su troškovi koji reagiraju na promjenu razine proizvodnje, odnosno stupnja iskorištenosti kapaciteta, na način da rastu paralelno s porastom razine

³³ Ibidem

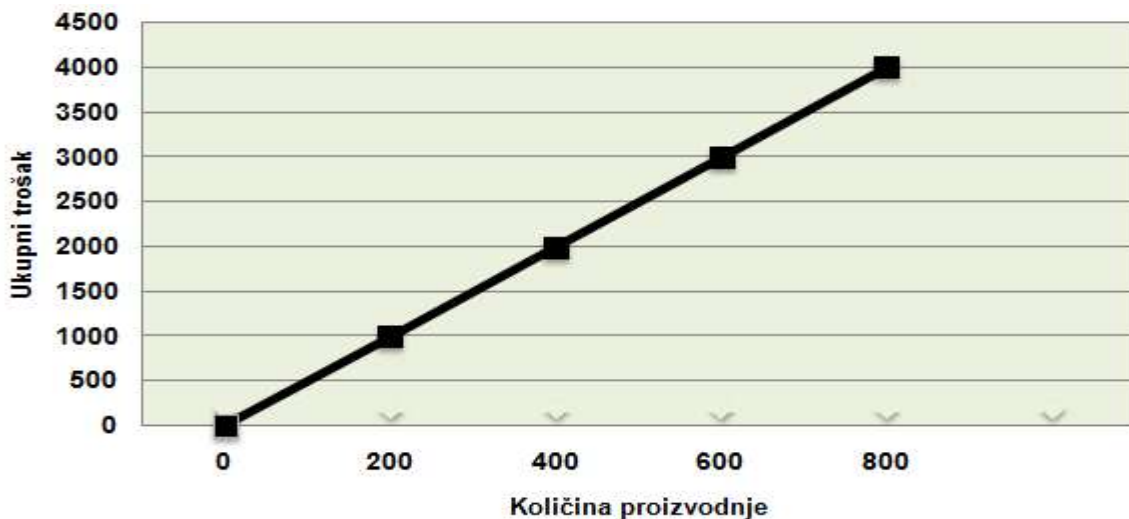
³⁴ Anthony, R. N., Reece, J. S., op. cit., str. 342.

aktivnosti, odnosno padaju s padom razine aktivnosti.³⁵ Varijabilni troškovi u direktnoj su vezi s razinom proizvodnje pa ukoliko nema aktivnosti, nema niti varijabilnih troškova. Također je potrebno naglasiti kako svi varijabilni troškovi ne reagiraju na promjenu razine aktivnosti proizvodnje na isti način. Sukladno tome varijabilni troškovi mogu biti:³⁶

- proporcionalno varijabilni,
- progresivno varijabilni i
- degresivno varijabilni.

Proporcionalno varijabilni troškovi definiraju se kao troškovi koji proporcionalno rastu kako se proizvodnja povećava, odnosno jedinični varijabilni troškovi uvijek su jednaki, bez obzira na razinu promjene aktivnosti proizvodnje.³⁷

Grafikon 2. Proporcionalno varijabilni troškovi



Izvor: Vlastita izrada autora prema Anthony, R. N., Reece, J. S., Računovodstvo – upravljačko i financijsko računovodstvo, RRiF Plus, Zagreb, 2004., str. 343.

Iz grafikona 2. vidljivo je kako su jedinični troškovi za svaku razinu proizvodnje jednaki. Na razini proizvodnje od 200 učinaka varijabilni troškovi iznose 1000 novčanih jedinica, iz čega proizlazi da je jedinični varijabilni trošak jednak 5 novčanih jedinica. Na razini proizvodnje od 800 učinaka ukupni varijabilni troškovi iznose 4000 novčanih jedinica te

³⁵ Dražić-Lutilsky, I. et al., op. cit., str. 402.

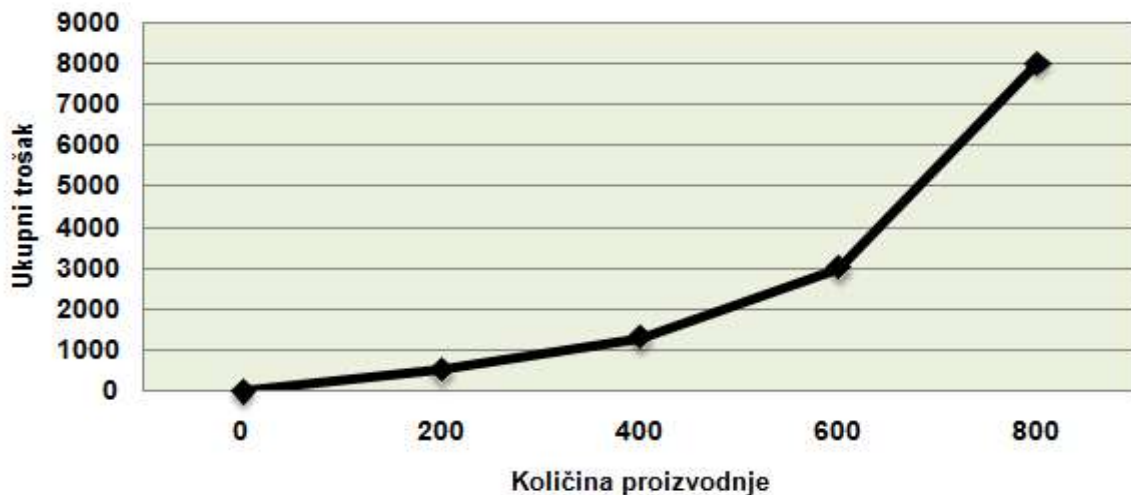
³⁶ Ibidem

³⁷ Ibidem

se također dolazi do jediničnog varijabilnog troška od 5 novčanih jedinica po učinku. Na grafikonu proporcionalno varijabilne troškove obilježava linija koja je u svakoj svojoj točki pod istim kutom nagiba.

Progresivno varijabilne troškove moguće je definirati kao troškove koji rastu brže nego što se povećava proizvodnja.³⁸ Uglavnom se pojavljuju kod višeg stupnja iskorištenosti kapaciteta. Na grafikonu 3 je prikazan progresivno varijabilni trošak pri različitim stupnjevima proizvodnje. Na razini proizvodnje od 200 učinaka jedinični varijabilni trošak iznosi 2,5 novčanih jedinica ($500/200=2,5$), na razini proizvodnje od 400 učinaka jedinični varijabilni trošak je jednak 3,25 novčanih jedinica ($1300/400=3,25$), na razini proizvodnje od 600 učinaka 5 novčanih jedinica ($3000/600=5$), dok je na razini proizvodnje od 800 učinaka ukupni varijabilni trošak jednak 8000 što daje jedinični varijabilni trošak od 10 novčanih jedinica ($8000/800=10$).

Grafikon 3. Progresivno varijabilni troškovi



Izvor: Vlastita izrada autora prema Anthony, R. N., Reece, J. S., Računovodstvo – upravljačko i financijsko računovodstvo, RRiF Plus, Zagreb, 2004., str. 343.

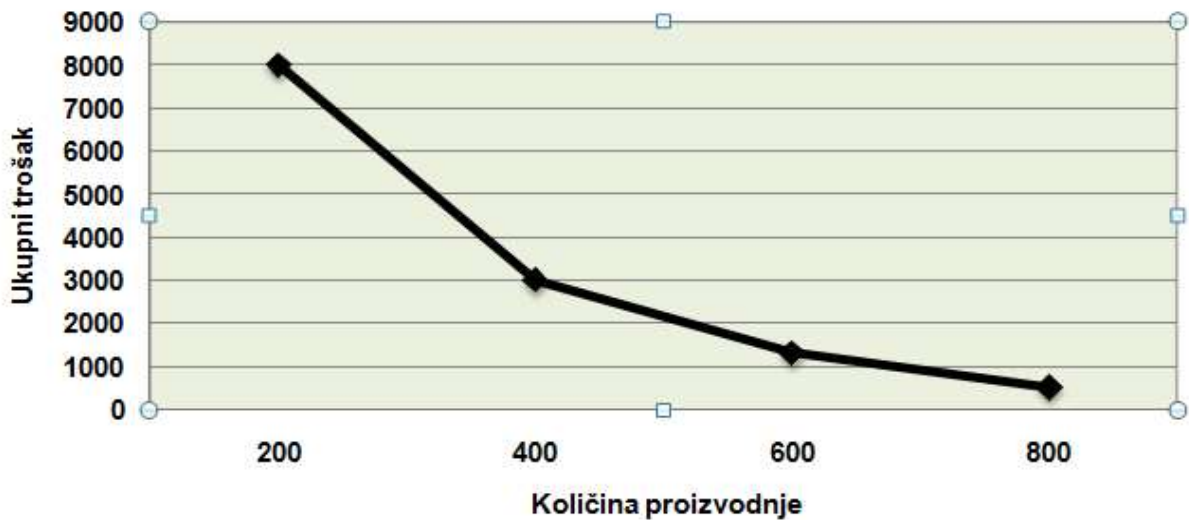
Degresivno varijabilni trošak suprotan je progresivnom, odnosno predstavlja vrstu varijabilnog troška koji sporije raste u odnosu na povećanje razine proizvodnje.³⁹ Kod ove vrste troškova potrebno je napomenuti kako će jedinični varijabilni troškovi biti u

³⁸ Ibidem

³⁹ Ibidem

konstantnom opadanju sve do stupnja iskorištenosti kapaciteta kod kojeg se maksimalno koriste određeni faktori ili grupa faktora čiji se troškovi analiziraju.

Grafikon 4. Degresivno varijabilni troškovi



Izvor: Vlastita izrada autora prema Anthony, R. N., Reece, J. S., Računovodstvo – upravljačko i financijsko računovodstvo, RRiF Plus, Zagreb, 2004., str. 343.

Na grafikonu 4 prikazan je degresivno varijabilni trošak pri različitim razinama proizvodnje. Tako je jedinični varijabilni trošak pri razini proizvodnje od 200 učinaka jednak 40 novčanih jedinica ($8000/200=40$), a na razini proizvodnje od 400 učinaka je ta ista varijabla jednaka 7,5 novčanih jedinica ($3000/400=7,5$). Daljnjim povećanjem opsega proizvodnje jedinični varijabilni trošak će biti sve manji.

Mješovite troškove nije moguće definirati niti kao potpuno varijabilne niti kao potpuno fiksne, već posjeduju obilježja obje vrste troškova.⁴⁰ Obično se do neke razine ponašaju kao fiksni troškovi, a nakon te razine kao varijabilni ili obratno. Primjer mješovitog troška je trošak za telekomunikacijske usluge u fiksnoj mreži kod kojeg fiksni dio troška predstavlja fiksni mjesečni dio (pretplata), a varijabilni dio ovisi o tome u kojoj mjeri će se telekomunikacijska usluga koristiti, odnosno koliko poziva će se ostvarivati.

⁴⁰ Ibidem

2.1.6. Troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka

Prilikom donošenja poslovnih odluka svaki menadžer se suočava s problemom procijene odluke, odnosno da li je neka odluka dobra za organizaciju ili nije. Kako bi donio pravu odluku, menadžer mora imati na raspolaganju informacije koje će mu pomoći u tome. Informacije o troškovima u poslovnom subjektu su, dakako, jedna od takvih vrsta informacija, a u mnogo slučajeva i ključna. Troškove s obzirom na njihovo značenje prilikom donošenja poslovnih odluka stoga se može podijeliti na:⁴¹

- relevantne i
- irelevantne.

Relevantne troškove moguće je definirati kao troškove koji predstavljaju dio informacija koje služe kao podloga za donošenje poslovnih odluka i njih menadžeri redovito uzimaju u obzir i vode se njima prilikom donošenja poslovnih odluka.⁴² Relevantni troškovi predstavljaju buduće troškove koji su različiti kod različitih alternativa. Zato je njihov drugi naziv diferencijalni troškovi. Među relevantne troškove ubrajaju se i oportunitetni troškovi, a oni se mjere koristima koje bi se mogle ostvariti odabirom alternative od koje se odustaje. S druge strane, irelevantni troškovi su troškovi koji se ne uzimaju u obzir prilikom donošenja poslovnih odluka.⁴³ Oni ne koriste menadžmentu kao informacija koja je prigodna za odlučivanje i isključuju se iz analize budućih troškova.

Uz relevantne troškove potrebno je spomenuti i granični trošak. Granični trošak predstavlja povećanje ukupnih troškova do kojeg dolazi zbog promjene veličine outputa za jednu jedinicu.⁴⁴ Ukoliko se uzme da fiksni troškovi ostaju nepromijenjeni, granični trošak se smatra jednakim promjeni varijabilnih troškova prilikom povećanja proizvodnje za jednu jedinicu outputa. Iz ovog aspekta, granični troškovi smatraju se relevantnima jer pokazuju koliko se troškovi povećavaju prilikom povećanja proizvodnje za jednu jedinicu i na taj način utječu na donošenje poslovnih odluka, i to najčešće odluka o cijenama.⁴⁵

⁴¹ Ibidem, str. 403.

⁴² Ibidem

⁴³ Ibidem

⁴⁴ Wasserbauer, B., Osnove ekonomije, Veleučilište u Karlovcu, Karlovac, 2010., str. 170.

⁴⁵ Ibidem

2.1.7. Troškovi prema mogućnosti kontrole

Za svaki nastali trošak u poslovnom subjektu netko je odgovoran. Menadžmentu je važno utvrditi za koje je troškove on odgovoran, iz razloga što on na te troškove može utjecati i kontrolirati ih. Mogućnost kontrole troškova i njihova podjela odnosi se na određenu organizacijsku razinu ili jedinicu u okviru cjelokupne organizacije. U središtu ove podjele je menadžer na određenoj organizacijskoj razini i njegova mogućnost kontrole i utjecaja nad određenim troškovima.⁴⁶ Prema mogućnosti kontrole troškove je moguće podijeliti na:⁴⁷

- kontrolirane i
- nekontrolirane.

Kontrolirani troškovi su oni troškovi koje menadžer može kontrolirati u promatranom vremenskom razdoblju.⁴⁸ Za te troškove odgovoran je menadžer i na njih može u dovoljnoj mjeri utjecati. Sama organizacijska struktura i razina na kojoj se menadžer nalazi uvelike utječe na mogućnost kontrole troškova. Što je menadžer na višoj organizacijskoj razini, to je njegova odgovornost za troškove veća. Za razliku od kontroliranih troškova, menadžment ne može u promatranom razdoblju utjecati i biti odgovoran za nekontrolirane troškove.

2.2. Klasifikacija troškova prema prirodnoj vrsti

Pored svih navedenih podjela troškova potrebno je navesti još jednu vrlo važnu podjelu, onu prema kojoj se troškovi dijele na prirodne vrste. Prema ovom kriteriju podjele troškova troškovi se dijele prema vrsti utroška, odnosno prema njihovom stvarnom nastanku. Ovaj način podjele troškova ujedno je i najčešći budući da je pogodan za izradu financijskih izvještaja te za porezne svrhe.

Prema RRiF-ovom računskom planu za poduzetnike, troškovi se prema prirodnim vrstama dijele na:⁴⁹

- materijalne troškove,

⁴⁶ Dražić-Lutilsky, I. et al., op. cit., str. 404.

⁴⁷ Ibidem

⁴⁸ Ibidem

⁴⁹ Vinković-Kravaica, A., Ribarić-Aidone, E., Krivačić, D., op. cit., str. 371.

- ostale vanjske troškove (troškove usluga),
- troškove osoblja – nadnice i plaće,
- troškove amortizacije.

2.2.1. Materijalni troškovi

Pod nazivom materijalni troškovi uključeni su troškovi za iste vrste utrošaka, tj. za sirovine i materijal, ambalažu, automobilske gume, energiju, sitan inventar i rezervne dijelove.⁵⁰ Ovakav način raščlambe troškova vrlo je prikladan za svaki poslovni subjekt. Prema RRiF-om kontnom planu materijalni troškovi (skupina 40) dijele se na pet skupina od kojih se svaka skupina dalje dijeli na podskupine. Glavnih pet skupina materijalnih troškova čine:⁵¹

- 400 Utrošene sirovina i materijali,
- 401 Troškovi energije,
- 402 Troškovi ambalaže,
- 403 Troškovi sitnog inventara, ambalaže i autoguma,
- 404 Troškovi rezervnih dijelova i materijala za održavanje.

2.2.2. Ostali vanjski troškovi (troškovi usluga)

Troškovi usluga nastaju kao posljedica povećanja obveza za korištenje usluga koje poslovnom subjektu pružaju drugi poslovni subjekti i druge pravne te fizičke osobe (dobavljači).⁵² Prema RRiF-ovom kontnom planu za poduzetnike troškovi usluga vode se pod skupom konta broj 41.⁵³

Dokumenti za knjiženje ovakve vrste troškova su računi dobavljača koje je prije knjiženja potrebno provjeriti u računovodstvu. Istinitost računa isporučenog od strane dobavljača kontrolira osoba ovlaštena za kontrolu ulaznih računa. U pravilu je to jedna od osoba u računovodstvu. Prilikom kontrole računa potrebno je utvrditi činjenice da li

⁵⁰ Dražić-Lutilsky, I. et al., op. cit., str. 406.

⁵¹ RRiF-ov kontni plan za poduzetnike, <http://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRiF-RP2017-XXI.pdf> (26.04.2017.)

⁵² Dražić-Lutilsky, I. et al., op. cit., str. 412.

⁵³ RRiF-ov kontni plan za poduzetnike, <http://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRiF-RP2017-XXI.pdf> (26.04.2017.)

je fakturirana usluga uistinu i izvršena, je li obračunata u izvršenom opsegu i u skladu s ugovorom, narudžbom, radnim nalogom ili nekim drugim dokumentom. Taj kontrolni postupak, koji prethodi knjiženju i plaćanju, zove se likvidatura.⁵⁴ Nakon provjeravanja istinitosti računa, osoba odgovorna za kontrolu istih svojim potpisom ili izjavom 'odobreno za isplatu' ili 'kontrolirano' potvrđuje vjerodostojnost računa kao dokumenta za knjiženje troškova. U većini slučajeva kod troškova usluga radi se o uslugama koje su odrađene te je u isto vrijeme isporučen i račun za njih od strane dobavljača. No, u nekim slučajevima može doći i do vremenskog odstupanja između obavljene usluge, primljenog računa i provedenog plaćanja. Iz tog razloga postoje tri moguće situacije koje uvjetuju knjiženja na kontima troškova usluga:⁵⁵

- a) usluga je obavljena i primljen je račun dobavljača,
- b) usluga je obavljena i napravljen je obračun, ali račun od dobavljača još nije primljen i
- c) usluga je plaćena unaprijed za buduća obračunska razdoblja.

Prema RRiF-ovom kontnom planu troškovi usluga dijele se na deset glavnih skupina, a svaka od tih skupina dijeli se još na podskupine. Glavne skupine troškova usluga čine:⁵⁶

- 410 Prijevozne usluge,
- 411 Poštanske i telekomunikacijske usluge,
- 412 Troškovi vanjskih usluga pri doradi i oplemenjivanju dobara,
- 413 Troškovi servisnih usluga i održavanja,
- 414 Troškovi zakupa i leasinga,
- 415 Troškovi promidžbe, sponzorstava i sajmovi,
- 416 Troškovi intelektualnih i drugih usluga,
- 417 Troškovi komunalnih usluga,
- 418 Troškovi usluga posredovanja,
- 419 Ostali vanjski troškovi.

⁵⁴ Ibidem

⁵⁵ Vinković-Kravaica, A., Ribarić-Aidone, E., Krivačić, D., op. cit. , str. 379.

⁵⁶ RRiF-ov kontni plan za poduzetnike, <http://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRiF-RP2017-XXI.pdf> (26.04.2017.)

2.2.3. Troškovi osoblja

Troškovi osoblja predstavljaju sva primanja od nesamostalnog rada koje poslodavac isplaćuje zaposlenicima temeljem njihovog rada pri čemu se visina plaće ugovara u bruto iznosu.⁵⁷ Troškovi osoblja se u računu dobiti i gubitka iskazuju podijeljeni na dvije stavke i to:⁵⁸

- nadnice i plaće,
- troškovi poreza, socijalnog i mirovinskog osiguranja i sl.

Stavka „nadnice i plaće“ podrazumijeva iskazivanje neto veličina, dok se na drugoj stavci iskazuju iznosi poreza i doprinosa iz nadnica i plaća te iznosi doprinosa na nadnice i plaće. Ovakav način iskazivanja troškova bitan je samo u računovodstvu financijskih obveza poslovnog subjekta.⁵⁹ Za sve ostale potrebe veličina troškova osoblja iskazuje se u bruto iznosu kao veličina koja uključuje neto plaću i doprinose na plaću.⁶⁰

Prema RRiF-om kontnom planu troškovi osoblja knjiže se na kontnoj skupini 42, a cijela skupina dijeli se na četiri podskupine:⁶¹

- 420 Neto plaće i nadnice,
- 421 Troškovi poreza i doprinosa iz plaća,
- 422 Doprinosi na plaće,
- 423 Ostali troškovi osoblja.

2.2.4. Troškovi amortizacije

Amortizacija predstavlja trošak koji nastaje kao posljedica postupnog iscrpljivanja ekonomskih koristi u imovini koja ima ograničen vijek trajanja, tj. vijek uporabe.⁶² Pomoću trošenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine u promatranom obračunskom razdoblju ostvaruju se prihodi pa je zbog toga od velike važnosti što

⁵⁷ Vinković-Kravaica, A., Ribarić-Aidone, E., Krivačić, D.: op. cit. , str. 389.

⁵⁸ Dražić-Lutilsky, I. et al., op. cit., str. 419.

⁵⁹ Ibidem

⁶⁰ Ibidem

⁶¹ RRiF-ov kontni plan za poduzetnike, <http://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2017-XXI.pdf> (26.04.2017.)

⁶² Dražić-Lutilsky, I. et al., op. cit., str. 419.

objektivnije prikazati troškove amortizacije koji će se sučeljavati s ostvarenim prihodima u tom obračunskom razdoblju.⁶³

Prema općoj definiciji imovina koja se amortizira mora zadovoljavati sljedeće uvjete:⁶⁴

- a) očekuje se da će se ta imovina koristiti duže od jednog obračunskog razdoblja
- b) ta imovina mora imati ograničen vijek uporabe, tj. trajanja
- c) da tu imovinu poslovni subjekt drži za uporabu u proizvodnji ili prodaji robe i pružanju usluga za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe.

Amortizacija se počinje obračunavati od trenutka predaje sredstva (dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine) u uporabu. Imovina koja se ne amortizira je ona imovina koja nema ograničen vijek trajanja i čije se ekonomske koristi ne troše. Primjeri takve imovine su zemljišta, šume, umjetnička djela i sl.

Metode amortizacije u praksi se dijele na vremenske i funkcionalnu (prema učinku). U vremenske metode amortizacije ubrajaju se: linearna (proporcionalna), degresivna i progresivna metoda amortizacije. Iako se u hrvatskoj računovodstvenoj praksi ne upotrebljavaju često, postoje još neke vrste amortizacija.⁶⁵ Najčešće takva korištena vrsta amortizacije je metoda zbroja godina.⁶⁶

Linearna (proporcionalna) metoda amortizacije podrazumijeva da se vrijednost koja se amortizira raspoređuje na jednake iznose tijekom uporabe sredstva.⁶⁷ Godišnja stopa amortizacije dobiva se na način da se cjelokupan dio predmeta nabave (100%) podijeli s pretpostavljenim vijekom uporabe tog predmeta, dok se godišnji iznos amortizacije dobije umnoškom nabavne vrijednosti sredstva s godišnjom stopom amortizacije.⁶⁸ Kod linearne metode amortizacije godišnji iznos koji se amortizira jednak je za svaku godinu za koju se amortizacija provodi. Najčešći predmeti amortizacije ovom metodom su nabava osobnog ili teretnog vozila, kupnja građevinskog objekta, nabava opreme

⁶³ Ibidem

⁶⁴ Ibidem

⁶⁵ Ibidem

⁶⁶ Ibidem

⁶⁷ Vinković-Kravaica, A., Ribarić-Aidone, E., Krivačić, D., op. cit. , str. 396.

⁶⁸ Ibidem

za proizvodnju, računala i sl. Za svaku vrstu imovine, prema Zakonu o porezu na dobit⁶⁹, predviđen je vijek trajanja, pa time i godišnja stopa amortizacije.

Degresivna metoda ili metoda opadajućeg salda podrazumijeva obračun troška amortizacije na način da je iznos obračunane amortizacije viši na početku vijeka uporabe, a zatim se kontinuirano smanjuje.⁷⁰ Stopa otpisa u početnim godinama amortizacije je veća (npr. 40%) od one u krajnjim godinama (npr. 10%) pa su i iznosi koji se amortiziraju za svaku godinu drugačiji. Zbog takvih godišnjih stopa amortizacije godišnji iznos amortizacije je u početku veći, a kasnije manji. U pravilu, u prvoj godini je iznos godišnje amortizacije najveći iz razloga što je korištenje predmeta amortizacije tada najveće, a kasnije se smanjuje proizvodnja tim predmetom pa je stoga i manji iznos amortizacije.

Progresivna metoda ili metoda rastućeg salda podrazumijeva obračun troška amortizacije na način da je iznos obračunane amortizacije niži na početku vijeka trajanja uporabe, a zatim se kontinuirano povećava.⁷¹ Metoda je u principu ista kao i degresivna, ali s obrnutim godišnjim stopama amortizacije. U početnim godinama je stopa amortizacija manja (npr. 10%), a u kasnijim godinama veća (npr. 40%). Ovakav način obračuna amortizacije pogodan je za postrojenja i opremu kada se očekuje da će proizvodnja rasti, tako da će s rastom proizvodnje rasti i godišnji trošak amortizacije. Godišnje stope mogu se odrediti proizvoljno, kao i kod degresivne metode, pod uvjetom da konstantno rastu tijekom provođenja amortizacije (kod degresivne metode stope padaju).

Funkcionalna metoda ili metoda po učinku uzima u obzir proizvodnju učinaka u očekivanom vijeku uporabe, uzima u obzir iskorištenost kapaciteta tj. mogućnost ili nemogućnost proizvodnje na nekom stroju ili postrojenju.⁷²

⁶⁹ RRIF-ov kontni plan za poduzetnike, <http://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2017-XXI.pdf> (26.04.2017.)

⁷⁰ Ibidem

⁷¹ Ibidem

⁷² Dražić-Lutilsky, I. et al., op. cit., str. 419.

Prema RRiF-om kontnom planu troškovi amortizacije bilježe se na kontima skupine 43, a podijeljeni su u pet glavnih skupina:⁷³

- 430 Amortizacija nematerijalne imovine do porezno dopustivih stopa,
- 431 Amortizacija materijalne imovine do porezno dopustivih stopa,
- 432 Amortizacija biološke imovine do porezno dopustivih stopa,
- 433 Amortizacija – privremeno porezno nepriznati rashod (amortizacija iznad najviše dopustivih stopa),
- 434 Amortizacija – trajno porezno nepriznati rashod.

⁷³ RRiF-ov kontni plan za poduzetnike, <http://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2017-XXI.pdf> (26.04.2017.)

3. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA

Računovodstvo se najčešće u literaturi ističe kao "tehnika ili metoda utvrđivanja troška projekta, procesa ili proizvoda. Taj trošak određuje se direktnim mjerenjem, arbitrarnim raspoređivanjem ili sustavnom i racionalnom alokacijom"⁷⁴. Računovodstvo se svojim konstantnim unaprjeđenjem i poboljšanjem potvrdilo kao najvjerodostojniji i najvažniji kvantitativni sustav informacija u svim organizacijama koje koriste računovodstvo.⁷⁵ Četiri glavne svrhe postojanja računovodstva čine:⁷⁶

1. Interno redovito (rutinsko) izvještavanje menadžera za:
 - a) planiranje troškova i kontrolu troškova poslovanja,
 - b) za ocjenu izvršavanja područja djelovanja ljudi;
2. Interno redovito (rutinsko) izvještavanje menadžera o profitabilnosti po proizvodima, marki proizvoda, kupcima, prodajnim kanalima itd. Te informacije koriste se pri donošenju odluka o alokaciji resursa, a u nekim slučajevima za odluke o cijenama;
3. Interno neredovito (nerutinsko) izvještavanje menadžera za strateške i taktičke odluke kao što su: formuliranje sveukupnih politika i dugoročnih planova, odluke o razvoju novih proizvoda, o ulaganju u opremu i za druge posebne odluke kad su posrijedi posebne situacije;
4. Eksterno izvještavanje investitora, državnih tijela i drugih vanjskih korisnika putem financijskih izvještavanja.

Korisnike računovodstvenih informacija moguće je podijeliti na interne i eksterne, pa je prema njima moguće i podijeliti računovodstvo na dva dijela: dio koji zadovoljava potrebe za računovodstvenim informacijama internih korisnika i dio koji zadovoljava potrebe eksternih korisnika. Prema toj klasifikaciji moguće je računovodstvo podijeliti na financijsko i upravljačko. Iz prethodne podjele računovodstva i četiri najvažnije njegove svrhe, lako se može doći do zaključka kako upravljačko računovodstvo služi za pružanje informacija internim korisnicima i pokriva prve tri svrhe, a financijsko računovodstvo se odnosi najvećim svojim dijelom na eksterne korisnike i vezano je za

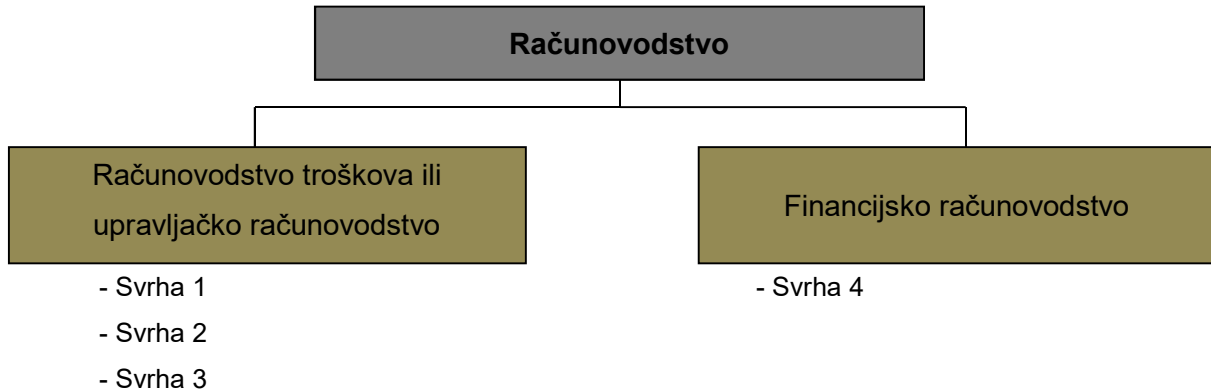
⁴⁹ Dražić-Lutilsky, I. et al., op. cit., str. 481.

⁷⁵ Ibidem

⁷⁶ Ibidem

četvrtu svrhu, odnosno izvještavanje investitora, državnih tijela i drugih vanjskih korisnika.

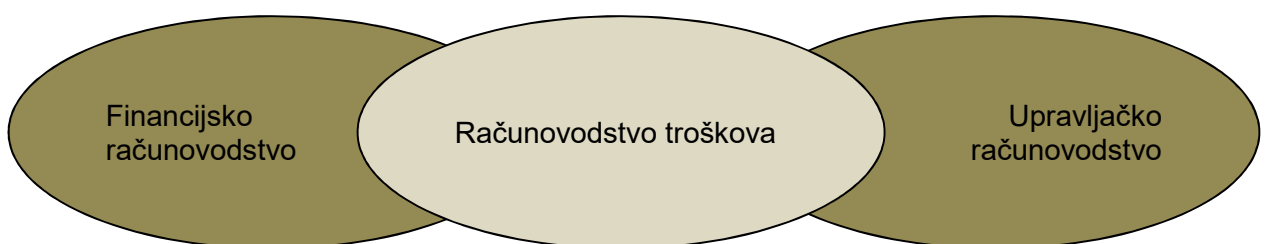
Shema 1. Struktura računovodstva prema funkcijama



Izvor: Dražić-Lutilsky, I. et al., Računovodstvo, III. Izmijenjeno izdanje, RRiF, Zagreb, 2010., str. 482.

Prema nekim drugim autorima, postoji i izvedena verzija ove podijele računovodstva. U toj se podijeli struktura računovodstva dijeli također na upravljačko i financijsko računovodstvo te uz njih još i na računovodstvo troškova. U ovoj koncepciji računovodstvo troškova jednim dijelom zadire u upravljačko, a drugim u financijsko računovodstvo.

Shema 2. Povezanost dijelova računovodstva



Izvor: Dražić-Lutilsky, I. et al., Računovodstvo, III. Izmijenjeno izdanje, RRiF, Zagreb, 2010., str. 482.

Kao što je prikazano na shemi 2, računovodstvo troškova je integrirano i u upravljačko i u financijsko računovodstvo. To dokazuje činjenicu kako upravljačko i financijsko računovodstvo nisu dva odvojena i nepovezana informacijska sustava, nego da oni zajedno mogu dati najvjernije informacije koje su potrebne i internim i eksternim

korisnicima. Iz tog je razloga od velike važnosti izgrađivati i brinuti o oba sustava, kako bi poslovni subjekt mogao donositi najbolje odluke u najkraćem vremenskom roku.⁷⁷

3.1. Modeli upravljanja troškovima

Moderno upravljanje troškovima razvija se razvojem menadžmenta i njegovih funkcija te razvojem računovodstvenih sustava i znanstvenih metoda izučavanja troškova. U novije vrijeme razvijeno je nekoliko modela koji bi trebali osigurati učinkovitije upravljanje troškovima. Povijesni razvoj modela ukazuje na činjenicu da su se ti modeli razvijali ovisno o potrebama rješavanja sve složenijih problema upravljanja troškovima uvjetovanih rastom poduzeća, ali i rastom i diversifikacijom proizvodnog programa poduzeća.

Modele upravljanja troškovima može se razvrstati u sljedeće skupine:⁷⁸

- Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima (engl. Traditional Product Costing – TPC),
- Model upravljanja troškovima temeljeni na procesima (engl. Process Based Costing – PBC),
- Modeli upravljanja troškovima temeljeni na aktivnostima (engl. Activity Based Costing – ABC),
- Model utemeljen na integraciji upravljanja troškovima proces/aktivnosti (engl. Process Based Costing / Activiti Based Costing – PBC/ABC),
- Model ciljanih troškova (engl. Target Costing – TC),
- Budžetiranje temeljeno na aktivnostima (engl. Activity Based Budgeting – ABB),
- Model bilance postignuća (engl. Balanced Score Card – BSC),
- „Kaizen“ troškovi (engl. Kaizen Costing – KC),
- Analiza vrijednosti (engl. Value Engineering – VE),
- Model upravljanja troškovima kvalitete (engl. Quality Cost Menagement – QCM).

Koji će se model upravljanja troškovima primijeniti u određenom poslovnom sustavu, ovisi o informacijskim zahtjevima strategijskog menadžmenta, o sposobnostima

⁷⁷ Ibidem

⁷⁸ Drljača, M., Metode upravljanja troškovima, Električka, Br. 4, Zagreb, 2004., str. 19.

računovodstvene funkcije i tehnološkoj podršci.⁷⁹ Cilj je osigurati informacije temeljem kojih će se moći donositi poslovne odluke o izboru dugoročno prihvatljivog asortimana ponude, ali i ocjenjivati je li ciljni proizvod troškovno prihvatljiv, tržišno konkurentan i u skladu s prihvaćenim strategijama.⁸⁰ Name, za razliku od računovodstva odgovornosti koje ima za cilj pripremu informacija za ocjenu ekonomske efikasnosti, cilj strategijskog računovodstva je pripremiti informacije za ocjenu ekonomske efikasnosti, koja ukazuje na postignuti ukupni uspjeh ili ostvarene mjerljive rezultate koji proizlaze iz postavljenih ciljeva i odražava sposobnost poslovnog sustava da svoje ciljeve kontinuirano usklađuje s prilikama u okruženju.⁸¹

3.1.1. Obilježja pojedinih modela upravljanja troškovima

Svaki od prethodno navedenih modela upravljanja troškovima pogodan je za različite vrste poslovnih subjekata. Ovisno o vrsti poslovanja kojim se bavi i vrstama potrebnih informacija za strategijsko odlučivanje, menadžment odabire model koji će im pružiti najvrijednije informacije.

Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima najstariji je model i ima dominantnu ulogu već stotinjak godina. Ovaj se model temelji na podjeli troškova na tri glavne grupe, i to:⁸²

- a) troškovi izravnog materijala,
- b) troškovi izravnog rada i
- c) troškovi proizvodne režije.

U okviru tradicionalnog modela troškovi izravnog materijala i rada prate se i kontroliraju po jedinici proizvoda ili usluge, a troškovi proizvodne režije se pridružuju izravnim troškovima na temelju udjela troškova izravnog rada. Tradicionalni model upravljanja troškovima ne vodi računa o različitim troškovima aktivnosti proizvodne režije koji se javljaju kod svake vrste proizvoda ili usluga već ih prati u ukupnom iznosu.⁸³ To je i glavno obilježje tradicionalnog modela upravljanja troškovima. Tradicionalni model

⁷⁹ Ibidem

⁸⁰ Ibidem

⁸¹ Gulin, D. et al., Upravljačko računovodstvo, RRiF, Zagreb, 2011., str. 471.

⁸² Drljača, M., op. cit., str. 19.

⁸³ Ibidem

upravljanja proizvodnim troškovima naziva se još „tradicionalnom kalkulacijskom metodom“. S obzirom da je ovaj model još uvijek dosta raširen u praksi, potrebno je navesti i njegove glavne nedostatke:⁸⁴

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

Kod **modela upravljanja troškovima temeljenih na procesu** troškove proizvodnje vrednuje se i prati slijedeći logične faze u proizvodnom procesu. Izravni troškovi materijala i rada terete se i prate po pojedinim fazama tijekom procesa proizvodnje, a troškovi koje se odnose na proizvodne režije dodaju se izravnim troškovima na razini svake faze uz primjenu određenih "ključeva" rasporeda utemeljenih na troškovnim indikatorima. Glavna pretpostavka za primjenu ovakvog modela je procesno orijentirana organizacija, shodno tome i izgrađeni, dokumentirani i implementirani poslovni procesi koje prate takvu organizaciju. Ovakav model daje odgovor na pitanje gdje se nalaze uzroci troškova proizvodnje.

ABC ili model upravljanja troškovima temeljen na aktivnostima definira se kao metodologija koja mjeri troškove i učinke aktivnosti, resursa i troškovnih objekata. Resursi se dodjeljuju aktivnostima, a aktivnosti troškovnim objektima, temeljem njihovog korištenja.⁸⁵ ABC karakterizira horizontalna i vertikalna dimenzija, što prikazuje shema 3. U ovom slučaju horizontalna dimenzija predstavlja procesnu orijentaciju, odnosno procesno promatranje proizvodnje ili pružanja usluga, dok se vertikalna dimenzija odnosi na dodjeljivanje troškova aktivnosti troškovnim objektima, odnosno nositeljima troškova.⁸⁶ Nositelje troškova najčešće predstavljaju proizvodi, usluge i kupci. Vertikalna dimenzija, odnosno dodjeljivanje troškova aktivnosti troškovnim objektima odvija se u sljedećih 5 koraka:⁸⁷

- 1 – sažimanje djelatnosti u aktivnosti,
- 2 – obuhvaćanje troškova aktivnosti,

⁸⁴ Ibidem

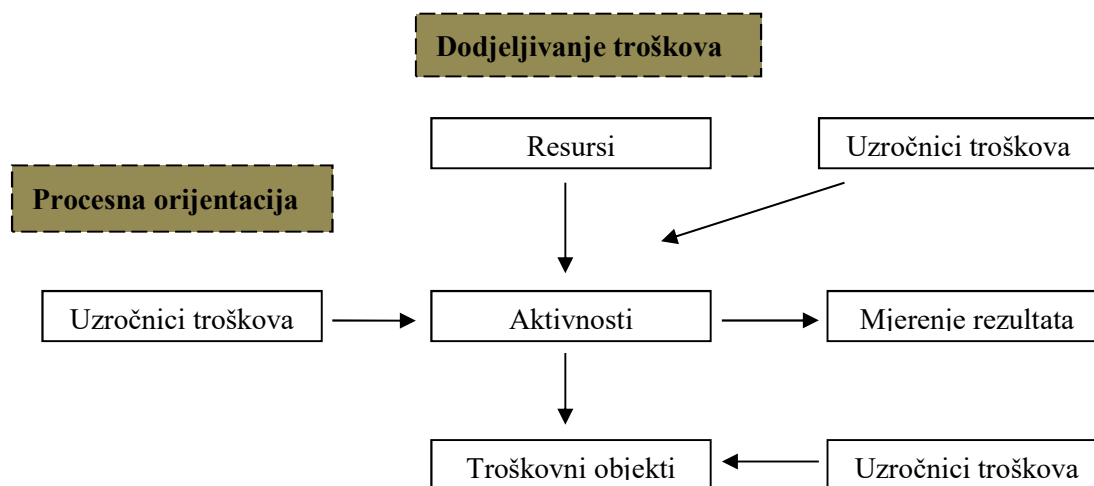
⁸⁵ Gulin, D. et al., op. cit. str. 488.

⁸⁶ Ibidem str. 489.

⁸⁷ Ibidem

- 3 – izbor uzročnika troškova prvog stupnja,
- 4 – utvrđivanje centara aktivnosti,
- 5 – izbor uzročnika troškova drugog stupnja.

Shema 3. Horizontalna i vertikalna dimenzija ABC modela



Izvor: Gulin, D. et al., Upravljačko računovodstvo, RRiF, Zagreb, 2011., str. 488.

Obračun troškova obavlja se u dvije faze, odnosno dva stupnja.⁸⁸ U prvoj fazi obračuna troškovi resursa dodjeljuju se onim aktivnostima koje su ih stvarno i uzrokovale. Pri tome je potrebno izvršiti vrlo detaljnu i opsežnu analizu djelatnosti kako bi troškovi aktivnosti bili što točniji. U drugoj fazi obračuna troškovi aktivnosti se dodjeljuju troškovnim objektima. Ključevi preko kojih se troškovi aktivnosti obračunavaju troškovnim objektima obično se nazivaju uzročnici troškova ili uzročnici troškova druge faze.⁸⁹ Najvažniji uvjet za primjenu ABC metode je opremljenost postrojenja suvremenom informatičkom tehnologijom za mjerenje faktora trošenja.⁹⁰

Model upravljanja troškovima temeljen na integraciji pristupa proces/ aktivnosti (PBC/ABC) proizašli su iz nastojanja da se uklone nedostaci PBC i ABC modela. U okviru ovih nastojanja ističe se model tzv. „analize vrednovanja procesa“ (engl. Process Value Analysis). Ovaj model navodi da se u primjeni ABC modela nailazi na brojne probleme oko identificiranja aktivnosti, definiranja troškovnih indikatora i

⁸⁸ Ibidem

⁸⁹ Ibidem

⁹⁰ Dražić-Lutilsky, I. et al., op. cit., str. 511.

indikatora aktivnosti.⁹¹ Zbog toga se ovaj model vraća na pristup utemeljen na procesu koji može olakšati upravljanje troškovima kroz primjenu fleksibilnog budžetiranja koje prihvaća promjene u aktivnostima, uzima u obzir efekte promjena u fizičkom procesu ili u aktivnostima, kontrolu opravdanosti investiranja te mjerenje performansi.⁹² Kod svih kombinacija modela PBC/ABC opaža se orijentacija na upravljanje ukupnim troškovima, a ne samo troškovima proizvodnje.

Model ciljnih troškova dizajnirala je i uvela u poslovanje japanska kompanija Toyota 1963. god. Ubrzo nakon toga njezin primjer slijedile su i druge velike svjetske kompanije, ponajprije Nissan, Canon, Sharp, Sony i dr. Obračun ciljnih troškova temelji se na spoznaji da tradicionalnim planiranjem i upravljanjem nije moguće odrediti troškove koje prihvaća kupac i konkurencija. Ono obuhvaća skup instrumenata za planiranje, kontrolu i upravljanje troškovima proizvodnje i usluga pri zadanoj kvaliteti, a koji se uvode već u njihovoj fazi razvoja i prate ih za vrijeme cijelog životnog vijeka.⁹³ Navedeni koncept stavlja kupca u središte pozornosti, dok visinu troškova određuje tržište. Time onemogućava plasiranje proizvoda nezadovoljavajuće kvalitete za kupca kao i neprihvatljive prodajne cijene za tržište.

Shema 4. Tradicionalno i ciljno upravljanje troškovima



Izvor: Gulin, D. et al. Upravljačko računovodstvo, RRI F, Zagreb, 2011., str. 511.

Obračun ciljnih troškova obilježava:⁹⁴

⁹¹ Ibidem

⁹² Ibidem

⁹³ Gulin, D. et al., op. cit. str. 511.

⁹⁴ Ibidem, str. 512.

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

U usporedbi s tradicionalnim pristupima upravljanja troškovima, ciljno upravljanje troškovima predstavlja velik korak u razvoju koncepata upravljanja troškovima.⁹⁵ Razlika u postavkama navedena dva modela prikazana je shemom 4.

Budžetiranje temeljeno na aktivnosti polazi od utvrđivanja zahtjeva kupca/korisnika, a ne utvrđivanja troškova. Interes ovog modela usmjeren je na kapacitet opreme i stupanj njene dostatnosti za ispunjavanje zahtjeva koje postavlja kupac/korisnik.⁹⁶ Analizirajući kapacitete važno je utvrditi kapacitete opreme i broj zaposlenih. Po izradi početnih kalkulacija ova metoda analizira troškove koji proizlaze iz korištenja materijalnih resursa i ljudskih potencijala. Ovaj je model pogodan menadžmentu za donošenje odluka o razini raspoloživih kapaciteta i njihovoj dostatnosti za razvoj proizvoda ili usluga koje zahtijeva tržište. Daje odgovor na pitanje koliki su kapaciteti poduzeća potrebni za zahtijevani proizvod ili uslugu.

Model bilance postignuća model je pažljivo odabranog skupa pokazatelja i mjera izvedenih iz strategije tvrtke pomoću kojeg se planiraju i usmjeravaju aktivnosti poduzeća te mjere postignuća iz različitih perspektiva na temelju povezivanja i uravnoteženja najvažnijih činitelja uspješnosti.⁹⁷ Ovaj model predstavlja relativno novi pristup kontrolinga u okviru strategijskog menadžmenta razvijen 90-tih godina 20. stoljeća.⁹⁸ Temelji se na spoznaji o nedostacima postupaka obuhvaćanja troškova i četiri temeljne perspektive pomoću kojih menadžment ima mogućnost preoblikovanja vlastite vizije i strategije u poslovne aktivnosti (financijska perspektiva, perspektiva kupca, perspektiva internog poslovnog procesa i perspektiva usavršavanja i rasta broja zaposlenih).⁹⁹

⁹⁵ Ibidem

⁹⁶ Drljača, M., op. cit., str. 20.

⁹⁷ Ibidem

⁹⁸ Ibidem

⁹⁹ Ibidem

"Kaizen" troškovi model je upravljanja troškovima čija je suština kontinuirano smanjivanje troškova kvalitete u toku procesa proizvodnje i primjene boljih postupaka.¹⁰⁰ "Kaizen" troškovi polaze od pretpostavke kako je uvijek moguće napraviti kvalitetniji proizvod uz što manje troškove za kvalitetu, a implementacijom tog modela poslovni subjekt može utvrditi koji troškovi nekvalitete ne bi nastali kada bi se proizveo kvalitetan proizvod. U kombinaciji s ciljnim troškovima, "Kaizen" troškovi kao model upravljanja troškovima pogodan je za redukciju troškova kvalitete tokom životnog vijeka proizvoda kao i za komparaciju vlastitih troškova s konkurencijom na tržištu.¹⁰¹ Ovaj model kompatibilan je za primjenu zajedno s ABC modelom.

Analiza vrijednosti model je razvijen 40-tih godina 20. stoljeća u kompaniji General Electric Company, a polazi od pretpostavke timskog rješavanja konkretnog problema primjenom funkcijske analize.¹⁰² To je postupak kojim se nastoji djelovati na kontinuirano smanjivanje troškova, što znači da daje odgovor na pitanje mogu li se troškovi još smanjiti.¹⁰³

Model upravljanja troškovima kvalitete pored kvantitativnih uključuju i kvalitativne elemente kontrole, a temeljeni su na posebnoj disciplini koja se naziva "Total Quality Management".¹⁰⁴ Ovaj model u upravljanje troškovima unosi jednu novu dimenziju koja sve više dobiva na važnosti. Taj model se temelji na upravljanju ukupnim troškovima, a ne samo proizvodnim i to u kontekstu ostvarivanja profita uključivo i dimenziju korištenja kapitala. Model uključuje i statističku kontrolu kvalitete, dobrobit kupaca, održavanje ukupne proizvodnosti i sl.¹⁰⁵ U strukturi troškova postoji određeni dio kojeg se naziva troškovima kvalitete. To su troškovi učinjeni da bi se postigla određena kvaliteta.¹⁰⁶ U suštini se dijele na: troškove za kvalitetu (s pojavnim oblicima troškova preventive i ispitivanja) i na troškove zbog nekvalitete (s pojavnim oblicima unutarnjih i vanjskih troškova nedostataka).¹⁰⁷

¹⁰⁰ Šunjić-Beus, M., Martinović, D., Upravljanje troškovima kvaliteta, V. Naučno-stručni skup sa međunarodnim učešćem „Kvalitet 2007“, Neum, 2007., Zbornik radova, str. 469.

¹⁰¹ Ibidem

¹⁰² Drljača, M., op. cit., str. 21.

¹⁰³ Ibidem

¹⁰⁴ Ibidem

¹⁰⁵ Ibidem

¹⁰⁶ Lazibat, T., Upravljanje kvalitetom, Znanstvena knjiga, Zagreb, 2009., str. 137.

¹⁰⁷ Ibidem, str. 138.

Temeljem stečenih znanja može se zaključiti da opisani modeli za upravljanje troškovima predstavljaju značajan doprinos teoriji upravljanja troškovima. Svaki od navedenih modela može se koristiti za upravljanje troškovima, no oni nisu međusobno isključivi. Najčešće se nailazi na slučajeve kombinirane primjene više modela. Međutim, potrebno je istaknuti da se uz implementaciju spomenutih modela još uvijek veže čitav niz problema koje treba riješiti u budućnosti.

3.1.2. Razlike između pojedinih modela upravljanja troškovima

Svaki od prethodno navedenih modela međusobno se razlikuju prema načelima na kojima počivaju. Također, kod svakog modela upravljanja troškovima moguće je postaviti pitanja čiji odgovori uvelike pomažu menadžmentu da shvate ponašanje troškova. Razlike su prikazane u tablici 1.

Tablica 1. Usporedni pregled karakteristika modela upravljanja troškovima

Model	Ishodište modela (odgovor na pitanje)	Pretpostavke modela
Tradicionalni proizvodni troškovi (TPC)	Gdje trošak nastaje?	- Ključevi za pridruživanje troškova - Kalkulacija
Troškovi temeljeni na procesima (PBC)	Gdje su uzroci troškova proizvodne režije?	- Procesi - Procesi na različitim raz. - Ključevi za pridruživanje troškova
Troškovi temeljeni na aktivnostima (ABC)	Zašto trošak nastaje?	- Procesi - Različite razine aktivnosti
Troškovi temeljeni na integraciji proces/aktivnost (PBC/ABC)	Gdje su uzroci troškova i zašto oni nastaju?	- Procesi - Razine procesa - Aktivnosti - Razine aktivnosti
Ciljani troškovi (TC)	Koliki troškovi smiju biti?	- Poznavanje strukture troškova - Poznavanje tržišta
Bilanca postignuća (BSC)	Kakvi su rezultati povezivanja i uravnoteženja činitelja uspješnosti?	- Razvijen sustav pokazatelja
"Kaizen" troškovi (KC)	Može li još bolje?	- Postojanje razvijenih postupaka
Analiza vrijednosti (VE)	Mogu li se troškovi još smanjiti?	- Funkcionalna analiza - Poznavanje tehnologije
Upravljanje troškovima kvalitete (QCM)	Koji troškovi bi se smanjili kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put?	- Izgrađen sustav praćenja troškova kvalitete

Izvor: Drljača, M. Metode upravljanja troškovima, Električka, Br. 4, Zagreb, 2004., str. 22.

3.2. Pravila u upravljanju troškovima

Upravljanje troškovima moguće je primjenom različitih modela i na razne načine. Poznavanje postojeće strukture ukupnih troškova organizacije osnovni je preduvjet za bilo kakav pozitivan rezultat procesa upravljanja troškovima te iste organizacije. Isto tako, upravljanje troškovima ne mora nužno predstavljati štednju u njezinom primitivnom obliku već poseban način upravljanja organizacijom i vođenja poslovanja koji najveću važnost u postizanju organizacijskih ciljeva poklanja optimizaciji troškova.¹⁰⁸ Optimizacija troškova proces je uravnoteženja količine utroška resursa u procesu ostvarenja koji osiguravaju postizanje razine kvalitete učinaka koja znači ispunjenje zahtjeva kupca/korisnika, a može se tumačiti kao: maksimalizacija količine kvalitetnih učinaka uz minimalizaciju ukupnih troškova.¹⁰⁹ Troškovima se najučinkovitije upravlja kroz upravljanje poslovnim procesima. Optimizacija poslovnih procesa je skup postupaka kojima se primjenom metoda i tehnologija odvijanje procesa dovodi u granice dozvoljenih odstupanja, što rezultira optimizacijom ukupnih troškova samog procesa.¹¹⁰ Kako bi se troškovima upravljalo na što bolji i kvalitetniji način, potrebno je pridržavati se određenih pravila:¹¹¹

1. Na dugi rok apsolutno je važno biti jeftiniji od konkurencije za istu razinu ponude ili ponuditi više za istu cijenu.
2. Da bi ostali konkurentni, troškovi poslovanja u relativnoj svoti moraju kontinuirano padati.
3. Stvarni troškovi, prihodi i profit za svaki segment (centar odgovornosti) kao i stvarne cijene i dobitak za svaku uslugu i sve ključne kupce moraju uvijek biti poznati. Tradicionalni računovodstveni sustavi ili uskraćivanje informacija od menadžera centara odgovornosti ne smiju ih prikrivati.
4. Menadžerska kontrola općenito i controlling funkcija posebno, moraju se koncentrirati na: dobit (profit) i novčani tijek i snagu održavanja izvora novca.

Upravljanje troškovima složen je proces koji zahtijeva primjenu suvremenih modela. To je osobito važno u tržišno orijentiranom gospodarstvu u kojem se poslovni rezultat

¹⁰⁸ Drljača, M.: op. cit., str. 8.

¹⁰⁹ Ibidem

¹¹⁰ Ibidem

¹¹¹ Ibidem

ostvaren na kraju obračunskog razdoblja smatra značajnim i objektivnim mjerilom uspješnosti menadžmenta organizacije.

4. STANJE U SEKTORU MALIH I SREDNJIH PODUZEĆA U HRVATSKOJ

Mala i srednja poduzeća jedan su od najvažnijih faktora u gospodarstvu gotovo svake države, pa tako i Hrvatske. Zajedno s mikro poduzećima, mala i srednja poduzeća predstavljaju preko 99% ukupnog broja poduzeća u Europskoj Uniji.¹¹² Iako promet koji zajedno ostvaruju čini nešto više od 50% ukupnog prometa ostvarenog u nekom gospodarstvu, mikro, mala i srednja poduzeća su glavni generator svakog gospodarstva i bez njih niti jedan sustav ne bi mogao funkcionirati na zdrav i pravilan način.

Zakonom o računovodstvu definirani su kriteriji prema kojima se razvrstavaju mikro, mala, srednja i velika poduzeća. Postoje tri glavna kriterija prema kojima je moguće raščlaniti veličinu poduzeća:¹¹³

- iznos ukupne aktive,
- iznos prihoda i
- prosječan broj zaposlenih tijekom poslovne godine.

Granični brožani pokazatelji kojima se određuje veličina poduzeća prikazani su u tablici 2.

Tablica 2. Granični pokazatelji za razvrstavanje poduzeća

	Poduzeće			
	Mikro	Malo	Srednje	Veliko
Aktiva	2.600.000,00 kn	30.000.000,00 kn	150.000.000,00 kn	Ono poduzeće koje prelazi 2 od 3 kriterija koja vrijede za srednje poduzeće + banke, društva za osiguranje i sl.
Ukupni prihod	5.200.000,00 kn	60.000.000,00 kn	300.000.000,00 kn	
Broj zaposlenih	10	50	250	
	Ne prelazi 2 od 3 ova kriterija	Nije mikro poduzeće i ne prelazi 2 od 3 ova kriterija	Nije malo poduzeće i ne prelazi 2 od 3 ova kriterija	

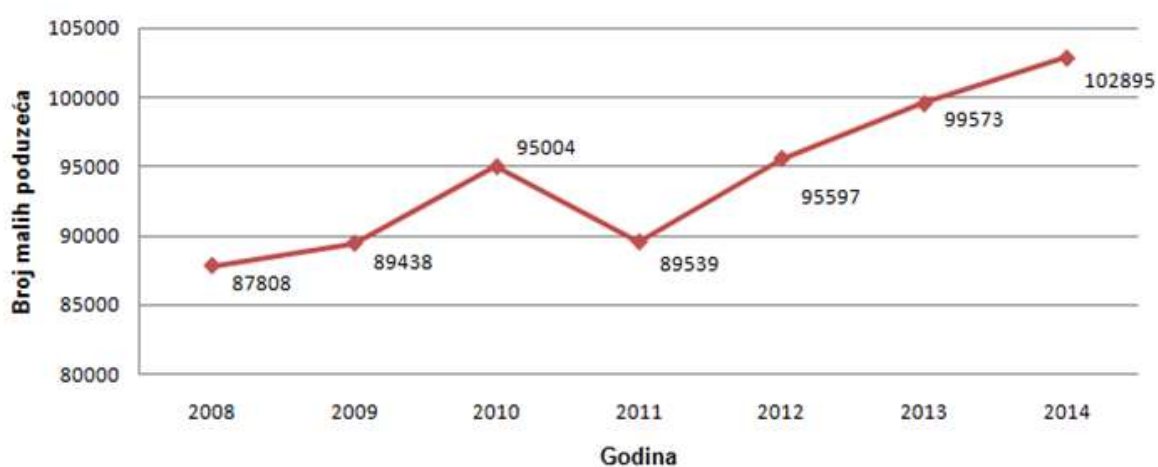
Izvor: Vlastita izrada autora prema Zakonu o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15., 134/15. i 120/16.

¹¹² Publikacija CEPOR – izvješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj u 2013. god.

¹¹³ Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15., 134/15. i 120/16.

Nakon ekonomske i financijske krize koja je potresla SAD 2008. god., a koja se odrazila i na cijeli svijet, trend rasta broja poduzeća koja ostvaruju promet u Hrvatskoj je promjenjiv. Prema podacima dostupnima u publikacijama CEPOR-a, vidljivo je kako je broj malih poduzeća u padu bio samo 2011. godine, dok je broj srednjih poduzeća u konstantnom padu, osim 2009. god. i 2012. god. kada je zabilježen rast njihovog broja. Podaci o kretanju broja malih i srednjih poduzeća u razdoblju od 2008. do 2014. god. prikazani su na grafikonima 5. i 6.

Grafikon 5. Broj malih poduzeća u Hrvatskoj u razdoblju od 2008. do 2014. god.

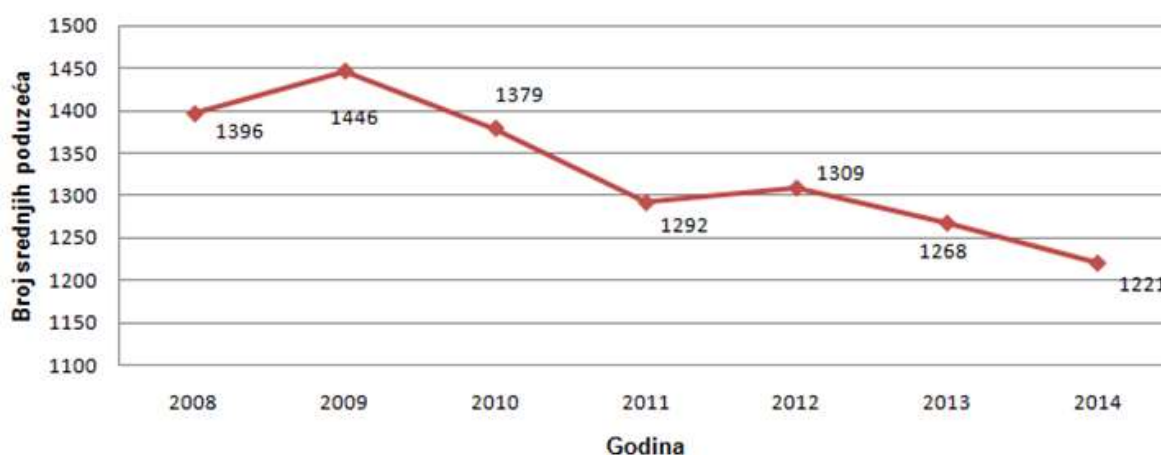


Izvor: Vlastita izrada autora prema publikaciji CEPOR – Izvješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj u 2013. god., str. 18, i CEPOR – Izvješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj u 2015. god., str. 14

Na grafikonu 5. prikazano je kretanje broja malih poduzeća koja su ostvarivala promet u Hrvatskoj u razdoblju od 2008. do 2014. god. Iz grafikona se može zaključiti kako je, unatoč ekonomskoj krizi i recesiji, broj malih poduzeća u konstantnom rastu izuzev 2011. god. kada je zabilježen pad od 5,75% u odnosu na godinu ranije. Iako se recesija mogla odraziti na smanjenje broja poduzeća, na tržištu su tada vladali drugačiji uvjeti. Tako je 2014. god. ukupan broj malih poduzeća bio 102.895, što je za 15.087 više nego 2008. god. U postocima to odgovara porastu od 17,18%, a prosječni godišnji porast iznosio je 2,68%. Iako je u promatranom razdoblju zabilježen veliki ukupan porast broja poduzeća, to nije nužno značilo i porast ukupnog prometa ili profita svih poduzeća ukupno. Da je tome tako potvrđuje i činjenica kako se radi o razdoblju u kojemu je Hrvatska cijelo vrijeme bila u ekonomskoj krizi i recesiji. Vrlo je realna situacija da je tijekom tog razdoblja došlo do preraspodjele ukupnog posla na više

poduzeća, pri čemu automatizmom dolazi i do smanjenja prosječnog broja radnika po poduzeću, prosječnog godišnjeg prihoda pojedinog poduzeća i sl. Pokazatelji koji bi to potvrdili nisu promatrani, ali zbog smanjenja platežne moći građana, izostanka inflacije i konstantnog pada BDP-a, to je vrlo realna situacija.

Grafikon 6. Broj srednjih poduzeća u Hrvatskoj u razdoblju od 2008. do 2014. god.



Izvor: Vlastita izrada autora prema publikaciji CEPOR – Izvješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj u 2013. god., str. 18. i CEPOR – Izvješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj u 2015. god., str. 14.

Za razliku od malih poduzeća, broj srednje velikih poduzeća u Hrvatskoj za isto vremensko razdoblje se u ukupnom broju smanjio. Jedine dvije godine u kojima je zabilježen rast broja srednje velikih poduzeća su 2009. god. (3,58%) te 2012. god. (1,32%). Za cjelokupno razdoblje zabilježen je ukupni pad broja srednje velikih poduzeća i to za ukupno 175. Prosječni godišnji pad broja srednje velikih poduzeća iznosio je 1,99%. Jedan od razloga pada broja srednje velikih poduzeća je činjenica da su poduzeća koja su bila na prijelazu između malog i srednje velikih zbog recesije i smanjenja posla prešla u mala.

Kako je već ranije naglašeno, gospodarstvo neke države pokreću upravo mikro, mala i srednje velika poduzeća. Iako udjelom u ukupnom ostvarenom prometu velika poduzeća nadilaze mikro, mala i srednje velika, to nije slučaj kod ukupnog broja zaposlenih. Dokaz da mikro, mala i srednje velika poduzeća zbilja čine preko 99% od ukupnog broja poduzeća u Hrvatskoj prikazan je u tablici 3.

Tablica 3. Struktura poduzeća s obzirom na veličinu od 2010. do 2014. god.

	2010.		2011.		2012.		2013.		2014.	
	Broj subjekata	%	Broj subjekata	%	Broj subjekata	%	Broj subjekata	%	Broj subjekata	%
Sektor malih i srednjih poduzeća	96.383	99,6	90.831	99,6	96.906	99,6	100.841	99,7	104.116	99,7
Mala poduzeća	95.004	98,2	89.539	98,2	95.597	98,3	99.573	98,4	102.895	98,5
Srednja poduzeća	1.379	1,4	1.292	1,4	1.309	1,3	1.268	1,3	1.221	1,2
Velika poduzeća	375	0,4	359	0,4	348	0,4	350	0,3	354	0,3
UKUPNO	96.758	100,0	91.190	100,0	97.254	100,0	101.191	100,0	104.470	100,0

Izvor: CEPOR – Izvješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj u 2015. god., str. 14.

Odnos između broja malih, srednjih i velikih poduzeća dočarava tablica 4. u kojoj su prikazani odnosi vezani za broj zaposlenih, ukupan prihod te udjel u izvozu. Iako su u tablici prikazani podaci za 2013. i 2014. god., a s obzirom da autoru nisu bili dostupni ažurniji, ipak se pomoću njih može doći do zaključaka o strukturi poduzeća u Hrvatskoj.

Tablica 4. Veličina poduzeća i ukupan prihod, zaposlenost i izvoz u 2013. i 2014.

Ekonomski kriteriji valorizacije sektora	Veličina poduzeća					
	Mala		Srednja		Velika	
	2013.	2014.	2013.	2014.	2013.	2014.
Broj zaposlenih	414.507	422.238	150.605	145.246	265.816	262.632
Zaposlenost (udjel)	49,9%	50,9%	18,1%	17,5%	32,0%	31,6%
Ukupan prihod (mil. kn)	206.905	215.807	112.309	112.320	293.227	290.663
Ukupan prihod (udjel)	33,8%	34,9%	18,3%	18,1%	47,9%	47,0%
Izvoz	21.696.060	26.711.299	25.131.925	24.766.299	50.338.417	54.612.013
Izvoz (udjel)	22,3%	25,2%	25,9%	23,3%	51,8%	51,5%

Izvor: CEPOR – Izvješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj u 2015. god., str. 14.

Iz tablice 4 vidljivo je da najveći broj zaposlenih za obje godine otpada na mala poduzeća i to oko polovice ukupno zaposlenih u poduzećima u Hrvatskoj. Najmanji udjel zaposlenih je u srednje velikim poduzećima, dok je otprilike trećina zaposlenika

zaposlena u velikim poduzećima. Ukupan prihod je očekivano na strani velikih poduzeća, također gotovo polovica ukupnih godišnjih prihoda koje ostvaruju sve tri vrste poduzeća. Najmanji udjel prihoda je također na strani srednje velikih poduzeća. Udjel u izvozu s kojim velika poduzeća sudjeluju na tržištu je nešto više od 50%, što je također bilo za očekivati. Za očekivati je bila i činjenica kako je udjel izvoza srednje velikih poduzeća veći od udjela malih, što je i potkrijepljeno podacima. Iz tablice 4 zanimljivo je za primijetiti i kako je u godinu dana relativno naglo skočio udjel u ukupnom izvozu malih poduzeća s 22,3% u 2013. god. na 25,2% u 2014. god., dok je kod srednje velikih poduzeća taj udjel pao za približno jednaku razliku. Udjel velikih poduzeća u izvozu u promatranim godinama promijenjen je za relativno malen iznos (0,3%). U nastavku su predloženi grafikoni koji prikazuju udjele u prihodima i ukupnom broju zaposlenih za mala, srednje velika i velika poduzeća u 2014. god.

Grafikon 7. Udjel u ukupnim prihodima pojedinih skupina poduzeća u 2014. god.



Izvor: Vlastita izrada autora prema tablici 4.

Grafikon 8. Udjel u ukupnom broju zaposlenih malih, srednjih i velikih poduzeća u 2014. god.



Izvor: Vlastita izrada autora prema tablici 4.

Stanje u sektoru malih i srednjih poduzeća prikazano je upravo zbog toga što je u praktičnom dijelu objašnjeno upravljanje troškovima na primjeru jednog malog poduzeća.

5. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA NA PRIMJERU PODUZEĆA MPS-67 d.o.o.

5.1. Osnovno o poduzeću MPS-67 d.o.o.

Poduzeće MPS-67 d.o.o. osnovano je 1994. godine u Slunju. Osnovna djelatnost poduzeća u njegovim samim začecima bila je trgovina na veliko i malo građevinskim materijalom. Razvijanjem i kontinuiranim rastom poduzeća dolazi do proširivanja broja i područja djelatnosti kojima poduzeće ostvaruje prihode. Prva od novonastalih djelatnosti bila je proizvodnja betonskih blokova i ostale betonske galanterije. Nakon toga, 2008. godine otvara se pilana kojom se ostvaruje najveći udjel prihoda poduzeća i u čijem je postrojenju zaposlen najveći broj radnika. Godine 2012. Poduzeće uvodi novu djelatnost, ugostiteljstvo. Vezana je za otvaranje kuglane i caffe bara, a dvije godine kasnije i otvaranjem hostela "Plitvice Rastoke" te parkinga za kampere.

Slika 2. Pilana na prostoru bivšeg RIZ-a (lijevo) i kuglana u sklopu koje se nalaze caffe bar i hostel (desno) u Slunju



Izvor: web-stranica MPS-67 d.o.o., <http://www.mps-67.hr/hr/>, 21.03.2017.

Direktor i osnivač poduzeća MPS-67 je Željko Požega koji je ujedno i voditelj pilane, trgovine građevinskog materijala, caffe bara, hostela i kuglane u Slunju. Godine 2010. na području Karlovca je otvorena također trgovina građevinskim materijalom te prodaja pčelarskog asortimana i opreme. Voditelj te prodajne jedinice je Silvio Požega, sin osnivača poduzeća Željka. Poduzeće trenutno zapošljava 39 radnika.

5.2. Prirodne vrste troškova u poduzeću MPS-67 d.o.o.

Kako je već naglašeno u drugoj cjelini ovog rada, troškove koji nastaju u nekom poslovnom subjektu moguće je klasificirati na više načina, ovisno o tome kakve informacije za poslovno odlučivanje su određenom poslovnom subjektu potrebne. U poduzeću MPS-67 troškovi su klasificirani prema prirodnoj vrsti. Kako je već ranije navedeno, u tu klasifikaciju troškova ubrajaju se materijalni troškovi, troškovi usluga, troškovi osoblja te troškovi amortizacije. Prema "Izvešću završnog računa" Poduzeća za 2015. god. prirodne vrste troškova poprimile su sljedeće vrijednosti:

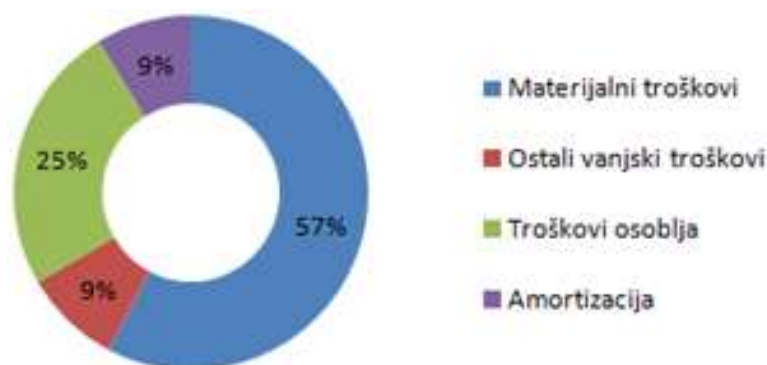
Tablica 5. Prirodne vrste troškova u poduzeću MPS-67 u 2015. god.

VRSTA TROŠKA	IZNOS	UDJEL
Materijalni troškovi	3.946.395,21	55,4%
Troškovi osoblja	1.696.051,49	23,8%
Amortizacija	592.872,65	8,3%
Ostali vanjski troškovi	609.180,17	8,6%
UKUPNO	7.117.499,52	100,0%

Izvor: Vlastita izrada autora prema dokumentu poduzeća MPS-67 "Izvešće završnog računa"

Podaci iz prethodne tablice prikazani su grafički (grafikon 5), kako bi se jasnije vidjelo udjele pojedinih vrsta troškova u ukupnim troškovima.

Grafikon 9. Udjeli pojedinih vrsta troškova u ukupnim troškovima poduzeća MPS-67



Izvor: Vlastita izrada autora prema tablici 5.

5.2.1. Materijalni troškovi

Najveći udjel u ukupnim troškovima u poslovanju poduzeća MPS-67 pripada materijalnim troškovima. Na materijalne troškove otpada veći iznos nego što je iznos troškova osoblja, troškova usluga i troškova amortizacije zajedno. U jednoj od prošlih cjelina navedeno je kako pod materijalne troškove između ostalog spadaju i troškovi sirovina i trošak energije. Također, ranije je navedeno kako se poduzeće MPS-67 u najvećoj mjeri bazira na preradi drveta i proizvodnji drvenih proizvoda. Povezano s tim, jasno je da ima smisla kako najveći dio troškova onda zbilja otpada na materijalne budući da najveći dio sredstava otpada na sirovine koje su potrebne kako bi se imalo od čega proizvoditi.

Kod drugih aktivnosti Poduzeća i mjesta troškova drugačiji su omjeri između navedenih vrsta troškova. Na primjer, u caffe baru i hostelu trošak za zalihe i utrošenu energiju nema toliki udjel u ukupnim troškovima koje stvaraju ti poslovni objekti. Troškove za energiju ima zbog same vrste aktivnosti, ali troškovi za zalihe su minimalizirani, budući da se ne radi o prerađivačkoj djelatnosti. S druge strane, u takvim poslovnim objektima prevladavaju troškovi osoblja te nešto manje troškovi amortizacije. Nažalost, podaci o troškovima za svaki poslovni objekt u ovom Poduzeću nisu bili dostupni za potrebe izrade ovoga rada, iako bi bilo vrlo zanimljivo analizirati udjele troškova u svakom od njih. Razlike između udjela troškova nastalih za pilanu i onih nastalih u ugostiteljskoj djelatnosti (kuglana, caffe bar i hostel) zasigurno bi bile uočljive.

Kako postoje razlike između četiri osnovne vrste troškova koji se pojavljuju klasifikacijom prema prirodnoj vrsti, isto tako postoje i razlike i odstupanja unutar podvrsti pojedine vrste troška. Ranije u radu navedeno je kako se materijalni troškovi prema RRiF-ovom kontnom planu dijele na pet podvrsta troškova, pri čemu svaka ta podvrsta ima svoj kontni broj. U poduzeću MPS-67 razvrstavaju se u tri podskupine:

- 400 utrošene sirovine i materijali,
- 401 troškovi energije,
- 403 troškovi sitnog inventara, ambalaže i autoguma.

Temeljem liste obračuna ukupnih troškova za poduzeće MPS-67 za 2015. god. u tablici 6 prikazani su iznosi za tri prethodno navedene vrste troškova.

Tablica 6. Materijalni troškovi u poduzeću MPS-67

KONTO	IZNOS	UDJEL
400 – Utrošene sirovine i materijali	3.143.337,45	79,7%
401 – Potrošena energija	761.520,59	19,3%
405 – Otpis sitnog inventara	41.537,17	1,0%
UKUPNO	3.946.395,21	100,0%

Izvor: Vlastita izrada autora prema dokumentu poduzeća MPS-67 "Izvešće završnog računa"

Već je prethodno izneseno kako je primarna djelatnost poduzeća obrada drveta i proizvodnja drvenih proizvoda. Također je izneseno kako najveći dio ukupnih troškova otpada na materijalne troškove, s obzirom da zbog takve vrste proizvodnje veliki dio troškova odlazi na sirovine koje se koriste u izradi određene drvene robe, prodajom koje se ostvaruju prihodi poduzeća. Podaci u tablici dokazuju navedeno.

Od tri podvrste troškova koje pripadaju materijalnim troškova, na sirovine i materijale otpada najveći dio (79,7%). Odmah potom je stavka za potrošenu energiju, koja također ima veliki udjel u ukupnim materijalnim troškovima. Budući da se radi o specifičnoj vrsti djelatnosti, jasno je da i ova stavka može poprimiti zamjetan udjel, kako u materijalnim tako i u ukupnim troškovima. U materijalnim troškovima potrošena energija sudjeluje s 19,3%, dok u ukupnim troškovima poduzeća ona čini 10,7% svih troškova. Udjel kojeg čini otpis sitnog inventara u ovoj kategoriji vrlo je mali (1,0%).

5.2.2. Troškovi osoblja

Troškovi osoblja vrsta su troškova koja je neizbježna u svakom poduzeću, pa tako i u poduzeću MPS-67. Oni se odnose na neto isplaćene plaće i nadnice, troškove poreza i doprinosa iz plaće te doprinose iz i na plaće. Pilana, kao djelatnost koja je osnovna u poduzeću MPS-67 i u kojoj je zaposlen najveći broj radnika, dominantno je mjesto troškova osoblja u poduzeću MPS-67. Tome je tako iz razloga što pilana nije potpuno automatizirana pa je više poslova potrebno obavljati koristeći ljudsku radnu snagu, za razliku od nekih modernijih pilana koje su više automatizirane i u većoj mjeri koriste

robote. U 2015. godini za troškove osoblja izdvojeno je 1.696.051,49 kn. Pojedinačni čimbenici ovog ukupnog iznosa troškova navedeni su u tablici 7.

Tablica 7. Troškovi osoblja u poduzeću MPS-67

KONTO	IZNOS	UDJEL
440 – Naknade troškova zaposlenika	175.546,95	10,4%
444 – Troškovi općeg i posebnog obrazovanja i stručnog usavršavanja	350,00	0,0%
446 – Prigodne nagrade i darovi radnicima	22.000,00	1,3%
449 – Ostali troškovi	1.052,95	0,0%
470 – Bruto plaće i nadnice	1.270.779,37	74,9%
472 – Doprinosi na bruto plaće	226.322,22	13,4%
UKUPNO	1.696.051,49	100,0%

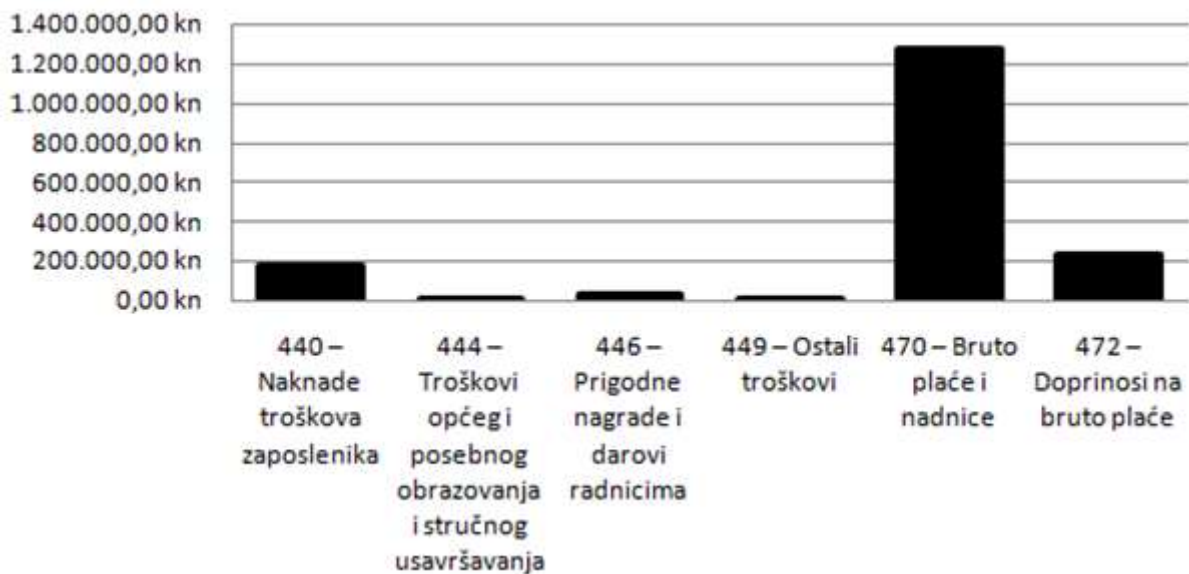
Izvor: Vlastita izrada autora prema dokumentu poduzeća MPS-67 "Izvešće završnog računa"

Iz tablice je vidljivo kako je za bruto plaće i nadnice radnicima 2015. godine izdvojeno 1.270.779,37 kn, što čini čak 74,9% ukupnih troškova osoblja. Zamjetan je udjel tog troška u ukupnim troškovima Poduzeća i to 17,9%. Od ostalih troškova potrebno je još izdvojiti naknade troškova zaposlenicima te doprinose na plaće koji također imaju zastupljen relativno visok udjel u ukupnim troškovima osoblja. Ostale podvrste troškova osoblja imaju manji utjecaj i udjel.

Ranije je spomenuto kako velik dio troškova odlazi na troškove osoblja iz razloga što najveći broj radnika radi na pilani koja nije u dovoljnoj mjeri automatizirana. Razvidno je da bi se automatizacijom pilane ostvarila veća produktivnost, a posljedično i manji troškovi. Također je jasno kako bi automatizacijom pilane smanjili troškovi osoblja, zbog manje potrebe za ljudskom snagom, a samim time i manje radnika, što veže i manje troškove plaća. No, zasigurno bi došlo do porasta drugih vrsta troškova. Jedna

od tih vrsta su materijalni troškovi. Većim korištenjem strojeva povećala bi se količina električne energije koja bi se trošila uslijed rada tih strojeva, tako da bi računi za električnu energiju bili veći, što povećava iznos materijalnih troškova. Nakon kupnje strojeva, odnosno robota, došlo bi i do povećanja iznosa amortizacije, što opet povećava troškove amortizacije kao i ukupne troškove Poduzeća. Tu su i redoviti servisi kojima je potrebno podvrgavati strojeve, što također uzrokuje povećanje ukupnih troškova.

Grafikon 10. Udjeli pojedinih podvrsta troškova osoblja u ukupnim troškovima osoblja



Izvor: Vlastita izrada autora prema tablici 7.

Dolazi se stoga do spoznaje kako automatizacijom pilane ne bi odmah došlo do smanjenja ukupnih troškova, već bi se u početnoj fazi provođenja automatizacije troškovi osoblja samo "prelili" u materijalne troškove, troškove za amortizaciju te ostale vanjske troškove. Nakon prolaska vremena potrebnog za provođenje amortizacije, odnosno nakon što se kupljeni strojevi potpuno amortiziraju, moglo bi doći do stvarne uštede i smanjenja ukupnih troškova koji su potrebni za tu vrstu djelatnosti. Pretpostavka je da bi stroj mogao funkcionirati i koristiti se unatoč tome što je amortiziran. Tada troškovi amortizacije ne bi utjecali na rezultat poslovanja. Za funkcioniranje stroja potreban bi bio energent i troškovi servisa. Tada bi se vidjela stvarna ušteda unaprjeđenja proizvodnje automatizacijom postrojenja. Preduvjet tome je dovoljno sklopljenih poslova kako bi se moglo nabaviti opremu i provesti automatizaciju. Ukoliko posla ne bi bilo dovoljno za pokrivanje navedenih troškova,

onda bi proces automatizacije mogao izazvati suprotan efekt i uzrokovati prijetnju opstojnosti poduzeća zbog financijskih poteškoća.

5.2.3. Troškovi amortizacije

Amortizacija kao računovodstvena kategorija predstavlja racionalan i sustavan raspored troškova nabave dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine, tj. amortizacijske svote nekog sredstva ili prava u očekivanom korisnom vijeku uporabe ili trajanja imovine¹¹⁴ U svakom poduzeću amortizacija predstavlja značajnu komponentu troška, a isto vrijedi i poduzeće MPS-67. U ovom poduzeću ona se može odnositi na više čimbenika budući da se poduzeće ne bavi samo jednom djelatnošću. Ako se promatra samo pilanu, u njoj je mnogo dugotrajne imovine koja se koristi u proizvodnji i koju se amortizira, na primjer stroj koji služi za rezanje drvenih trupaca. Uz to, amortizirati treba i druge predmete dugotrajne imovine koji se koriste u proizvodnji, kao što su motorna pila, viličar kojim se prevoze trupci i palete i sl. U trgovini građevinskog materijala također je moguće amortizirati stvari koje se koriste kako bi se obavljala djelatnost. Teretno vozilo za prijevoz robe, viličar, police na kojima se skladišti roba, samo su neki od predmeta dugotrajne imovine koje se amortizira. I u drugim dijelovima ovog Poduzeća provodi se amortizacija predmeta dugotrajne imovine.

U Poduzeću trošak amortizacije za 2015. godinu iznosio je 592.872,65 kn. Iz računa dobiti i gubitka Poduzeća može se utvrditi kako je trošak amortizacije za 2014. godinu iznosio 652.409,00 kn, tako da je amortizacija u 2015. na razini od 90,9% one od godinu dana ranije, odnosno trošak amortizacije je manji za 9,1% nego godinu ranije. Više je mogućih razloga tomu, no najizglednije je da su neki predmeti dugotrajne imovine u potpunosti amortizirani završetkom 2014. godine pa su zato i troškovi manji u sljedećoj godini. Ukoliko je korištena funkcionalna metoda, tada je moguće da je 2014. godine ostvarena veća količina proizvodnje, što za posljedicu ima veće iskorištavanje kapaciteta (radni sati, kilometri i sl.). Više napravljenih kilometara dostavnim teretnim vozilo, koristeći funkcionalnu metodu amortizacije, znači i veći trošak amortizacije. Isto je i s radnim satima stroja. Ako je promet poduzeća pao u

¹¹⁴ Belak, V., Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRiF, Zagreb, 2009, str. 669.

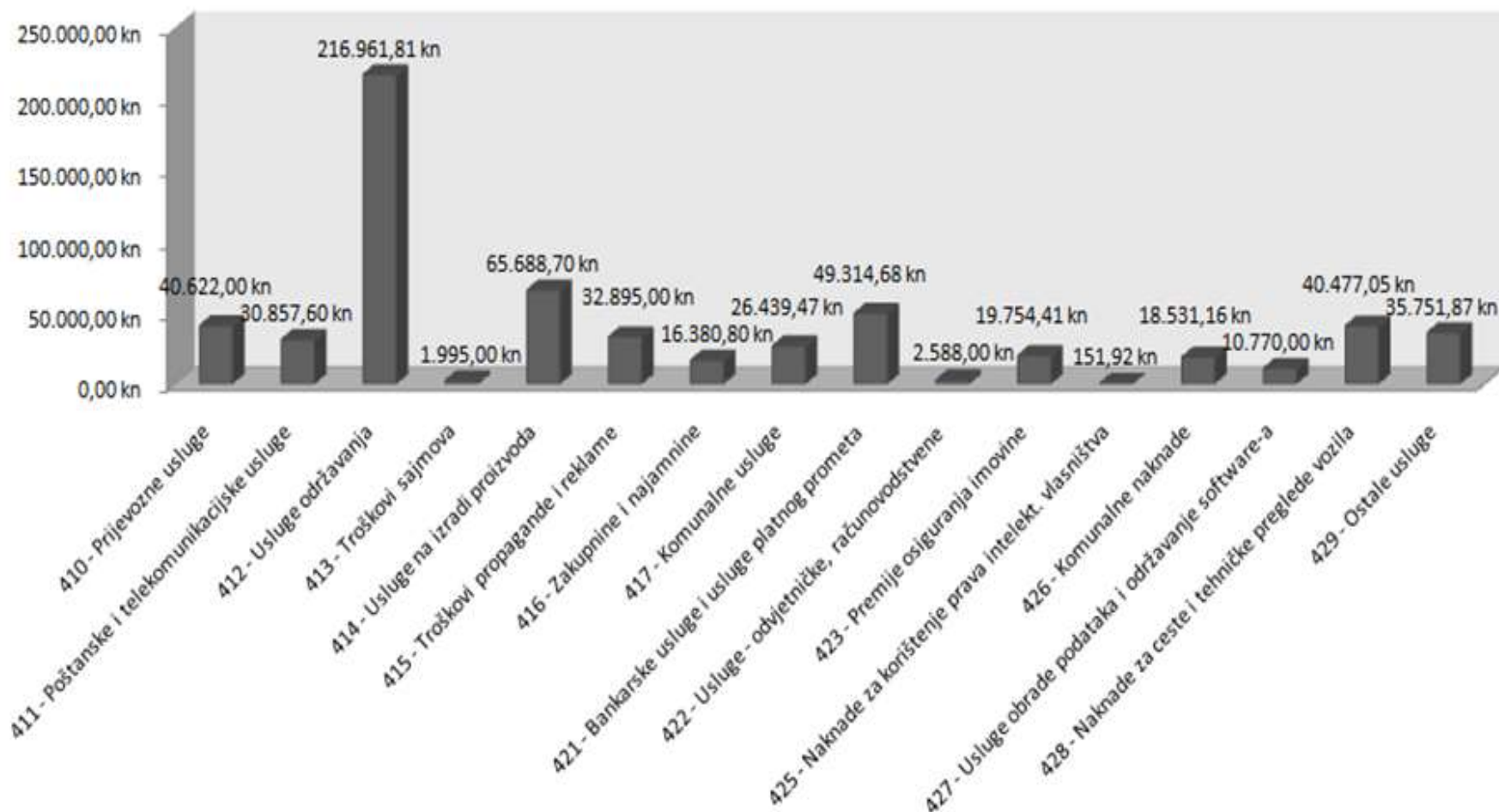
odnosu na godinu ranije, za očekivati je da se i dostavnim vozilom radila manja kilometraža, a stroj je radio manje sati jer je proizvodio manje proizvoda. Manjim iskorištavanjem sredstava za rad, uz korištenje funkcionalne metode, trošak amortizacije se smanjuje. Ova situacija je manje vjerojatna od prve navedene, najviše zbog činjenice kako je u računovodstvu domaćih poduzeća najviše zastupljena linearna metoda amortizacije. Funkcionalna metoda rijetko se koristi. Nažalost, specifikacija troška amortizacije poduzeća MPS-67 nije bila na raspolaganju autoru pri izradi rada, iako bi bilo zanimljivo analizirati razlog smanjenja troška amortizacije u 2015. naspram 2014. godine. Isto tako, u dokumentu "Izvešće završnog računa" poduzeća MPS-67 trošak amortizacije izražen je na sintetičkom kontu, iako ga se primjerice prema RRiF-ovom kontnom planu može razrađivati na pet glavnih skupina analitičkih konta, svaki pod zasebnim kontnim brojem.

5.2.4. Ostali vanjski troškovi

Drugi naziv za ovu vrstu troškova je troškovi usluga. Samim nazivom aludira se na to da je ova vrsta troškova povezana s troškovima koji su uzrokovani korištenjem usluga drugih poslovnih subjekata. Prema RRiF-ovom kontnom planu, ostali vanjski troškovi dijele se na deset sintetičkih konta koja se potom dijele na analitička konta.

Neki od primjena ostalih vanjskih troškova su trošak prijevoza, troškovi servisnih usluga i održavanja te troškovi zakupa i leasinga. U poduzeću MPS-67 trošak prijevoza nije zastupljen u velikoj mjeri, budući da je prijevoz jedna od djelatnosti kojima se poduzeće bavi, a troška zakupa zemljišta ili poslovnog prostora nema budući da se poslovanje odvija u cijelosti na i u nekretninama u privatnom vlasništvu. No, zbog pilane i održavanja te servisiranja postrojenja troškovi održavanja prevladavaju unutar ove skupine troškova. Ukupno za vanjske troškove 2015. godine izdvojeno je 609.180,17 kn, što je nešto manje od desetine ukupno ostvarenih troškova Poduzeća te godine (8,6%). Unutar ove vrste prirodnih troškova najveći dio odnosi se, dakle, na trošak održavanja i servisiranja i to 216.961,81 kn. Odmah nakon njega slijedi trošak za usluge na izradi proizvoda s iznosom od 65.688,70 kn te trošak bankarskih usluga i usluga platnog prometa u iznosu od 49.314,68 kn. Ostali troškovi su osjetno manji od navedenih, iako su brojnošću dominantni, a svi zajedno prikazani su na grafikonu 11.

Grafikon 11. Ostali vanjski troškovi u poduzeću MPS-67



Izvor: Vlastita izrada autora prema dokumentu poduzeća MPS-67 "Izvešće završnog računa"

6. ZAKLJUČAK

Trošak je jedna od najznačajnijih računovodstveno-ekonomskih kategorija koja danas zauzima veliki dio fokusa, kako kod menadžera na različitim razinama odgovornosti, tako i kod ekonomskih teoretičara. Menadžment svih poslovnih subjekata zahtijeva od računovodstva informacije koje se velikim dijelom odnose na strukturu i visinu troškova. Troškovi istovremeno mogu biti razvrstani prema više kriterija, a kriteriji koji se upotrebljava prilikom razvrstavanja troškova najviše ovisi o ciljevima i namjeni razvrstavanja.

Od različitih klasifikacija troškova potrebno je istaknuti onu osnovnu prema kojoj se troškovi dijele na prirodne vrste. Prema ovom kriteriju podjele troškova, troškovi se dijele prema vrsti utroška, odnosno prema njihovom stvarnom nastanku. Podjela troškova prema prirodnim vrstama podrazumijeva materijalne troškove, troškove osoblja, troškove amortizacije te ostale vanjske troškove, odnosno troškove usluga. Podjela troškova prema prirodnim vrstama tradicionalan je model upravljanja troškovima i najčešće upotrebljavan u računovodstvenim sustavima poduzetnika u Republici Hrvatskoj.

Korisnike računovodstvenih informacija moguće je podijeliti na interne i eksterne pa je sukladno tome moguće sagledavati i računovodstvo poduzetnika: ono koje zadovoljava potrebe za računovodstvenim informacijama internih korisnika i ono koje zadovoljava potrebe eksternih korisnika. Prema toj klasifikaciji moguće je računovodstvo podijeliti na financijsko i upravljačko. Upravljačko računovodstvo služi pružanju informacija internim korisnicima, a financijsko računovodstvo je najvećim svojim dijelom usmjereno na eksterne korisnike i vezano uz izvještavanje investitora, državnih tijela i drugih korisnika.

U modernom računovodstvu postoji više modela upravljanja troškovima, a na menadžmentu poslovnih subjekata odluka je koji model će koristiti. Model koji će računovodstvo poslovnog subjekta koristiti za upravljanje troškovima ponajviše ovisi o informacijskim zahtjevima strategijskog menadžmenta, o sposobnostima računovodstvene funkcije, ali i tehnološkoj podršci.

Na primjeru poduzeća MPS-67 u ovom radu objašnjen je tradicionalni model upravljanja troškovima. Poduzeće troškove dijeli prema prirodnoj vrsti. Analizom omjera između pojedinih vrsta prirodnih troškova kod konkretnog Poduzeća došlo se do spoznaja nužnih za upravljanje troškovima i poslovno odlučivanje. Prikazano je i objašnjeno koje komponente najviše utječu na koju prirodnu vrstu troškova te su analizirani mogući razlozi zašto je tome tako.

LITERATURA

Knjige i članci:

1. Anthony, R. N., Reece, J. S., Računovodstvo – upravljačko i financijsko računovodstvo, RRiF Plus, Zagreb, 2004.
2. Belak, V., Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRiF, Zagreb, 2009.
3. Dražić-Lutilsky, I. et al., Računovodstvo – III. Izmijenjeno izdanje, RRiF, Zagreb, 2010.
4. Drljača, M., Metode upravljanja troškovima, Električka, Br. 4, Zagreb, 2004., str. 16-22.
5. Gulin, D. et al., Upravljačko računovodstvo, RRiF, Zagreb, 2011.
6. Lazibat, T., Upravljanje kvalitetom, Znanstvena knjiga, Zagreb, 2009.
7. Majcen, Ž., Troškovi u teoriji i praksi, drugo izdanje, Informator, Zagreb, 1976.
8. Šunjić-Beus, M., Martinović, D., Upravljanje troškovima kvaliteta, V. Naučno-stručni skup sa međunarodnim učešćem „Kvalitet 2007“, Neum, 2007., Zbornik radova
9. Vinković-Kravaica, A., Ribarić-Aidone, E., Krivačić, D., Abeceda računovodstva - u teoriji i praksi, Veleučilište u Rijeci i Veleučilište u Karlovcu, Rijeka/Karlovac, 2007.
10. Wasserbauer, B., Osnove ekonomije, Veleučilište u Karlovcu, Karlovac, 2010.

Propisi:

11. Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15., 134/15. i 120/16.

Ostali izvori:

12. CEPOR – Izvješće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj u 2013. god., http://www.ceprior.hr/Izvjescje%20o%20malim%20i%20srednjim%20poduzecima%202013_CEPOR.pdf (26.04.2017.)

13. CEPOR – Izvešće o malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj u 2015. god.,
<http://www.cepor.hr/wp-content/uploads/2016/06/Cepor-izvjesce-2015-HR.pdf>
(26.04.2017.)
14. Interna dokumentacija poduzeća MPS-67
15. MPS-67 d.o.o., <http://www.mps-67.hr/hr/> (21.03.2017.)
16. RRiF-ov kontni plan za poduzetnike, <http://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2017-XXI.pdf> (26.04.2017.)

POPIS SLIKA

Slika 1. Elementi troškova proizvoda	10
Slika 2. Pilana na prostoru bivšeg RIZ-a (lijevo) i kuglana u sklopu koje se nalaze caffe bar i hostel (desno) u Slunju	41

POPIS SHEMA

Shema 1. Struktura računovodstva prema funkcijama	24
Shema 2. Povezanost dijelova računovodstva	24
Shema 3. Horizontalna i vertikalna dimenzija ABC modela	28
Shema 4. Tradicionalno i ciljno upravljanje troškovima	29

POPIS TABLICA

Tablica 1. Usporedni pregled karakteristika modela upravljanja troškovima	32
Tablica 2. Granični pokazatelji za razvrstavanje poduzeća	35
Tablica 3. Struktura poduzeća s obzirom na veličinu od 2010. do 2014. god.	38
Tablica 4. Veličina poduzeća i ukupan prihod, zaposlenost i izvoz u 2013. i 2014. god.	38
Tablica 5. Prirodne vrste troškova u poduzeću MPS-67 za 2015. god.	42
Tablica 6. Materijalni troškovi u poduzeću MPS-67	44
Tablica 7. Troškovi osoblja u poduzeću MPS-67	45

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1. Fiksni troškovi	11
Grafikon 2. Proporcionalno varijabilni troškovi	12
Grafikon 3. Progresivno varijabilni troškovi	13
Grafikon 4. Degresivno varijabilni troškovi	14
Grafikon 5. Broj malih poduzeća u RH u razdoblju od 2008. do 2014. god.	36
Grafikon 6. Broj srednjih poduzeća u RH u razdoblju od 2008. do 2014. god.	37
Grafikon 7. Udio prihoda pojedine vrste poduzeća u 2014. god.	39
Grafikon 8. Udio zaposlenosti pojedine vrste poduzeća u 2014. god.....	39
Grafikon 9. Udio pojedine vrste troškova u ukupnim troškovima	42
Grafikon 10. Udjeli pojedinih vrsta troškova u ukupnim troškovima za osoblje	46
Grafikon 11. Ostali vanjski troškovi u poduzeću MPS-67	50

POPIS PRILOGA

Prilog 1. Izvešće završnog računa poduzeća MPS-67	59
Prilog 2. Račun dobiti i gubitka poduzeća MPS-67.....	62

Prilog 1. Izvješće završnog računa poduzeća MPS-67

MPS d.o.o.		Stranica: 1 od 3		
IZVJEŠĆE ZAVRŠNOG RAČUNA				
Bilanca stanja – završni račun				
Datum bilance: 01.01.2015. – 31.12.2015.				
Konto	Početno stanje	Tekući promet	Ukupno promet	Saldo
400	Utrošene sirovine i materijal			
DUG		3.143.337,45	3.143.337,45	0,00
POT		3.143.337,45	3.143.337,45	0,00
401	Potrošena energija			
DUG		761.520,59	761.520,59	0,00
POT		761.520,59	761.520,59	0,00
410	Prijevozne usluge			
DUG		40.622,00	40.622,00	0,00
POT		40.622,00	40.622,00	0,00
411	Poštanske i telekomunikacijske usluge			
DUG		30.857,60	30.857,60	0,00
POT		30.857,60	30.857,60	0,00
412	Usluge održavanja			
DUG		216.961,81	216.961,81	0,00
POT		216.961,81	216.961,81	0,00
413	Troškovi sajmova			
DUG		1.955,00	1.955,00	0,00
POT		1.955,00	1.955,00	0,00
414	Usluge na izradi proizvoda			
DUG		65.688,70	65.688,70	0,00
POT		65.688,70	65.688,70	0,00
415	Troškovi propagande i reklame			
DUG		32.895,00	32.895,00	0,00
POT		32.895,00	32.895,00	0,00
416	Zakupnine i najamnine			
DUG		16.380,80	16.380,80	0,00
POT		16.380,80	16.380,80	0,00
417	Komunalne usluge			
DUG		26.439,47	26.439,47	0,00
POT		26.439,47	26.439,47	0,00
421	Bankarske usluge i usluge platnog prometa			
DUG		49.314,68	49.314,68	0,00
POT		49.314,68	49.314,68	0,00
422	Usluge – odvjetničke, računovodstvene			
DUG		2.588,00	2.588,00	0,00
POT		2.588,00	2.588,00	0,00
423	Premije osiguranja imovine			
DUG		19.754,41	19.754,41	0,00
POT		19.754,41	19.754,41	0,00

IZVJEŠĆE ZAVRŠNOG RAČUNA**Bilanca stanja – završni račun**

Datum bilance: 01.01.2015. – 31.12.2015.

Konto	Početno stanje	Tekući promet	Ukupno promet	Saldo
425	Naknade za korištenje prava intelektualnog vlasništva			
DUG		151,92	151,92	0,00
POT		151,92	151,92	0,00
426	Komunalne naknade			
DUG		18.531,16	18.531,16	0,00
POT		18.531,16	18.531,16	0,00
427	Usluge obrade podataka i održavanje software-a			
DUG		10.770,00	10.770,00	0,00
POT		10.770,00	10.770,00	0,00
428	Naknade za ceste i tehničke preglede vozila			
DUG		40.477,05	40.477,05	0,00
POT		40.477,05	40.477,05	0,00
429	Ostale usluge			
DUG		35.751,87	35.751,87	0,00
POT		35.751,87	35.751,87	0,00
430	Amortizacija			
DUG		592.872,65	592.872,65	0,00
POT		592.872,65	592.872,65	0,00
440	Naknade troškova zaposlenika			
DUG		175.546,95	175.546,95	0,00
POT		175.546,95	175.546,95	0,00
444	Troškovi općeg i posebnog obrazovanja i stručnog usavršavanja			
DUG		350,00	350,00	0,00
POT		350,00	350,00	0,00
446	Prigodne nagrade i darovi zaposlenicima			
DUG		22.000,00	22.000,00	0,00
POT		22.000,00	22.000,00	0,00
449	Ostali troškovi			
DUG		1.052,95	1.052,95	0,00
POT		1.052,95	1.052,95	0,00
461	Članarine strukovnim udrugama, zajednicama i drugim organizacijama			
DUG		2.868,62	2.868,62	0,00
POT		2.868,62	2.868,62	0,00
462	Naknade za šume			
DUG		9.679,16	9.679,16	0,00
POT		9.679,16	9.679,16	0,00
464	Upravni, sudski troškovi, takse i bilježničke naknade			
DUG		2.100,00	2.100,00	0,00
POT		2.100,00	2.100,00	0,00

IZVJEŠĆE ZAVRŠNOG RAČUNA**Bilanca stanja – završni račun**

Datum bilance: 01.01.2015. – 31.12.2015.

Konto	Početno stanje	Tekući promet	Ukupno promet	Saldo
467	Ostali troškovi			
DUG		1.513,91	1.513,91	0,00
POT		1.513,91	1.513,91	0,00
468	Porezi koji ne ovise o rezultatu			
DUG		1.500,00	1.500,00	0,00
POT		1.500,00	1.500,00	0,00
470	Bruto plaće i nadnice			
DUG		1.270.779,37	1.270.779,37	0,00
POT		1.270.779,37	1.270.779,37	0,00
472	Doprinosi na bruto plaće			
DUG		226.322,22	226.322,22	0,00
POT		226.322,22	226.322,22	0,00
490	Raspored troškova za obračun proizvoda i usluga			
DUG		4.345.806,13	4.345.806,13	0,00
POT		4.345.806,13	4.345.806,13	0,00
491	Raspored troškova neposredno na teret ukupnog prihoda			
DUG		2.516.354,38	2.516.354,38	0,00
POT		2.516.354,38	2.516.354,38	0,00
DUG	SVEUKUPNO	13.724.321,02	13.724.321,02	0,00
POT		13.724.321,02	13.724.321,02	0,00

Izvor: Vlastita izrada autora na temelju internih dokumenata poduzeća MPS-67 d.o.o.

Prilog 2. Račun dobiti i gubitka poduzeća MPS-67

RAČUN DOBITI I GUBITKA				
Za razdoblje 01.01.2015. – 31.12.2015.				
Obrazac POD – RDG, stranica 1 od 2				
Obveznik: 26674476455 MPS-67 d.o.o.				
Naziv pozicije		AOP oznaka	Prethodna godina	Tekuća godina
I.	POSLOVNI PRIHODI (112+113)	111	10.478.283	10.948.056
1.	Prihodi od prodaje	112	4.465.665	4.450.336
2.	Ostali poslovni prihodi	113	6.012.618	6.497.720
II.	POSLOVNI RASHODI (115+116+120+124+125+126+129+130)	114	10.466.248	10.155.607
1.	Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda	115	-31.031	35.193
2.	Materijalni troškovi (117 do 119)	116	7.982.234	7.812.827
a)	Troškovi sirovina i materijala	117	4.052.318	3.946.395
b)	Troškovi prodane robe	118	3.239.648	3.257.253
c)	Ostali vanjski troškovi	119	690.268	609.179
3.	Troškovi osoblja (121 do 123)	120	1.656.289	1.497.102
a)	Neto plaće i nadnice	121	1.102.035	1.006.134
b)	Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	122	307.400	264.646
c)	Doprinosi na plaće	123	246.834	226.322
4.	Amortizacija	124	652.409	592.873
5.	Ostali troškovi	125	206.367	216.612
6.	Vrijednosno usklađivanje (127+128)	126	0.00	1.000
a)	Dugotrajne imovine (osim fin. imovine)	127		
b)	Kratkotrajne imovine (osim fin. imovine)	128		1.000
7.	Rezerviranja	129		
8.	Ostali poslovni rashodi	130		
III.	FINANCIJSKI PRIHODI (132 do 136)	131	3.585	6.786
1.	Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa s povezanim poduzetnicima	132		
2.	Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama	133	3.585	6.786
3.	Dio prihoda od pridruženih poduzetnika sudjelujućih interesa	134		
4.	Nerealizirani dobiti (prihodi) od financijske imovine	135		
5.	Ostali financijski prihodi	136		
IV.	FINANCIJSKI RASHODI (138 do 141)	137	37.314	31.102
1.	Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi s povezanim poduzetnicima	138		
2.	Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi s nepovezanim poduzetnicima i drugim osobama	139	37.314	31.102

RAČUN DOBITI I GUBITKA				
Za razdoblje 01.01.2015. – 31.12.2015.				
Obrazac POD – RDG, stranica 2 od 2				
Obveznik: 26674476455 MPS-67 d.o.o.				
Naziv pozicije		AOP oznaka	Prethodna godina	Tekuća godina
3.	Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine	140		
4.	Ostali financijski rashodi	141		
V.	UDIO DOBITI OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA	142		
VI.	UDIO U GUBITKU OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA	143		
VII.	IZVANREDNI – OSTALI PRIHODI	144	66.462	255.937
VIII.	IZVANREDNI – OSTALI RASHODI	145	17.787	17.006
IX.	UKUPNI PRIHODI (111+131+142+144)	146	10.548.330	11.210.779
X.	UKUPNI RASHODI (114+137+143+145)	147	10.521.349	10.203.715
XI.	DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA (146-147)	148	26.981	1.007.064
1.	Dobit prije oporezivanja (146-147)	149	26.981	1.007.064
2.	Gubitak prije oporezivanja (147-146)	150		
XII.	POREZ NA DOBIT	151	4.662	104.522
XIII.	DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (148-151)	152	22.319	902.542
1.	Dobit razdoblja (149-151)	153	22.319	902.542
2.	Gubitak razdoblja (151-148)	154		
DODATAK DRG-u (popunjava poduzetnik koji sastavlja godišnji financijski izvještaj)				
XIV.	DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA	155		
1.	Pripisana imateljima kapitala matice	156		
2.	Pripisana manjinskom interesu	156		

Izvor: Vlastita izrada autora na temelju internih dokumenata poduzeća MPS-67 d.o.o.