

UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA NA PRIMJERU PODUZEĆA KRAŠ D.D. ZAGREB

Kovačević, Marina

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **The Polytechnic of Rijeka / Veleučilište u Rijeci**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:125:195423>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-18**



Repository / Repozitorij:

[Polytechnic of Rijeka Digital Repository - DR PolyRi](#)



VELEUČILIŠTE U RIJECI

Marina Kovačević

**UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA NA PRIMJERU
PODUZEĆA KRAŠ D.D. ZAGREB**

specijalistički završni rad

Rijeka, 2022.

VELEUČILIŠTE U RIJECI

Poslovni odjel

Specijalistički diplomski stručni studij Poduzetništvo

UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA NA PRIMJERU PODUZEĆA KRAŠ D.D. ZAGREB

specijalistički završni rad

MENTORICA

Anastazija Vinković Kravaica

STUDENTICA

Marina Kovačević

MBS:2423000086/20

Rijeka, 2022.

SAŽETAK

U temeljne računovodstvene kategorije spadaju troškovi i učinci, rashodi i prihodi, te primici i izdaci. Kako bi se mogle razumjeti svaka od kategorija potrebno je znati razliku između kategorija. Problem koji se događa je izjednačavanje kategorija troškova i rashoda te dolazi do problema na razumijevanja tematike. Troškovi su svi izdaci za dobra i usluge neophodne da bi se izveo poslovni proces u određenom poslovnog sustavu te ga kao takvog treba kontrolirati i njima upravljati. Upravljanjem troškovima cilj je postizanje što veće dugoročne koristi od učinjenog troška te ostvarenje postavljenog cilja uz što niže troškove bez posljedica na rezultat poslovanja.

Ključne riječi: troškovi, rashodi, kontrola i upravljanje troškovima.

SADRŽAJ

| | |
|---|----|
| 1. Uvod | 1 |
| 1.1. Problem, predmet i objekt istraživanja | 1 |
| 1.2. Radna hipoteza | 1 |
| 1.3. Svrha i cilj istraživanja | 1 |
| 1.4. Struktura rada | 2 |
| 2. Pojam i vrste troškova | 4 |
| 2.1. Pojam troškova i srodnih pojmova | 4 |
| 2.2. Klasifikacija troškova | 8 |
| 2.2.1. Klasifikacija troškova prema vremenu nastanka | 9 |
| 2.2.2. Klasifikacija troškova prema funkcijama | 9 |
| 2.2.3. Klasifikacija troškova prema položaju u financijskim izvještajima | 10 |
| 2.2.4. Klasifikacija troškova prema mogućnosti obuhvata po nositeljima | 11 |
| 2.2.5. Klasifikacija troškova prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti | 12 |
| 2.2.6. Klasifikacija troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka | 13 |
| 2.2.7. Klasifikacija troškova prema mogućnosti kontrole | 14 |
| 3. Upravljanje troškovima | 15 |
| 3.1. Pojam upravljanja troškovima | 15 |
| 3.2. Razvoj upravljanja troškovima | 16 |

| | |
|---|----|
| 3.3. Metode upravljanja troškovima | 16 |
| 3.3.1. Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima | 17 |
| 3.3.2. Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na procesu..... | 18 |
| 3.3.3. Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na aktivnostima | 19 |
| 3.3.4. Model ciljnih troškova..... | 20 |
| 3.3.5. Budžetiranje temeljeno na aktivnostima..... | 20 |
| 3.3.6. Model bilance postignuća..... | 21 |
| 3.3.7. „Kaizen“ troškovi | 22 |
| 3.3.8. Analiza vrijednosti..... | 22 |
| 3.3.9. Model upravljanja troškovima kvalitete | 22 |
| 4. Primjer upravljanja troškovima na primjeru poduzeća Kraš d.d., Zagreb..... | 24 |
| 4.1. Osnovni podaci poduzeća Kraš d.d. | 24 |
| 4.2. Struktura troškova u poduzeću Kraš d.d..... | 25 |
| 4.2.1. Materijalni troškovi | 29 |
| 4.2.2. Troškovi osoblja | 33 |
| 4.2.3. Amortizacija | 34 |
| 4.2.4. Troškovi rezerviranja..... | 38 |
| 4.2.5. Ostali troškovi | 39 |
| 5. ZAKLJUČAK..... | 46 |

| | |
|-----------------------|----|
| POPIS LITERATURE..... | 48 |
| POPIS TABLICA..... | 51 |
| POPIS GRAFIKONA..... | 52 |

1. Uvod

Troškovi kada se ne bi gledali sa aspekta računovodstva dovode se zaključka da su troškovi zapravo prisutni u samom životu čovjeka svakodnevno, što omogućava lakše shvaćanje troškova kao pojma. Kada se govori o troškovima svakodnevnice odnosi se na troškove s kojima se kućanstva susreću od naprimjer kupnje hrane koja iziskuje plaćanje u novcu, plaćanje mjesečnih režija, najma, kupnja higijenskih potrepština ili odjeće. Trošak je svuda oko nas, ne samo kada govorimo u poslovnom svijetu.

1.1. Problem, predmet i objekt istraživanja

Temeljni je zadatak poduzeća proizvesti proizvode ili obaviti određene usluge radi zadovoljenja općih i pojedinačnih potreba, što ne ovisi samo o količini proizvoda ili usluga, već i o troškovima. Problem proizlazi iz nepoznavanja razumijevanja troškova i srodnih pojmova te važnosti upravljanja troškovima što u konačnici može negativno se odraziti na cjelokupno poslovanje. Sukladno tome može se definirati da predmet ovog rada su specifičnosti troškova, upravljanje troškovima i analiza stvarnih podataka na temelju poduzeća Kraš d.d., Zagreb. Problem i predmet istraživanja odnose se na dva međusobno povezana objekta istraživanja, i to: upravljanje troškovima i utjecaj troškova na poslovanje poduzeća Kraš d.d. Zagreb.

1.2. Radna hipoteza

Sukladno bitnim odrednicama problema, predmeta i objekta istraživanja postavljena je radna hipoteza: Pravilna primjena upravljanja troškovima ima važan utjecaj na ukupno poslovanje poduzeća.

1.3. Svrha i cilj istraživanja

Na temelju prethodno definirane problematike, predmeta, objekta i radne hipoteze definira se svrha i cilj rada.

Svrha istraživanja u ovom diplomskom radu očituje se u sljedećemu: definiranju pojma troškova, razlikovanje srodnih pojmova troškovima te samih vrsta troškova kako bi se ispravno provela analiza troškova i razumijevanja dobivenih rezultata.

Cilj u ovom diplomskom radu je na konkretnom primjeru poduzeća Kraš d.d., Zagreb prikazati kako se provodi upravljanje troškovima te kako protumačiti dobivene rezultate i u konačnici dati zaključak o poslovanju poduzeća.

1.4. Struktura rada

Diplomski rad na temu Upravljanje troškovima na primjeru poduzeća Kraš d.d. Zagreb prikazano je kroz pet poglavlja.

U prvom dijelu, Uvodu definirani su predmet, problem i objekt istraživanja te u skladu s time postavljena radna hipoteza. U nastavku su definirani svrha i ciljevi istraživanja i definirana struktura rada.

Naslov drugog dijela rada je Pojam i vrste troškova. U drugom poglavlju definiraju se troškovi kao pojam te srodni pojmovi troškovima i klasifikacija troškove po vrstama i svaka od vrsta troškova je detaljnije obrađena.

Upravljanje troškovima je naslov trećeg dijela rada. U tom dijelu definirano je upravljanje troškovima kao pojam, što upravljanje troškovima predstavlja danas te opisan sam razvoj troškova od samih početaka. U nastavku navedene su metode upravljanja troškovima i teorijski definiran svaki od modela.

U četvrtom dijelu rada s naslovom Primjer upravljanja troškovima na primjeru poduzeća Kraš d.d. Zagreb prikazani su opći podaci o subjektu te poslovanju poduzeća, definirane su misija

i vizija poduzeća. Kroz četvrti dio provedena je metoda analize ukupnih troškova poduzeća te svake od kategorija s kojima se proizvodno poduzeće susreće.

U posljednjem dijelu, Zaključku, iskazani su zaključci do kojih se došlo u prethodnim dijelovima diplomskog rada.

Nakon zaključka slijede popis korištene literature u izradi diplomskog rada te popis tablica i grafikona.

2. Pojam i vrste troškova

U temeljne računovodstvene kategorije spadaju troškovi i učinci, rashodi i prihodi, te primici i izdaci. Da bi se ove kategorije mogle razumjeti, potrebno ih je sagledati u kontekstu uloge koju ima računovodstvena funkcija u oblikovanju informacija značajnih za upravljanje procesom proizvodnje i procesom realizacije odnosno prodaje

2.1. Pojam troškova i srodnih pojmova

Troškovi se u računovodstvenom rječniku definiraju kao izdaci za dobra i usluge neophodne da bi se izveo poslovni proces u određenom poslovnom sustavu a prema međunarodnim računovodstvenim standardima kao iznos novca ili novčanih ekvivalenata, koji su isplaćeni po fer vrijednosti, ali i druge naknade u zamjenu za nabavu imovine u vrijeme njena stjecanja ili izgradnje. Dakle, troškovi predstavljaju vrijednosno izražene utroške onih resursa koji su nastali s ciljem i svrhom poslovanja a radi njihova preoblikovanja u korisni, interno ili tržišno prihvatljivi učinak. Iz tog razloga informacije o troškovima neophodne u procesu planiranja, praćenja i kontrole internih radnih procesa. (Gulin, Lutitsky, Peršić, 2011, 47) Informacije o troškovima nužne su za kvalitetno poslovno odlučivanje, i to na svim organizacijskim razinama i po svim segmentima poslovanja. Stoga računovodstvo mora prilagoditi informacije potrebama menadžmenta, što je posebice značajno kod izvještavanja o troškovima koji se generiraju na nižim organizacijskim jedinicama, odnosno profitnim centrima. (Vinković Kravaica, Ribarić Aidone, 2009, 21)

Srodni pojmovi troškovima koji će se u nastavku detaljnije objašnjavati su: rashodi te vrste rashoda, utrošci i izdaci, prihodi, primici i učinci.

Pod rashodima se podrazumijevaju tržišno priznati troškovi koji su sadržani u prodanim proizvodima i uslugama a odražavaju potrošnju dobara u stvaranju učinaka ali i neutralnu potrošnju dobara u poslovnom sustavu, a povezanu s nastankom izdataka. (Gulin, Lutitsky, Peršić, 2011, 47) Za razliku od troškova koji su predmetom internog izvješćivanja, rashode sadržavaju eksterni financijski izvještaji odnosno račun dobiti i gubitka. U rashode se pored tržišno priznatih troškova uključuju i razni neposlovni utrošci i gubici te rashodima se ukazuje na povećanje obveza ili smanjenje imovine i vlasničkog kapitala. 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. (Vinković Kravaica, Ribarić Aidone, 2007, 447) U računovodstvu rashode se dijele na rashode poslovanja, rashode financiranja i izvanredne rashode.

Rashodi poslovanja u pravilu čine najveću stavku u strukturi računa dobiti i gubitka. Također nazivaju se još i ciljni rashodi jer su izazvani stvaranjem učinaka u skladu sa svrhom i ciljem poslovanja.

Rashodi financiranja su značajno prisutni u uvjetima visoke inflacije i nedostatka vlastitog kapitala, vezuju se uz pribavljanje, korištenje i vraćanje financijskih sredstava. Izvanredni rashodi su rashodi koji se ne mogu planirati, a nastaju zbog izvanrednih okolnosti izazvanih nestabilnostima na tržištu i drugim eksternim i/ili internim činiteljima.

S troškovima se mogu povezati samo poslovni i financijski rashodi jer se mogu planirati, a izazvani su stvaranjem ciljnih učinaka. Dok oni rashodi koji su nastali radi stvaranja učinaka nemaju karakter troškova. S druge strane svi oni troškovi koji nisu tržišno priznati i ne manifestiraju se kroz izdatke, jer ne dovode do žrtvovanja resursa, ne smatraju se rashodima. (Gulin, Lutitsky, Peršić, 2011, 48) Odnos troškova i rashoda prepoznaje se kroz:

- vremenski nesklad rashoda i troškova,
- odnos rashoda koji istovremeno nemaju karakter troškova,
- odnos troškova koji istovremeno nemaju karakter rashoda i
- vrijednosno nepodudaranje pojedinih vrsta rashoda iskazanih u financijskom računovodstvu i troškova iskazanih u internom obračunu. (Gulin, Lutitsky, Peršić, 2011, 50)

Prepoznavanjem odnosa kroz vrijednosni nesklad rashoda i troškova javljati će se zbog različitih zahtjeva koji se postavljaju u pogledu vremenske dinamike iskazivanja rezultata. Naprimjer, premija osiguranja se kao rashod pojavljuje jednom godišnje dok se u internom

obračunu svaki mjesec ukalkulira odgovarajući dio godišnjeg iznosa, koji se uključuje u cijenu koštanja.

Odnos rashoda koji istovremeno nema karakter troška, to su rashodi koji predmetom su obuhvaćanja samo u financijskom računovodstvu. U internom obračunu poslovanja kao trošak se može obuhvatiti samo takvo ulaganje vrijednosti, odnosno dobara koje se izravno može povezati s ostvarenim učincima. Ako se iskazuju ulaganja koja imaju karakter rashoda, ali nisu povezana sa stvaranjem učinaka, tada nemaju karakter troška, primjeri takve vrste rashoda su donacije, pokloni, gubici na vrijednosnim papirima, neproaktivna ulaganja i drugi. Dok troškovi koji nemaju karakter rashoda predmetom su obuhvaćanja samo u internom obračunu ali ne i u financijskom računovodstvu. To su one vrste troškova koje u trenutku nastanka još ne predstavljaju rashode. Naprimjer ako vlasnik obračuna plaću a taj iznos ne isplati, tada navedeni iznos plaće predstavlja samo kalkulativnu stavku ali ne i rashodnu stavku jer obračunati dio nije dobio formu izdatka.

Vrijednosno nepodudaranje pojedinih vrsta rashoda i troškova proizlazi iz ciljeva internog i eksternog obračuna. Cilj internog obračuna je da se što realnije obuhvate nastali troškovi, dok kod eksternog obračuna cilj je zadovoljiti pravna, porezna i poslovno-politička gledišta. (Janković, Peršić, 2006, 81)

Sljedeći srodni pojmovi troškovima su utrošci i izdaci. Utrošci su usko vezani uz pojam rashoda, te predstavljaju fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranju učinaka. To su utrošene količine ili pretpostavljeni utrošeni dijelovi stalne i tekuće imovine, usluge i rada u poslovnom procesu, čiji je cilj proizvodnja proizvoda i pružanje usluga. (Gulin, Lutitsky, Peršić, 2011, 51) Utrošci se najčešće izražavaju fizičkim jedinicama mjere. U financijskom računovodstvu, utrošci nisu predmetom obuhvaćanja ali se mogu javiti kao element u strukturi bilješki uz računovodstvene izvještaje. Element su obuhvaćanja u materijalnom računovodstvu, gdje se ovisno o izabranoj metodi vrjednovanja zaliha, utrošci i cijene polazišta za utvrđivanje vrijednosti zaliha i njihova utjecaja na rezultat razdoblja, a ovisno o načinu njihova uključivanja u proces proizvodnje. Pojam utrošaka nije čista računovodstvena kategorija niti predstavlja komponentu klasičnog računovodstva. (Gulin, Lutitsky, Peršić, 2011, 51) Dok izdaci se vezuju uz financijsku imovinu i podrazumijeva svaku isplatu novca, bez obzira na karakter i namjenu.

Nekada se pojam izdatak pogrešno koristi i za proces izdavanja materijala, vrijednosnica i slično. Izdaci su zapravo određene operacije plaćanja koje nemaju obračunsku već izvršnu funkciju. Stoga izdaci nisu predmetom obuhvaćanja u internom obračunu, već samo u financijskom računovodstvu. Bez obzira na razlog, izdaci u uvijek predstavljaju izlazak novca iz poslovnog sustava.

Prihodi, primici i učinci sljedeća su kategorija pojmova srodnih troškovima. Prihodi su dinamički definirane računovodstvene kategorije koji nastaju kada se tržišno priznaju učinci. Promatraju se kroz njihov utjecaj na povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja ali pod prihodima se ne obuhvaćaju transakcije sudionika u glavnici. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 52) Najveći dio prihoda nastaje iz osnovnog poslovnog procesa, odnosno iz procesa stvaranja učinaka pa se taj dio prihoda može smatrati ciljnim prihodima. Ovisno o karakteru prihoda i njihovu obuhvaćanju u financijskom računovodstvu i eksternim financijskim izvještajima mogu se sagledati kao: prihodi poslovanja, prihodi financiranja i izvanredni prihodi. Prihodi poslovanja nastaju iz osnovne djelatnosti poslovnog sustava, tržišnom valorizacijom ciljnih učinaka. Tu prvenstveno spadaju prihodi od prodaje proizvoda, usluga i roba, također spadaju i procijenjene vrijednosti proizvoda, robe i usluga utrošenih za vlastite potrebe. Prihodi financiranja ostvaruju se temeljem plasmana slobodnih financijskih sredstava na tržištu, a javljaju se u obliku pozitivnih kamata, pozitivnih tečajnih razlika, te prihoda ostvarenih od financijskih ulaganja u povezane poslovne sustave. Izvanredni prihodi nastaju temeljem neplaniranog smanjenja obveza ili neplaniranog povećanja imovine, što značajno može utjecati na visinu ostvarenog rezultata poslovanja. To su najčešće stavke koje povećavaju rezultat tekućeg poslovanja, a javljaju se zbog pozitivnih korekcija opisanih potraživanja proteklih razdoblja. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 53-54)

Primici predstavljaju ulaske novca u poslovne procese. Oni se analogno izdacima mogu prema karakteru naplate pojaviti kao primici u gotovini ili kao obračunski primici. Primici nastaju najvećim dijelom zbog prodaje učinaka, ali mogu nastati neovisno o tome. Povezani su s učincima kada se materijalni ili nematerijalni oblik učinaka valorizira na tržištu i pretvara u oblik novčanih primitaka. (Janković, Peršić, 2006, 86)

Učinci su rezultat proizvodnog procesa i obuhvaćaju se u internom obračunu poslovanja. Odnose se prema prihodima na isti način kako se troškovi u internom obračunu odnose prema rashodima. Vrijednost učinka se utvrđuje primjenom odgovarajućih metodoloških postupaka u okviru internog obračuna, a učinak će postati prihod tek kada bude tržišno valoriziran. Pod učincima se podrazumijevaju vrijednosti proizvoda i usluga, proizašli iz procesa proizvodnje. (Gulin, Lutitsky, Peršić, 2011, 55)

2.2. Klasifikacija troškova

Kriteriji klasifikacije troškova proizlaze iz različitih potreba menadžmenta o izvještavanju o visini i strukturi troškova. Menadžment često zahtijeva izvještaje o troškovima klasificirane prema različitim kriterijima u cilju poslovnog odlučivanja. Računovodstvena teorija poznaje i najčešće ističe sljedeće kriterije klasifikacije troškova:

- troškovi prema vremenu nastanka,
- troškovi prema funkciji,
- troškovi prema položaju u financijskim izvještajima,
- troškovi prema mogućnosti obuhvata po nositeljima,
- troškovi prema ponašanju na promjenu aktivnosti,
- troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka,
- troškovi prema mogućnosti kontrole od strane menadžmenta. (Perčević, 5)

Uz ove navedene kriterije klasifikacije troškova potrebno je navesti i kriterij prirodne vrste utroška. Prema tom kriteriju troškovi se dijele prema prirodnim vrstama odnosno prema vrsti utroška. Prema RRiF-ovom računskom planu za poduzetnike, troškovi se prema prirodnim vrstama dijele na:

- materijalne troškove,
- ostale vanjske troškove (troškove usluga),
- troškove osoblja – nadnice i plaće,
- troškove amortizacije. (Vinković Kravaica, Ribarić Aidone, 2007, 371)

2.2.1. Klasifikacija troškova prema vremenu nastanka

Prema vremenu u kojem nastaju, troškovi se dijele na povijesne ili prošle i buduće ili planske.

Povijesni troškovi su troškovi koji su nastali u prošlom obračunskom razdoblju, odnosno to su troškovi na koje menadžment više ne može utjecati i koji se nalaze predstavljeni u financijskim i računovodstvenim izvještajima. Povijesni troškovi su odraz aktivnosti i poslovnih odluka koje je menadžment poduzeo i donio u prošlom obračunskom razdoblju. Na temelju tih troškova mjeri se razina ostvarenja i uspješnost menadžmenta. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 58)

Budući ili budžetirani troškovi su troškovi za koje se očekuje da će nastati u budućem obračunskom razdoblju. Sastavni su dio ukupnog poslovnog plana poslovnog subjekta. Predstavljaju aktivnosti i poslovne odluke koje menadžment želi poduzeti i donijeti u budućem razdoblju. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 59)

Povijesni i budući troškovi važni su za proces upravljanja i kontrole poslovnih aktivnosti u poduzeću. Ovaj kriterij klasifikacije troškova ima poseban značaj zbog analize stvarne profitabilnosti proizvoda u odnosu na ciljanu profitabilnost. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 59)

2.2.2. Klasifikacija troškova prema funkcijama

Troškovi se u poslovnom subjektu mogu pratiti po pojedinim funkcijama. Svaki poslovni subjekt ima određeni broj poslovnih funkcija, naprimjer nabavu, prodaju, proizvodnju, računovodstvo i druge. Za svaku od navedenih funkcija moguće je pratiti troškove koje ona stvori. Stoga se prema funkcijama troškovi općenito dijele na proizvodne i neproizvodne.

Proizvodni troškovi su svi troškovi povezani s procesom proizvodnje. Obuhvaćaju troškove direktnog materijala, troškove direktnog rada i opće troškove proizvodnje. To su svi oni troškovi koji su nastali u cilju stvaranja korisnih učinaka odnosno proizvodnje gotovih proizvoda. Stoga se na temelju ovih troškova formira cijena gotovih proizvoda. (Perčević, 7)

Neproizvodni troškovi su svi oni troškovi koji nisu povezani sa samim proizvodnim procesom. Obuhvaćaju troškove prodaje i troškove administracije. Neproizvodni troškovi se prenose na rashode u razdoblju njihova nastanka te sučeljavaju sa prihodima istog obračunskog razdoblja. Troškovi prodaje obuhvaćaju sve troškove povezane s prodajom proizvoda kao naprimjer trošak marketinga, distribucije, osoblja i slično, dok administrativni troškovi su troškovi koji nastaju u administrativnim službama kao što su naprimjer računovodstvo, financije, nabava, pravna i kadrovska služba i drugi. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 59-60)

2.2.3. Klasifikacija troškova prema položaju u financijskim izvještajima

Iako financijski izvještaji obuhvaćaju bilancu, izvještaj o dobiti, izvještaj o novčanom toku, izvještaj o promjeni glavnice i bilješke, podjela troškova prema položaju prvenstveno se odnosi na pitanje koji troškovi se iskazuju u bilanci, a koji u izvještaji o dobiti. Slijedom navedenog kriterija, troškovi se dijele na nedospjele i dospjele troškove, troškove proizvoda i troškove razdoblja i primarni i konverzijski troškovi.

Nedospjeli troškovi su troškovi koji su uključeni u vrijednost određenog imovinskog oblika. To je trošak nabave za imovinu koja se nabavlja te trošak proizvodnje za zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda. Nedospjeli troškovi postaju rashodi prodajom, uništenjem, darovanjem ili bilo kojim drugim otuđenjem imovine na koju se odnose. Nasuprot tome, dospjeli troškovi se iskazuju u izvještaju o dobiti, a oni su rashodi razdoblja u kojem nastaju te se tom razdoblju nadoknađuju iz ukupnog prihoda. 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. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 61)

Troškovi proizvoda predstavljaju troškove proizvodnje proizvoda koji se kapitaliziraju te iskazuju kao zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda. Troškovi proizvoda uzrokuju buduće ekonomske koristi vezane uz gotove proizvode, stoga se iskazuju u bilanci poslovnog subjekta i predstavljaju imovinu odnosno zalihe. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 61) Prodajom gotovih proizvoda, troškovi proizvoda postaju rashod i iskazuju se u izvještaju o dobiti u razdoblju prodaje

gotovih proizvoda na koje se odnose. U njih se uključuju troškovi direktnog materijala, troškovi direktnog rada te opći troškovi proizvodnje. Dok troškovi razdoblja predstavljaju troškove koji se prenose u razdoblju njihovog nastanka te se kao takvi troškovi sučeljavaju i nadoknađuju iz prihoda obračunskog razdoblja u kojem su nastali. Troškovi razdoblja se iskazuju u izvještaju od dobiti i negativna su komponenta rezultata poslovanja. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 61)

Primarni troškovi obuhvaćaju trošak direktnog materijala, sirovina, rezervnih dijelova koji se u procesu proizvodnje pretvaraju u korisne učinke odnosno proizvode ili usluge. To su troškovi onih komponenti koje vrijednosno ulaze u gotove proizvode. Konverzijski troškovi su svi troškovi koji su nastali u procesu konverzije primarnih sirovina u korisne učinke. To su troškovi direktnog rada te ostali opći troškovi proizvodnje. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 61)

2.2.4. Klasifikacija troškova prema mogućnosti obuhvata po nositeljima

Nositelji troškova su korisni učinci koji su uzrokovali nastanak troškova. Prema mogućnosti obuhvata nastalih troškova po nositeljima troškovi se dijele na direktne i indirektne troškove.

Direktni troškovi predstavljaju one troškove koji je moguće pratiti po nositeljima. To su troškovi koji se mogu izravno pridružiti odnosno dovesti u vezu s učincima koji su ih uzrokovali. Primjeri direktnih troškova su trošak direktnog materijala i trošak direktnog rada. Za svaki pojedini proizvod ili učinjenu uslugu moguće je točno utvrditi koliko je materijala potrošeno za njegovu proizvodnju te koliko je sati rada radnika utrošeno na proizvodnju. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 62)

Indirektni troškovi su oni troškovi koji se ne mogu izravno pratiti po nositeljima. Oni se ne mogu izravno pratiti po radnim nalogima, već se na njih alociraju pomoću računovodstvenih metoda alokacije. Indirektni troškovi mogu se promatrati i u širem i u užem smislu. U širem smislu indirektni troškovi obuhvaćaju opće troškove proizvodnje i neproizvodne troškove kao što su

troškovi prodaje i administracije dok u užem smislu indirektni troškovi obuhvaćaju samo opće troškove proizvodnje. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 62)

2.2.5. Klasifikacija troškova prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti

Podjela troškova prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti klasificira troškove s obzirom na njihovo reagiranje na promjenu opsega proizvodnje odnosno stupnja zaposlenosti i iskoristivosti kapaciteta. Prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti troškovi mogu biti fiksni, varijabilni, mješoviti i diskrecijski troškovi. (Belak, 1995, 154)

Fiksni troškovi su oni troškovi koji se u masi ne mijenjaju s promjenom razine aktivnosti. Oni su konstantni i nastaju neovisno o razini aktivnosti odnosno o stupnju iskorištenja kapaciteta. Tipični primjeri fiksnih troškova su amortizacija, osiguranje, troškovi administracije i uprave. U većini poduzeća najveći dio troškova upravo fiksni troškovi. Kada se govori o konstantnosti fiksnih troškova pri tome se misli na fiksne troškove u masi. Nasuprot tome postoje je i jedinični fiksni troškovi koji opadaju s povećanjem razine aktivnost, odnosno povećanjem stupnja iskorištenja kapaciteta. Iz toga proizlazi da su ukupni fiksni troškovi konstantni ali jedinično fiksni troškovi opadaju s povećanjem proizvodnje odnosno razine aktivnosti. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 63)

Varijabilni troškovi su troškovi koji reagiraju na promjenu razine aktivnosti odnosno stupnja iskorištenja kapaciteta, na način da se usporedno s porastom razine aktivnosti odnosno padaju usporedno s padom razine aktivnosti. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 63-64) Ako nema aktivnosti, nema ni varijabilnih troškova. Svi varijabilni troškovi ne reagiraju jednako na promjenu razine aktivnosti stoga se još mogu podijeliti na proporcionalno varijabilne koji se mijenjaju u istoj proporciji kao i promjene razine aktivnosti, zatim progresivno varijabilne koji se mijenjaju brže od promjene razine aktivnosti i degresivno varijabilne koji se mijenjaju sporije od promjene razine aktivnosti.

Mješoviti troškovi predstavljaju specifične troškove koji imaju obilježja i fiksnih i varijabilnih troškova. Nazivaju se mješovitima jer imaju i fiksnu i varijabilnu komponentu. Jedan

dio troškova je varijabilan, a drugi dio je fiksni. Često se u računovodstvenoj literaturi još nazivaju i poluvarijabilni troškovi. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 64)

Diskrecijski troškovi nisu ni fiksni ni varijabilni troškovi ni mješoviti, nego nastaju kao posljedica diskrecijskih menadžerskih odluka. Praktični primjeri diskrecijskih troškova jesu: troškovi za oglase, reklame, propagandu, troškovi učenja i uvježbavanja raznih vještina i slično. Primjer, ako količina prodaje padne, ulaganje u reklamu može pomoći da se ona poboljša. Zbog toga menadžeri mogu diskrecijske troškove smanjivati i povećavati po želji ili ih isključiti u potpunosti, neovisno o razini proizvodnih aktivnosti. (Belak, 1995, 158-159)

2.2.6. Klasifikacija troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka

Svaki menadžer se suočava s problemom donošenja odluke koja će omogućiti ostvarenje postavljenog cilja. Poslovna odluka predstavlja izbor između različitih alternativa orijentiranih k ostvarenju cilja. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 65) Kako bi menadžer mogao donijeti odluku mora raspolagati odgovarajućim informacijama koje mu omogućuju i olakšavaju postupak donošenja odluke. Stoga se svi troškovi s aspekta značajnosti za donošenje poslovnih odluka mogu podijeliti a relevantne i irelevantne troškove.

Relevantni troškovi su troškovi koji predstavljaju dio informacija koje služe kao podloga za donošenje poslovnih odluka te se uzimaju u obzir pri donošenju odluka. Relevantni troškovi su budući troškovi koji su različiti kod različitih alternativa te se zbog toga još zovu i diferencijalni troškovi. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 66) U relevantne troškove se uključuju i oportunitetni troškovi koji se mjere koristima koje bi se ostvarile odabirom alternative od koje se odustaje.

Irelevantni troškovi su troškovi koji se ne uzimaju u obzir pri donošenju odluka. To su troškovi koji menadžeru ne koriste kao informacijska podloga za odlučivanje te se isključuju iz analize troškova. (Gulin, Lutilsky, Peršić, 2011, 66)

2.2.7. Klasifikacija troškova prema mogućnosti kontrole

Svi troškovi koji nastaju u poslovanju mogu se kontrolirati na određenoj organizacijskoj razini ukoliko je vremenski period dovoljno dugačak, odnosno za svaki trošak netko je odgovoran. Podjela troškova prema mogućnosti kontrole odnosi se na određenu organizacijsku razinu ili jedinicu u okviru cjelokupne organizacije. Dijele se na kontrolabilne (kontrolirane) i nekontrolabilne (nekontrolirane) troškove.

Kontrolabilni troškovi su troškovi koje određeni menadžer može kontrolirati u promatranom vremenskom razdoblju. To su troškovi kojima menadžer na određenoj organizacijskoj razini ima utjecaj za koje je odgovoran. Mogućnost kontrole nad određenim troškovima uvelike ovisi o organizacijskom razini, to je njegova odgovornost za troškove veća. (Gulin, Lutinsky, Peršić, 2011, 66)

Nekontrolabilni troškovi su troškovi koje određeni menadžer ne može kontrolirati u promatranom vremenskom razdoblju. (Gulin, Lutinsky, Peršić, 2011, 67) To su troškovi nad kojima menadžer nema utjecaja, pa stoga za njih i ne može biti odgovoran.

3. Upravljanje troškovima

Današnje poslovno okruženje karakterizira jačanje konkurencije, razvoj tehnike i tehnologije, skraćenje životnog vijeka proizvoda, rast općih troškova poslovanja te raznovrsnost potreba i želja sve zahtjevnijih kupaca. U takvim uvjetima poslovanja upravljanje troškovima svakodnevno dobiva sve više na značenju. Troškovima se može upravljati samo ako ih se može mjeriti.

3.1. Pojam upravljanja troškovima

Upravljanje troškovima može se definirati kao postizanje menadžerskih ciljeva na temelju optimalnog angažiranja troškova. (Belak, 1995, 130) Osnovni cilj upravljanja troškovima jest postići što veću dugoročnu korist od učinjenog troška ili postići određeni menadžerski cilj uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentu poziciju. (Belak, 1995, 130) U praktičnom smislu, upravljanje troškovima znači podvrgavanje troškova sustavu kontrolinga.

Druga definicija kojom opširnije definira upravljanje troškovima jest da upravljanje troškovima obuhvaća predviđanje, planiranje, budžetiranje i kontrolu troškova te analize koje pokazuju ponašanja troškova ovisno o promjeni okolnosti i uzroke odstupanja od predviđenih troškova s ciljem njihova zadržavanja u prihvatljivim granicama te osiguranja informacija menadžerima za izbor između alternativa koje omogućuju promjene smjerova aktivnosti radi postizanja optimalnih ekonomskih rezultata. (Belak, 1995, 131)

Značenje upravljanja troškovima proizlazi iz praktične činjenice da žrtvovanje resursa koji su u svezi s određenim učincima nije nipošto neograničeno. U tržišnoj ekonomiji troškovi se moraju kretati u ograničenim okvirima. Praktično značenje upravljanja troškovima može se uočiti iz činjenice da nakon odgovora na pitanje može li se nešto proizvesti slijedi pitanje uz kakve troškove je to moguće. (Belak, 1995, 131)

3.2. Razvoj upravljanja troškovima

Upravljanje troškovima je postojao kao nužan uvjet i u prvim počecima tržišne ekonomije, kada je tvrtkom upravljao isključivo njen vlasnik, moderno upravljanje troškovima razvija se tek razvojem menadžmenta i njegovih funkcija, te razvojem računovodstvenih sustava i znanstvenih metoda izučavanja troškova. Razvoj menadžmenta je povezan s razdvajanjem vlasništva od upravljanja te s rastom veličine društva i prelaskom na strategije jednog proizvoda na strategiju diverzifikacije proizvodnje. (Belak, 1995, 131-132)

Razvoj upravljanja troškovima može se povezati s razvojem dviju računovodstvenih disciplina i to s troškovnim i menadžerskim računovodstvom.

Sa stanovišta upravljanja troškovima, financijsko računovodstvo osigurava povijesne podatke o troškovima i informacije o ulozi troškova u računu dobiti/gubitka i bilanci. Troškovno računovodstvo je usmjereno na detaljno određivanje strukture troškova i njihove klasifikacije prilagođene potrebama menadžera, planiranje i kontrolu troškova te donošenje specifičnih menadžerskih odluka u području upravljanja troškovima.

3.3. Metode upravljanja troškovima

U svrhu planiranja i kontrole poslovnih aktivnosti menadžment mora imati informacije o troškovima koji sudjeluju u različitim poslovnim operacijama. Prilikom oblikovanja sustava upravljanja troškovima ključna podloga funkcioniranja tog sustava jest povezivanje odgovornosti za troškove s menadžerima koji ih nadziru. Ta informacija o troškovima pomaže menadžmentu odrediti uklapaju li se pojedine aktivnosti u prihvatljive troškovne okvire. U posljednje vrijeme, koje obilježavaju brze promjene uvjeta proizvodnje i poslovanja, sve je teže odgovoriti na ključna pitanja o troškovima, a to su:

- koliki su stvarni ukupni troškovi svakog proizvoda ili usluge?

- što uzrokuje troškove i moraju li oni biti tako visoki?
- što uraditi da se troškovi smanje ili zadrže u prihvatljivim granicama?
- kakve efekte izazivaju troškovi na ukupan rezultat poduzeća?
- koji menadžeri su odgovorni za troškove i kako ih motivirati na upravljanje troškovima? (Belak, 1995, 132)

Za odgovore na ta pitanja menadžeri trebaju sve veći broj složenih i preciznih informacija o troškovima. U tu svrhu, razvijeni su brojni modeli koji bi trebali osigurati efikasnije upravljanje troškovima. Modele ili metode za upravljanje troškovima su uvjetno razvrstani u pet glavnih grupa:

- Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima,
- Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na procesu,
- Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na aktivnostima,
- Model ciljnih troškova,
- Budžetiranje temeljeno na aktivnostima,
- Model bilance postignuća,
- “Kaizen“ troškovi,
- Analiza vrijednosti,
- Model upravljanja troškovima kvalitete i

drugi menadžerski koncepti kao odrednice utjecaja na razvoj modela informacijskog sustava za upravljanje poslovnim procesima, odnosno cjelokupnim sustavom upravljanja organizacije. (Drljača, 2004, 4)

3.3.1. Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima

Tradicijski model upravljanja troškovima predstavlja najstariji model obračunavanja i upravljanja troškovima poslovanja, a u praksi se koristi već preko sto godina. Osnovna svrha navedenog modela odražava se u mjerenju količine potrošenih inputa u odnosu na broj pojedinačno

proizvedenog proizvoda. (Belak, 1995, 133) Ovaj se sustav temelji na podjeli proizvodnih troškova u sljedeće osnovne skupine:

- troškovi izravnog materijala,
- troškovi direktnog rada,
- troškovi amortizacije,
- troškovi proizvodne režije, i
- troškovi upravne i prometne režije. (Drljača, 2004, 4)

Tradicijski model upravljanja troškovima prati i kontrolira troškove izravnog materijala i direktnog rada po svakoj vrsti proizvoda, odnosno po svakoj jedinici proizvoda ili usluge, dok se troškovi proizvodne i upravne režije pridružuju izravnim troškovima primjenom određene osnovice. Naime, za troškove proizvodne i upravno-prometne režije zna se mjesto troška, ali ne i stvarni učinak, pa se postavlja problem što utvrditi kao osnovicu za raspoređivanje općih troškova na nositelje, a da bi trošak kojim se na taj način opterećuje učinak bio što točnije raspoređen, tj. približan stvarnim općim troškovima koje taj učinak izaziva. (Belak, 1995, 133)

Tradicionalni model upravljanja proizvodnim troškovima daje odgovor na pitanje: "Gdje trošak nastaje."

3.3.2. Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na procesu

Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na procesu oblikovani su na način da prate i vrednuju troškove proizvodnje slijedeći tok procesa proizvodnje po fazama. Ti modeli su se razvili u vrijeme povećanja kompleksnosti proizvodnje i prelaska na strategiju diverzifikacije proizvodnje. (Belak, 1995, 134)

U okviru modela upravljanja troškovima utemeljenim na procesu izravni troškovi materijala i rada terete se i prate po fazama procesa proizvodnje, a troškovi proizvodnje režije dodaju se izravnim troškovima na razini svake faze uz primjenu određenih ključeva rasporeda utemeljenih na troškovnim indikatorima. (Belak, 1995, 134) Trebali bi pokazati uzroke troškova

proizvodne režije i stupanj njihovog pridruživanja izravnim troškovima svake faze u procesu proizvodnje. Oni su usmjereni prvenstveno na reduciranje proizvodnih troškova i unapređenje procesa proizvodnje. Troškovi procesa se nastoje reducirati primjenom sljedećih metoda:

- pojednostavljenje procesa,
- reduciranje promjene u angažiranju resursa,
- unapređenje tijekova procesa,
- oblikovanje bolje kompaktnosti tijekova i skraćenje i
- sinkronizacija procesa. (Belak, 1995, 134)

Prednosti koje se često ističu vezano za ovaj model sastoje se u tome da oni mogu osigurati osnovicu za razumijevanje obrasca ponašanja troškova i analizu vremenskog ciklusa proizvodnje.

3.3.3. Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na aktivnostima

Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na aktivnostima razvijaju se tek od 1984.godine a najveću promociju doživljavaju početkom devedesetih godina. Usprkos svim primjedbama, ABC modeli su danas vrlo popularni u području upravljanja troškovima. ABC modeli se oblikuju na temelju metodologije koja mjeri troškove i performanse aktivnosti, resursa i troškovnih objekata. Oni funkcioniraju na način da se resursi prikupljaju aktivnostima, dok se aktivnosti priključuju troškovnim objektima na temelju opsega korištenja pri realizaciji troškovnih objekata. (Belak, 1995, 135)

ABC modeli su bazirani na glavnoj knjizi. U okviru glavne knjige, troškovi se lociraju na centre aktivnosti temeljen konzumacije aktivnosti uz pomoć prve razine troškovnih indikatora. U okviru centra aktivnosti troškovi se alociraju na troškovne objekte primjenom druge razine troškovnih indikatora. Na temelju takvog rasporeda troškova formiraju se menadžerska izvješća. (Belak, 1995, 135) Utvrđivanje troškova temeljenih na aktivnostima računovodstveni je postupak koji organizaciji omogućuje detektiranje i povezivanje stvarnih troškova sa svakim pojedinačnim proizvodom ili uslugom koja proizlazi iz same organizacije. Sustavnim proučavanjem modela

troškova utemeljenih na aktivnostima identificiralo se pet aktivnosti koje je potrebno provesti pri svakoj analizi troškova u organizaciji:

- analiza aktivnosti,
- analiza izravnih troškova,
- praćenje troškova po aktivnostima,
- uspostava mjerenja izlaznog proizvoda,
- analiza troškova. (Drljača, 2004, 5)

3.3.4. Model ciljnih troškova

Model ciljnih troškova novijeg je datuma. Predstavlja računovodstveni oblik obuhvaćanja i sustavnog mjerenja troškova uključenih u proizvod ili uslugu, s kojima se ostvaruje planirani dobitak. (Drljača, 2004, 5)

Da bi se ciljni troškovi uopće mogli razmatrati nužno je dobro poznavanje i razumijevanje postojeće strukture troškova. To je zbog toga jer je primarni interes organizacije uspostavljanje ravnoteže između kvalitete i funkcionalnosti u kombinaciji s razinom cijene koju tržište prihvaća. Da bi se odluka o ciljnim troškovima mogla realizirati oni moraju biti podijeljeni na pojedine sastavnice proizvoda. U kasnijim fazama to omogućuje njihovo praćenje, utvrđivanje odstupanja kao i njihovih uzroka. Pritom se uvažava princip da troškovi sastavnica proizvoda mogu iznositi samo koliko je doprinos sastavnice korisnosti proizvoda sa stajališta kupca. Na taj način model ciljnih troškova zadržava blizak odnos s tržištem. To je ujedno posebnost modela ciljnih troškova. Daje odgovor na pitanja koliki troškovi smiju biti? (Drljača, 2004, 5)

3.3.5. Budžetiranje temeljeno na aktivnostima

Budžetiranje temeljeno na aktivnostima model je koji polazi od utvrđivanja zahtjeva kupca/korisnika, a ne utvrđivanja troškova. Interes ove metode usmjeren je na kapacitet opreme i stupanj njegove dostatnosti za ispunjenje zahtjeva koje postavlja kupac/korisnik. (Drljača, 2004, 6) Analizirajući kapacitete važno je utvrditi kapacitete opreme i broj zaposlenih. Po izradi početnih kalkulacija ova metoda analizira troškove koji proizlaze iz korištenja materijalnih resursa i ljudskih potencijala. Stoga je ova metoda pogodna menadžmentu za donošenje odluka o razini raspoloživih kapaciteta organizacije i njihovoj dostatnosti za razvoj proizvoda ili usluge koje zahtijeva tržište. Daje odgovor na pitanje koliki su kapaciteti organizacije potrebni za zahtijevani proizvod ili uslugu?

3.3.6. Model bilance postignuća

Model bilance postignuća je model pažljivo odabranog skupa pokazatelja i mjera izvedenih iz strategije tvrtke pomoću kojeg se planiraju i usmjeravaju aktivnosti tvrtke te mjere postignuća iz različitih perspektiva na temelju povezivanja i uravnoteženja najvažnijih čimbenika uspješnosti. (Drljača, 2004, 6)

Ovaj model predstavlja relativno novi pristup kontrolingu u okviru strategijskog menadžmenta, razvijen 90-tih godina 20. stoljeća.

Temelji se na spoznaji o nedostacima postupaka obuhvaćanja troškova i četiri osnovne perspektive putem kojih menadžment ima mogućnost preoblikovanja vlastite vizije i strategije u poslovne aktivnosti. Četiri perspektive razvoja organizacije su:

- financijska perspektiva,
- perspektiva kupaca,
- perspektiva internog poslovnog procesa,
- perspektiva usavršavanja i
- rasta broja zaposlenih. (Drljača, 2004, 6)

3.3.7. „Kaizen“ troškovi

„Kaizen“ troškovi oblikovani su u japanskim poduzećima, a ponajviše je njihova primjena i model obračuna došao do izražaja u automobilskoj industriji Toyota. Suština je ovog modela u kontinuiranom smanjivanju troškova tijekom odvijanja procesa proizvodnje primjenom postupaka. Ovaj model polazi od pretpostavke da se sve uvijek može napraviti bolje. Daje odgovor na pitanje može li još bolje? (Martinović, D., Šunjić-Beus, M, 2007, 7)

3.3.8. Analiza vrijednosti

Analiza vrijednosti razvijena je 40-tih godina 20. stoljeća u kompaniji General Electric Company. Polazi od pretpostavke timskog rješavanja konkretnog problema primjenom funkcijske analize. Model analize vrijednosti postupak je kojim se nastoji djelovati na kontinuirano smanjivanje troškova. Daje odgovor na pitanje mogu li se troškovi još smanjiti? (Drljača, 2004, 6)

3.3.9. Model upravljanja troškovima kvalitete

Model upravljanja troškovima kvalitete svodi se na prepoznavanje, utvrđivanje i optimizaciju troškova kvalitete kao strukturnog elementa ukupnih troškova organizacije.

Troškovi kvalitete su troškovi koji nastaju pri osiguravanju zadovoljavajuće kvalitete i zadobivanju povjerenja u nju, kao i gubici koji se trpe kada ona nije postignuta. U osnovi se dijele na: troškove za kvalitetu (s pojavnim oblicima troškova preventive i ispitivanja) i na troškove zbog (ne)kvalitete (s pojavnim oblicima unutarnjih i vanjskih troškova nedostataka). Nakon što je implementiran djelotvoran sustav prikupljanja, klasifikacije i obrade postojećih troškova kvalitete u organizaciji, pristupa se temeljnoj aktivnosti, a to je upravljanje troškovima kvalitete. (Drljača, 2004, 6)

Svrha rada na troškovima kvalitete, pored ostalog je utvrđivanje nesukladnosti u poslovnim procesima kako bi se trajno otklonio uzrok njihova nastanka i poslovni procesi učinili pouzdanima.

Pod pojmom optimizacije razumijeva se proces dostizanja najpovoljnijeg odnosa ukupnih troškova kvalitete i razine kvalitete koju organizacija nudi kupcu/korisniku radi zadovoljenja njegovih potreba. Troškovi kvalitete prvi se put eksplicite spominju 1933. godine. Model daje odgovor na pitanje koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put? (Drljača, 2004, 7)

4. Primjer upravljanja troškovima na primjeru poduzeća Kraš d.d., Zagreb

Upravljanje troškovima obuhvaća metode pripreme i korištenja informacija za potrebe donošenja konkretnih upravljačkih i poslovnih odluka, ali i procjenjivanje odnosa između troškova i koristi. Značenje troškova je vrlo bitno u poslovanju ili obavljanju neke gospodarske djelatnosti, radi utvrđivanja ekonomskih rezultata poslovanja, utvrđivanja optimalne strukture i intenziteta proizvodnje i procesa pružanja usluga, procjenu ekonomske efikasnosti investicijskih ulaganja, određivanje gornje granice nabavnih cijena kao i donje granice prodajnih cijena, kontrolu ekonomske efikasnosti poslovanja i sl.

4.1. Osnovni podaci poduzeća Kraš d.d.

Kraš, prehrambena industrija d.d. je najveća hrvatska tvrtka koja se bavi proizvodnjom konditorskih proizvoda te ujedno jedna od najvećih u jugoistočnoj Europi čija godišnja proizvodnja prelazi 33.000 tona. Kraš d.d. je industrijski gigant koji je na hrvatskom tržištu upisan kao dioničko društvo i kao takav ima upisan i temeljni kapital u iznosu od 599.448.400,00 kuna koji je podijeljen na 1.498.621 dionicu nominalne vrijednosti 400,00 kuna. Sjedište kompanije je u Zagrebu u ulici Ravnice 48. U sklopu kompanije nalazi se još nekoliko specijaliziranih tvrtki proizvođača koje proizvode pod logom industrije Kraš a to su:

- Mira a.d., Prijedor, BiH
- Karolina d.o.o., Osijek
- Krašcommerce d.o.o., Ljubljana, Slovenija
- Kraš trgovina d.o.o., Široki Brijeg, BiH
- Kraškomerc d.o.o., Skopje, Makedonija
- Kraš Commerce d.o.o, Beograd, Srbija.

Misija poduzeća Kraš d.d. glasi: “Uživajući višegodišnje povjerenje zajednice, tradicijom, kvalitetom i znanjem naših radnika stvaramo nezaboravne, slatke trenutke zadovoljstva”. (Kraš.hr.) Misija poduzeća Kraš vrlo je jasna i jednostavna. To govori o njihovom trudu, posvećenosti i želji

da budu najbolji. Poduzeće Kraš prepoznatljivo je potrošačima raznih profila i dobi. Prema tome, može se zaključiti kako poduzeće slijedi misiju i pretvara je u stvarnost.

Vizija poduzeća Kraš d.d. glasi: “Nastavljajući naše nasljeđe, Kraš vidimo kao snažnu konditorsku kompaniju koja je svojom bogatom ponudom uvijek korak ispred drugih, spremna zadržati konkurentsku prednost u regiji i osvojiti nova tržišta i na taj način ostvarivati zajedničke ciljeve svojih radnika, lojalnih i zadovoljnih potrošača, dioničara, poslovnih partnera, kao i šire zajednice”. (Kraš.hr) Poduzeće Kraš d.d. još je uvijek na vodećoj poziciji na regionalnom tržištu. Vizija je jasna i motivirajuća, te je za sada uspješno ostvaruju.

Ciljevi poduzeća Kraš d.d. su sljedeći: zadovoljstvo kupaca, jačanje brendova, rast i razvoj kompanije, širenje na tržište, inovacije, partnerstva i strateški savezi. S druge strane, strategije Kraša su: strategije ulaganja i rasta, analize tržišta i industrija sektorske studije, koncepti upravljanja i odgovornosti, projekti i studije o konkurentnosti. (Kraš d.d.)

4.2. Struktura troškova u poduzeću Kraš d.d.

Prije same analize troškova radi lakšeg snalaženja u provedbi analize provedena je struktura troškova na primjeru poduzeća Kraš d.d. za 2020. godinu te 2021. godinu te prikazan je udio svakog troška u ukupnim poslovnim troškovima. Podaci su predočeni u sljedećoj tablici a izvor podataka je prikupljen sa službene stranice poduzeća Kraš d.d. Zagreb.

Tablica 1: Struktura troškova poduzeća Kraš d.d.

| P.R. | Iznos u 2020.godini | Udio u ukupnim troškovima | Iznos u 2021. godini | Udio u ukupnim troškovima |
|---|---------------------|---------------------------|----------------------|---------------------------|
| Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u | -9.227.170,00 | -0,92% | 919.029,00 | 0,09% |

| | | | | |
|----------------------------|------------------|--------|------------------|--------|
| tijeku i gotovih proizvoda | | | | |
| Materijalni troškovi | 595.068.854,00 | 59,47% | 640.160.676,00 | 61,68% |
| Troškovi osoblja | 248.964.352,00 | 24,88% | 240.052.490,00 | 23,13% |
| Amortizacija | 53.278.561,00 | 5,32% | 56.510.769,00 | 5,45% |
| Ostali troškovi | 83.841.188,00 | 8,38% | 59.071.832,00 | 5,69% |
| Vrijednosna usklađenja | 13.409.079,00 | 1,34% | 21.608.516,00 | 2,08% |
| Rezerviranja | 4.544.180,00 | 0,45% | 5.727.794,00 | 0,55% |
| Ostali poslovni rashodi | 10.668.685,00 | 1,07% | 13.858.212,00 | 1,34% |
| UKUPNI POSLOVNI RASHODI | 1.000.547.729,00 | 100% | 1.037.909.318,00 | 100% |

Izvor: Autorica, 2022, prema podacima iz financijskih izvještaja Kraš d.d.

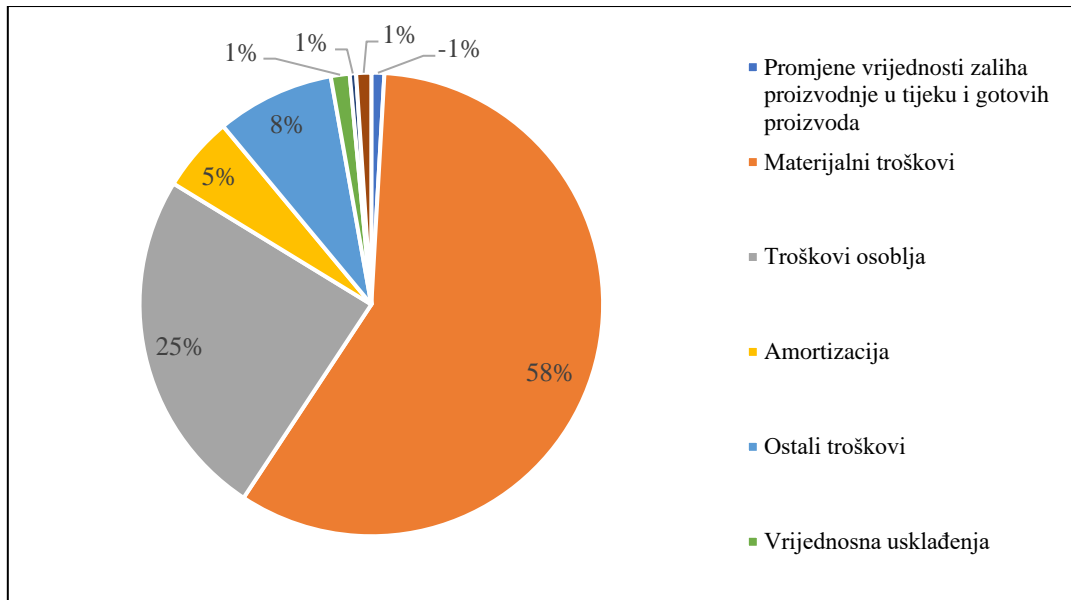
Na temelju dobivenih podataka za promatrana razdoblja provedena je kratka analizu i donesen zaključak na koji način poduzeće Kraš d.d. raspolaže sa troškovima poslovanja. U 2020. godini vidljivo je da su ukupni poslovni rashodi dosta visoki što u odnosu na ukupne rashode

poslovanja čine 98,37% dok financijski rashodi iznose samo 16.564.570,00 kuna odnosno 1,63%. Promatrajući razdoblje iduće godine poslovni rashodi su se povećali u odnosu na prethodnu godinu za 37.361.589,00 kuna odnosno 3,73%. U promatranom razdoblju poslovni rashodi čine 99,15% ukupnih rashoda što je dovelo do povećanja a s time dovelo i do smanjenja financijskih rashoda koji čine 0.85% ukupnih rashoda.

Najveći udio u poslovnim rashodima čine materijalni troškovi te oni čine 59,48% u 2020.godini te 61,68% u 2021. godini u ukupnim poslovnim rashodima. Činjenica da su materijalni troškovi zapravo zauzimaju najveći udio i nije upitna jer se radi o proizvodnom poduzeću. Drugi najveći udio u poslovnim rashodima imaju troškovi osoblja koji u 2020.godini čine 24,89% te u sljedećoj godini imaju pad te iznose 23,12%. Troškovi amortizacije u promatranim razdobljima su približno jednaka, te imaju malo povišenje troškova od 0,13%. Vrijednosna usklađenja, rezerviranja te ostali poslovni rashodi također su u približno jednakim iznosima te nema velikih oscilacija u padu ili povećanju iznosa troškova u promatranim razdobljima.

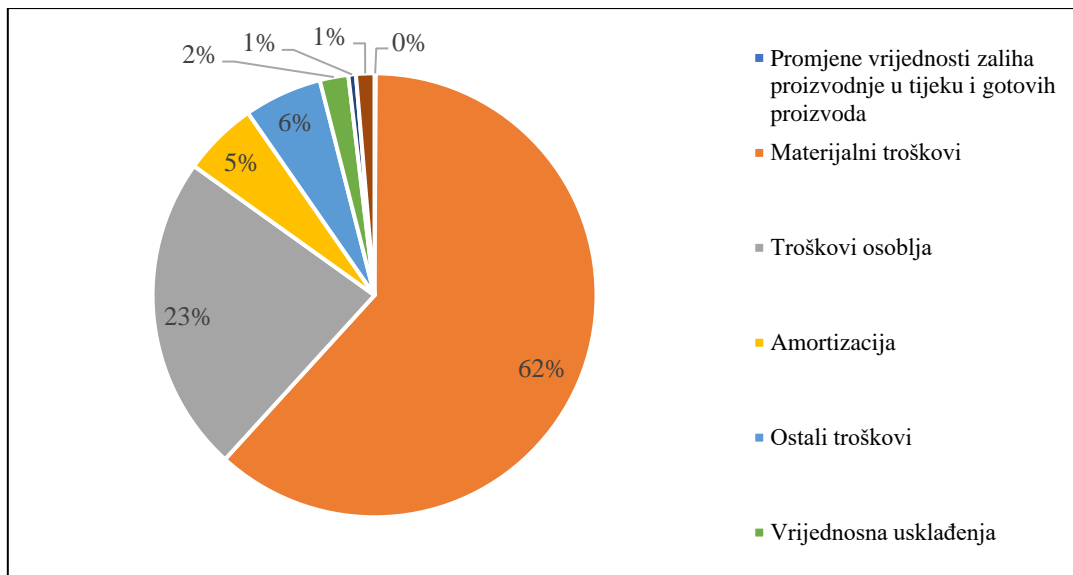
Kako bi se jasnije prikazali udjeli pojedinih troškova u poslovnim rashodima u nastavku su grafički predočena promatrana razdoblja te svaka od kategorija troškova sa prethodno izračunatim udjelima.

Grafikon 1: Struktura troškova na primjeru poduzeća Kraš d.d. za 2020.godinu



Izvor: Autorica, svibanj 2022.

Grafikon 2: Struktura troškova na primjeru poduzeća Kraš d.d. za 2021.godinu



Izvor: Autorica, svibanj 2022.

4.2.1. Materijalni troškovi

Kako je prikazano u strukturi troškova (Tablica 1.) materijalni troškovi iznose 595.068.854,00 kn u 2020. godini te 640.160.676,00 kn u 2021. godini te se materijalni troškovi u ovom dijelu iz ukupnog iznosa razgraničavaju na sve kategorije koje Kraš d.d. kao poduzeće ima u promatranim razdobljima.

Tablica 2: Struktura materijalnih troškova

| | Materijalni troškovi | Iznos u 2020. godini | Udio u % | Iznos u 2021.godini | Udio u % | +/- (u %) |
|----|---|----------------------|----------|---------------------|----------|-----------|
| 1. | Troškovi sirovine i materijala | 453.833 | 76,27 | 510.289 | 79,71 | 12,44 |
| a | Utrošene sirovine i materijal | 426.415 | 93,96 | 479.119 | 93,89 | 12,36 |
| b | Utrošena energija | 25.983 | 5,73 | 29.745 | 5,83 | 14,48 |
| c | Sitan inventar | 1.436 | 0,32 | 1.425 | 0,28 | -0,77 |
| 2. | Troškovi prodane robe | 23.396 | 3,93 | 11.683 | 1,83 | -50,06 |
| 3. | Ostali vanjski troškovi/ troškovi usluga | 117.840 | 19,80 | 118.190 | 18,46 | 0,30 |

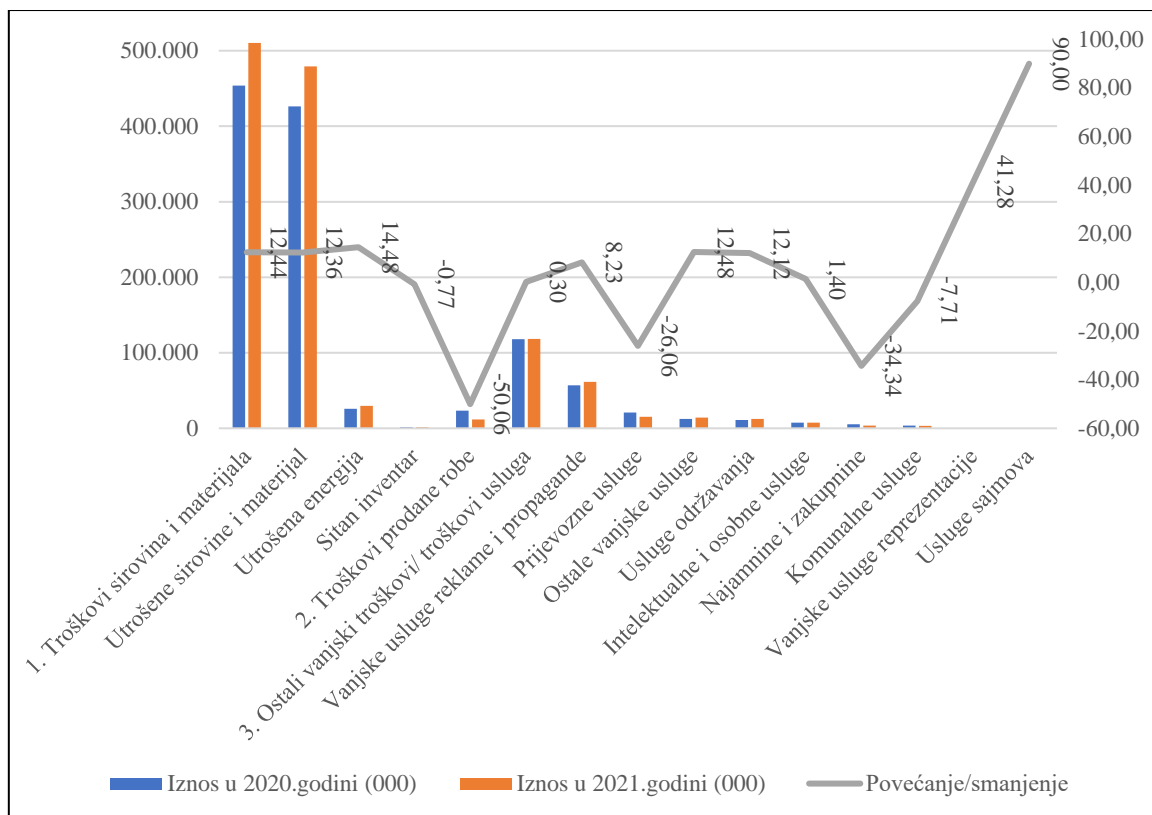
Izvor: Autorica, 2022, prema podacima iz financijskih izvještaja Kraš d.d.

Tablica 3:Struktura materijalnih troškova – nastavak

| | Materijalni troškovi | Iznos u 2020. godini (000) | Udio u % | Iznos u 2021.godini | Udio u % | +/- (u %) |
|----|-------------------------------------|----------------------------|----------|---------------------|----------|-----------|
| a | Vanjske usluge reklame i propagande | 56.743 | 48,15 | 61.414 | 51,96 | 8,23 |
| b | Prijevozne usluge | 20.718 | 17,58 | 15.318 | 12,96 | -26,06 |
| c | Ostale vanjske usluge | 12.552 | 10,65 | 14.119 | 11,95 | 12,48 |
| d | Usluge održavanja | 10.954 | 9,30 | 12.282 | 10,39 | 12,12 |
| e | Intelektualne i osobne usluge | 7.353 | 6,24 | 7.456 | 6,31 | 1,40 |
| f | Najamnine i zakupnine | 5.455 | 4,63 | 3.582 | 3,03 | -34,34 |
| g | Komunalne usluge | 3.594 | 3,05 | 3.317 | 2,81 | -7,71 |
| h | Vanjske usluge reprezentacije | 390 | 0,33 | 551 | 0,47 | 41,28 |
| i | Usluge sajмова | 80 | 0,07 | 152 | 0,13 | 90,00 |
| 4. | Ukupni mat. troškovi | 595.069 | 100 | 640.162 | 100 | 7,58 |

Izvor: Autorica, 2022, prema podacima iz financijskih izvještaja Kraš d.d.

Grafikon 3:Struktura materijalnih troškova



Izvor: Autorica, svibanj 2022.

Uvidom u financijske izvještaje poduzeća Kraš d.d. sastavljanjem podataka u jednu tablicu dobiven je uvid u materijalne troškove s kojima se poduzeće susreće tokom obračunskih razdoblja. Promatrajući razdoblje 2020. godine u materijalne troškove spadaju troškovi sirovina i materijala, troškovi prodane robe te ostali vanjski troškovi odnosno troškovi usluga. Kako je prikazano u tablici 2. vidljivo je da troškovi sirovina i materijala zauzimaju najveći udio u ukupnim materijalnim troškovima, odnosno 76,27% što zapravo i nije upitno jer je riječ o proizvodnom poduzeću te je to ujedno i jedna od glavnih djelatnosti poduzeća. Uvidom u troškove sirovina i materijala dobivamo informacije da najveći iznos troškova odlazi na utrošene sirovine i materijal u iznosu od 426.415.000,00 kn odnosno 93,93% ukupnih troškova sirovina i materijala te ostatak se odnosi na utrošenu energiju i sitni inventar izraženo u postocima 5,73% te 0,32% ukupnih troškova sirovina i materijala. Troškovi prodane robe u 2020. godini iznose 25.983.000,00 kn te udio u ukupnim materijalnim troškovima je 5,73% što je dosta zadovoljavajući postotak. Ostali

vanjski troškovi odnosno u ovom slučaju troškovi usluga dijele se na vanjske usluge reklama, prijevozne usluge, ostale vanjske usluge, usluge održavanja, intelektualne usluge, najamnine i zakupnine, komunalne usluge, vanjske usluge reprezentacije te usluge sajmovi. Troškovi usluga u ukupnim materijalnim troškovima imaju udio od 19,83% te iznose 117.840.000,00kn. Najveći dio troškova u kategoriji troškova usluga odnosi se na vanjske usluge reklame i propagande od 17,58% te nakon toga su prijevozne usluge i usluge održavanja u nešto manjim iznosima ali u odnosu na ostale troškove dosta viši.

Za razdoblje 2021. godine točnije stanje na dan 31.12.2021. godine promatrajući unazad cijelu godinu podjela materijalnih troškova je jednaka te troškovi sirovina i materijala u ovoj godini iznose 79,21% odnosno 510.289.000,00 kn. U troškovima sirovina i materijala preostali dio zauzimaju sitni inventar i utrošena energija. Troškovi prodane robe u iznosu od 11.683.000,00 kn u odnosu na ukupne materijalne troškovi iznosi 18,46%. U ostalim vanjskim troškovima podjela je jednaka u odnosu na prethodnu godinu te nemaju dodatnih troškova, kao i u prethodnoj godini najveći udio u ukupnim materijalnim troškovima zauzimaju vanjske usluge reklame i propagande u udjelu od 12,96% ukupnim troškova usluga te prijevozne usluge i usluge održavanja.

Usporedbom promatrajućih razdoblja također vidljive su promjene u porastu i padu troškova. Sami ukupni materijalni troškovi u 2021. godini su porasli za 45.093.000,00 kn odnosno za 7,58%, gledajući sa aspekta iznosa u kunama nije mali porast troškova iako ne podrazumijeva da poslovanje ide u negativnom pravcu jer iako je došlo do porasta troškova ujedno je došlo i do porasta prihoda poslovanja. Povećanje troškova u odnosu na 2020. godinu prati i u kategoriji troškova sirovina i materijala za 12,44% što za samo poduzeće nije problem ukoliko se poveća opseg posla i potražnja za proizvodima koje poduzeće nudi tržištu pa sukladno tome dovelo je do povećanja troškova utrošenih sirovina i materijala te utrošene energije za 12,36% i 14,48%. Smanjenje troškova je vidljivo u troškovima prodane robe. S obzirom da troškovi prodane robe su se smanjili za 50,06% uvid u smanjenje bi najbolje dobili provedbom FIFO metode ili metode prosječnih ponderiranih troškova, ali prema podacima iz financijskih izvještaja razlog smanjenja troškova može biti ili smanjenje nabavne vrijednosti robe, smanjenje carine, troškova prijevoza i rukovođenja te drugi troškovi koji dovode robu u stanje i mjesto prodaje. Ostali vanjski troškovi

su u ovom slučaju zapravo troškovi usluga koji su u odnosu na prethodnu godinu se povećali za 0,30% što ne predstavlja veliko povećanje pa ih se tretira kao podjednakima.

4.2.2. 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. (Vinković Kravaica, Ribarić Aidone, 2007, 379) U nastavku kroz tablični prikaz iskazani su troškovi neto plaća i nadnica, troškovi poreza i doprinosa iz plaće, doprinosi na plaće i ukupni troškovi osoblja za 2020. i 2021. godinu.

Tablica 4: Troškovi osoblja

| Troškovi osoblja | Iznos u 2020. godini | Udio (%) | Iznos u 2021. godini | Udio (%) | +/- (%) |
|--------------------------------------|----------------------|----------|----------------------|----------|---------|
| Neto plaće i nadnice | 165.312.799,00 | 66,40 | 154.802.535,00 | 64,49 | -6,36 |
| Troškovi poreza i doprinosa iz plaće | 53.469.968,00 | 21,48 | 56.484.631,00 | 23,53 | 5,64 |
| Doprinosi na plaće | 30.181.585,00 | 12,12 | 28.765.324,00 | 11,98 | -4,69 |
| Ukupni troškovi osoblja | 248.964.352,00 | 100 | 240.052.490,00 | 100 | -3,58 |

Izvor: Autorica, 2022, prema podacima iz financijskih izvještaja Kraš d.d..

Promatrajući razdoblje 2020.godine poduzeće Kraš d.d. broji 1531 zaposlenika te ukupni troškovi osoblja iznose 248.964.352,00 kn. Troškovi neto plaće i nadnice same po sebi zauzimaju najveći udio troškova jer je to cijena rada radnika na mjesečnoj bazi a u ovom slučaju promatrano

kroz cijelu godinu pa tako i u ovom slučaju oni iznose 66,40% ukupnih troškova osoblja. Sljedeća kategorija su troškovi poreza i doprinosa iz plaća koje snosi poslodavac i zauzimaju udio od 21,48% ukupnih troškova dok sami doprinosi na plaće iznose 12,12%. U 2021. godini poduzeće Kraš d.d. broji 1547 zaposlenika, 16 zaposlenika više u odnosu na prethodnu godinu pa s time ukupni troškovi osoblja u ovoj godini iznose 240.052.490,00 kn. Neto plaće i nadnice u 2021. godini iznose 64,49% ukupnih troškova te ostatak se odnosi na troškove poreza i doprinosa iz plaće (23,53%) i doprinosa na plaću (11,98%).

Usporedbom dva promatrana razdoblja stavljajući 2020.godinu kao bazu vidljivo je da je osim povećanja broja radnika, ujedno su smanjeni i troškovi plaća i nadnica za 6,36% što s obzirom na povećanje broja radnika i nije pozitivno. Smanjenje troškova plaća se može opravdati zbog novonastale situacije zbog situacije sa pandemijom, te smanjenjem broj sati radnika na mjesečnoj bazi, te veliki broj radnika je pušten na rad od kuće ili na takozvano čekanje koje je bilo financirano od strane države u iznosu od 4.000,00 kn po zaposleniku. U 2021. godini prikazano je povećanje troškova poreza i doprinosa iz plaće za 5,64%, objašnjenje za povećanjem troškova pronalazimo u samom Zakonu o doprinosima koji se svake godine mijenja za tekuću godinu te obuhvaćaju i porez na dohodak, prirez te doprinos za mirovinsko osiguranje (na temelju generacijske solidarnosti i individualne kapitalizirane štednje). Doprinosi na plaće su se u odnosu na prethodnu godinu smanjili za 4,69%.

4.2.3. Amortizacija

Amortizacija je postupno proporcionalno trošenje dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, tijekom njezina vijeka uporabe. Radi se zapravo o procesu raspoređivanja troška nabave imovine. Osnovna namjena amortizacije je da se vrijednost imovine odnosno iznosa utrošenog u nabavu neke imovine ili investicije postepeno prenosi na troškove, odnosno na vrijednost novog proizvoda ili usluge.

Poduzeće Kraš, kao i druga proizvodna poduzeća, posjeduje mnogo imovine čija ekonomska korist s vremenom opada te podliježe amortizaciji.

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

- razdoblje u kojem se očekuje da će imovina biti dostupna subjektu za upotrebu,
- broj proizvoda ili sličnih jedinica koje subjekt očekuje ostvariti od te imovine. (Gulin et.al, 2018, 202)

Procijenjeni vijek trajanja upotrebe imovine za poduzeće Kraš d.d. Zagreb:

- građevinski objekti – procijenjeni vijek trajanja od 10 do 66 godina,
- postrojenja i oprema – procijenjeni vijek trajanja od 4 do 10 godina,
- transportna sredstva – procijenjeni vijek trajanja od 4 do 10 godina.

Predmeti dugotrajne imovine čija je pojedinačna nabavna vrijednost u trenutku nabave manja od 3.500,00 kn mogu se priznati u porezni rashod jednokratno u trenutku njihova stavljanja u uporabu. Naime, prema odredbama Zakona o porezu na dobit, dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je trošak nabave veći od 3.500,00 kn i vijek uporabe dulji od godinu dana. (NN br. 143/14, čl. 12.)

Tablica 5: Vijek upotrebe i porezno dopustive amortizacijske stope

| R.B. | Naziv imovine | Godišnja amortizacijska stopa | Amortizacijski vijek u godinama |
|------|--|-------------------------------|---------------------------------|
| 1. | Građevinski objekti | 5% | 20 |
| 2. | Brodovi – veći od 1000 BRT | 5% | 20 |
| 3. | Osobni automobili | 20% | 5 |
| 4. | Vozila (teretna) i mehanizacija | 25% | 4 |
| 5. | Oprema (strojevi, uređaji, postrojenja, cjevovodi, aparati, pokućstvo i dr.) | 25% | 4 |
| 6. | Računala i računalna oprema, software, telekomunikacijska oprema | 50% | 2 |
| 7. | Nematerijalna imovina | 25% | 4 |
| 8. | Osnovno stado | 20% | 5 |
| 9. | Ostala imovina | 10% | 10 |

Izvor: Belak: 2018, 698

Početak obračuna amortizacije može se razlikovati ako usporedimo zahtjeve računovodstvenih standarda i odredbe Zakona o porezu na dobit. Naime, kada je riječ o dugotrajnoj materijalnoj imovini, standardi nalažu da amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za uporabu, odnosno kad se nalazi na lokaciji i u uvjetima potrebnima za korištenje s namjerama

menadžmenta. U slučaju da se korisni vijek trajanja promijenio, društvo donosi odluku o promjeni računovodstvenih procjena.

Prilikom obračuna troška amortizacije poduzeće Kraš d.d. koristi linearnu metodu obračuna.

Tablica 6: Amortizacija

| Amortizacija | Iznos u 2020.godini | Udio (%) | Iznos u 2021. godini | Udio (%) | +/- (%) |
|---|---------------------|----------|----------------------|----------|---------|
| Amortizacija nekretnina, postrojenja i opreme | 47.680 | 89,49 | 51.078 | 90,39 | 7,13 |
| Trošak amortizacije imovine s pravom uporabe | 4.116 | 7,73 | 4.780 | 8,46 | 16,13 |
| Trošak amortizacije nematerijalne imovine | 1.147 | 2,15 | 588 | 1, | -48,74 |
| Trošak amortizacije biološke imovine | 337 | 0,63 | 64 | 0,11 | -81,01 |
| Ukupni trošak amortizacije | 53.280 | 100 | 56.510 | 100 | 6,06 |

Izvor: Autorica, 2022, prema podacima iz financijskih izvještaja Kraš d.d.

Amortizacija je postepeno trošenje imovine, u ovom slučaju su 4 kategorije amortizacije u promatranim razdobljima odnosno amortizaciju nekretnina, postrojenja i opreme, imovine s pravom uporabe, nematerijalne imovine i biološke imovine.

Sve kategorije su prisutne u promatranim razdobljima. U 2020. godini ukupni troškovi amortizacije iznose 53.280.000,00 kn te najveći udio zauzimaju troškovi amortizacije nekretnina, postrojenja i opreme u udjelu od 89,49% te nakon toga trošak amortizacije imovine s pravom uporabe 7,73%, nematerijalne imovine i najmanji udio je trošak amortizacije biološke imovine.

U 2021. godini ukupni trošak amortizacije iznosi 56.510.000,00 kn te kako je isto kao i u prethodnoj godini da najveći udio zauzimaju nekretnine, postrojenje i oprema u udjelu u ukupnim troškovima amortizacije od 90,39% te onda troškovi amortizacije imovine s pravom uporabe i nematerijalne imovine dok troškova amortizacija biološke imovine ima sve manje te zauzimaju udio manji od 1 % točnije 0,11%.

Usporedno promatrajući dvije godine sami troškovi amortizacije u odnosu na baznu godinu (2020. godina) su se povećali za 6,06% i to najviše u troškovima amortizacije imovine s pravom uporabe za 16,13% i slijedom su trošak amortizacije nekretnina, postrojenja i opreme gdje je došlo do povećanja za 7,13%. U promatranim razdobljima također je vidljivo i drastično smanjenje troškova i to u kategoriji troškova amortizacije biološke imovine za 81,01% jer kako je prethodno navedeno u 2021. godini troškovi su se sveli na minimum, zatim je vidljiv i pad u troškovima amortizacije nematerijalne imovine za 48,74%.

Poduzeće Kraš d.d. raspolaže velikom imovinom u pogledu nekretnina, nematerijalne imovine, imovine s pravom uporabe a radi lakšeg razumijevanja o kojim vrstama imovine se koriste razvrstati će se po skupinama. Nematerijalna imovina koju poduzeće Kraš d.d. posjeduje a sklona je amortizaciji su ulaganja u tuđu imovinu i software s kojim poduzeće posluje. U kategoriju amortizacije nekretnina, postrojenja i opreme spadaju građevinski objekti, postrojenja i opreme, alati, inventar i transportna imovina te ostala materijalna imovina. Trošak amortizacije imovine s pravom uporabe odnosi se na građevinske objekte, informatičku opremu, te vozila i viličare.

4.2.4. Troškovi rezerviranja

Rezerviranje je obveza nepredviđenog vremena ili iznosa, a priznaje se kao rashod ako i samo ako:

- poduzetnik ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlih događaja,
- je vjerojatno da će podmirenje obveza zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi i
- iznos obveze se može pouzdano procijeniti.

Računovodstvo rezerviranja vrlo je značajno iz sljedeća dva razloga. Prvi razlog je što su rezerviranja i njihove promjene često značajne za financijski položaj i uspjeh subjekta. Drugi razlog je što u računovodstvenim standardima postoji vrlo malo uputa o njihovu obračunavanju i objavljivanju. Posljedica navedenog može biti obračunavanje rezerviranja na različite načine od strane poduzeća. U troškove rezerviranja moguće je priznati troškove otpremnina, troškove po započetim sudskim sporovima, troškove u jamstvenim rokovima, rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava i druge troškove.

Poduzeće Kraš d.d. u promatranim razdobljima ima samo rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze koje su u 2020. godini iznosili 4.544.150,00 kn te u razdoblju 2021. godine povećali su se na 5.727.794,00 kn odnosno vidljivi je povećanje za 26,06%. Razlog povećanja ne gledajući samo sa teoretskog aspekta moguć je i zbog eventualnog odlaska u mirovinu određenog broja zaposlenika, ili isplate otpremnine zaposlenicima koji više ne rade za Kraš d.d., također tu su i eventualne moguće situacije koje Kraš d.d. kao poduzeće mora unaprijed planirati radi situacije koja je u tom periodu se događala sa virusom.

4.2.5. Ostali troškovi

Svi ostali troškovi koji nisu materijalno značajni kod poslovnog subjekta mogu se evidentirati u zasebnoj kontnoj skupini koja se uobičajeno naziva Ostali troškovi poslovanja. (Gulin et.al. 2018, 230)

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

- 460 – Dnevnice za služena putovanja i putni troškovi,

- 461 – Nadoknade troškova, darovi i stipendije,
- 462 – Otpremnine, darovi, nagrade za radne rezultate, potpore, premije osiguranja i jubilarne nagrade,
- 463 – Troškovi reprezentacije i promidžbe (interne),
- 464 – Premije osiguranja,
- 465 – Bankovne usluge i troškovi platnog prometa,
- 466 – članarine, nadoknade i slična davanja,
- 467 – Porezi koji ne ovise o dobitku i pristojbe,
- 468 – Troškovi prava korištenja (osim najmova) i troškovi članova uprave,
- 469 – Ostali troškovi poslovanja – nematerijalni. (RRif, 2021, 29)

U nastavku iskazani su troškovi kao što su: naknade troškova radnicima i materijalna prava i potpore, troškovi ugovora o djelu, naknade članovima uprave i nadzornog odbora i autorski honorari, reprezentacija, troškovi zaštite na radu i zaštite okoliša, porezi i doprinosi koji ne ovise o rezultatu, premije osiguranja, bankarske usluge i članarine udruženjima, troškovi za stručnu literaturu, usavršavanje i obrazovanje, naknade za zbrinjavanje ambalažnog otpada i drugi.

Tablica 7: Ostali troškovi poduzeća Kraš d.d.

| Naziv | Iznos u 2020. godini (000) | Udio (%) | Iznos u 2021. godini (000) | Udio (%) | +/- (%) |
|---|----------------------------|----------|----------------------------|----------|---------|
| Naknade troškova zaposlenima | 55.076 | 56,27 | 40.235 | 51,86 | -26,9 |
| Pomoć i ostala davanja | 11.312 | 11,56 | 1.556 | 2,01 | -86,2 |
| Doprinosi, članarine i druga davanja | 5.369 | 5,49 | 5.793 | 7,47 | 7,9 |
| Premije osiguranja | 4.094 | 4,18 | 4.025 | 5,19 | -1,7 |
| Gubici od fer vrednovanja ulaganja u nekretnine | 3.597 | 3,67 | 7.316 | 9,43 | 103,4 |
| Neiskorišteni dani godišnjeg odmora | 3.461 | 3,54 | 6.193 | 7,98 | 78,9 |
| Naknade članovima nadzornog odbora | 2.555 | 2,61 | 1.648 | 2,12 | -35,5 |
| Dnevnice za službena putovanja i putni troškovi | 1.647 | 1,68 | 1.531 | 1,97 | -7,0 |
| Gubici od umanjenja vrijednosti ulaganja u nekretnine | 1.420 | 1,45 | 181 | 0,23 | -87,3 |
| Jubilarne nagrade i otpremnine za mirovinu | 1.084 | 1,11 | 324 | 0,42 | -70,1 |

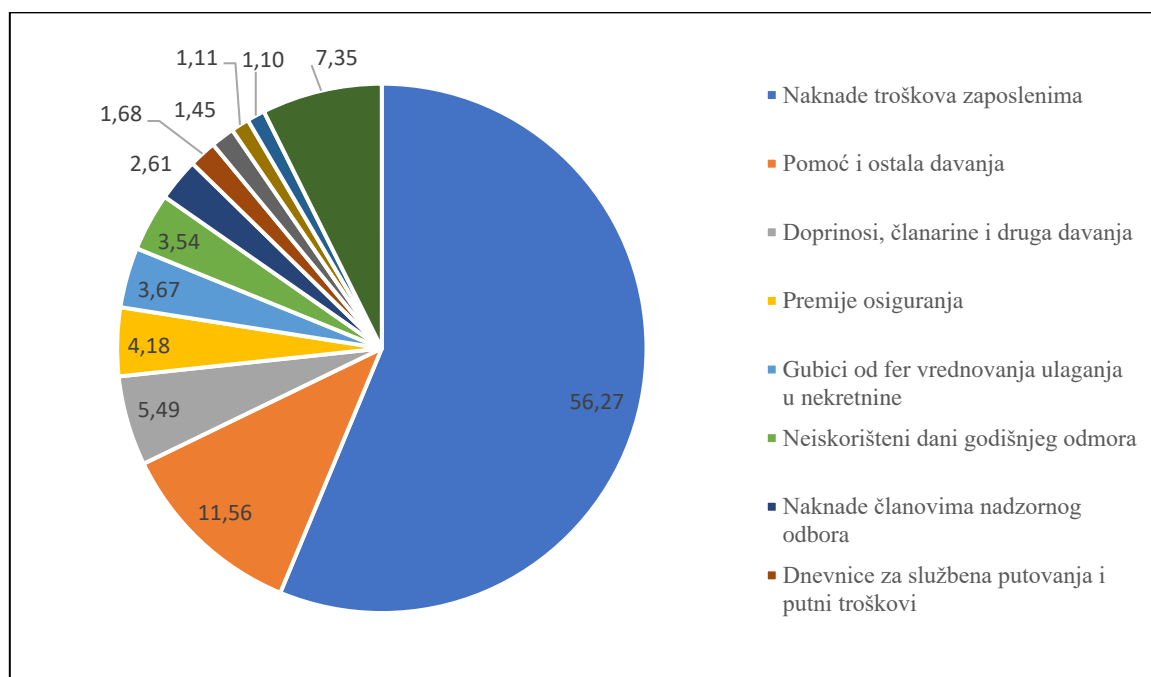
Izvor: Autorica, 2022, prema podacima iz financijskih izvještaja Kraš d.d.

Tablica 8: Ostali troškovi – nastavak

| Naziv | Iznos u 2020. godini (000) | Udio (%) | Iznos u 2021. godini (000) | Udio (%) | +/- (%) |
|--|----------------------------|----------|----------------------------|----------|---------|
| Porezi koji ne ovise o rezultatu i takse | 1.075 | 1,10 | 707 | 0,91 | -34,2 |
| Ostali nematerijalni troškovi poslovanja | 7.195 | 7,35 | 8.074 | 10,41 | 12,2 |
| Ukupni ostali troškovi | 97.883 | 100,00 | 77.586 | 100,00 | -20,7 |

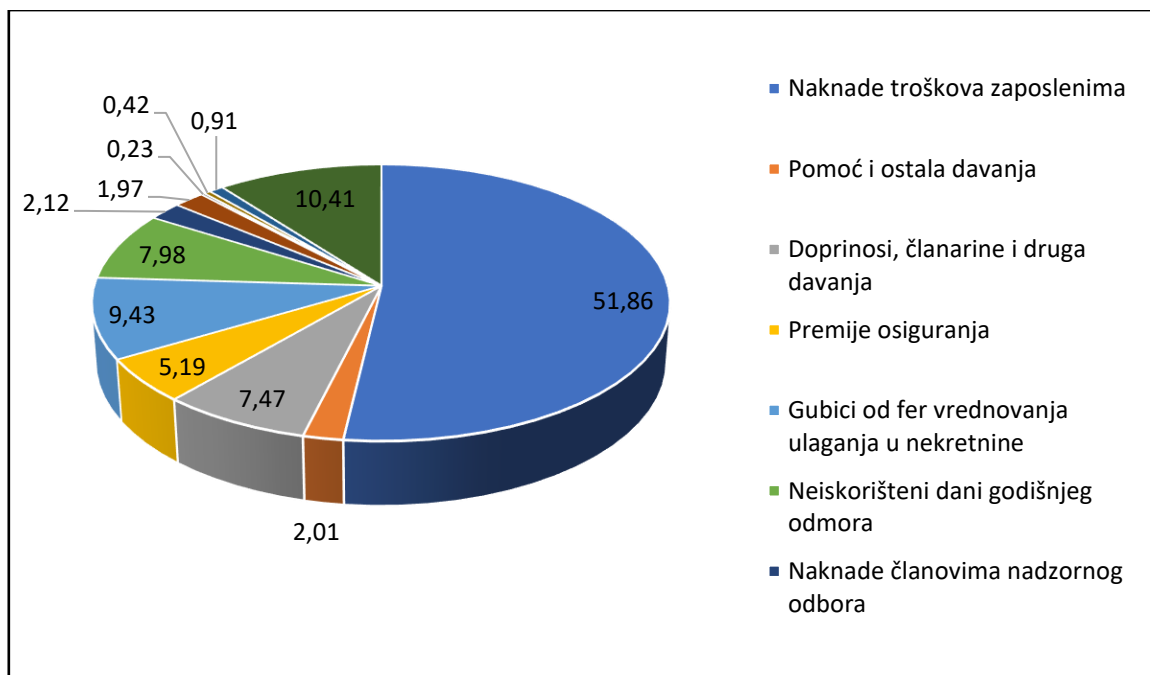
Izvor Autorica, 2022, prema podacima iz financijskih izvještaja Kraš d.d

Grafikon 4: Ostali troškovi poduzeća Kraš d.d. za 2020. godinu



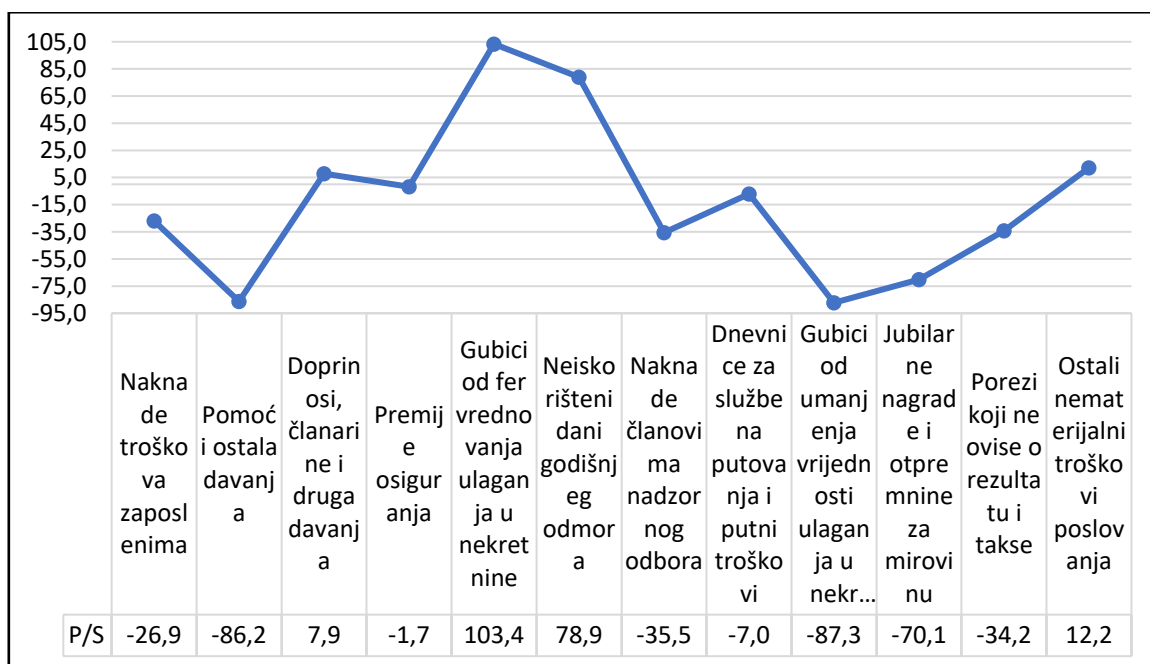
Izvor: Autorica, 2022, prema podacima iz financijskih izvještaja Kraš d.d.

Grafikon 5: Ostali troškovi poduzeća Kraš d.d. za 2021. godinu



Izvor: Autorica, 2022, prema podacima iz financijskih izvještaja Kraš d.d.

Grafikon 6: Povećanje/smanjenje ostalih troškova poduzeća Kraš d.d. u odnosu na 2020. godinu



Izvor: Autorica, 2022, prema podacima iz financijskih izvještaja Kraš d.d.

Ukupni ostali troškovi poduzeća Kraš d.d. prema postavljenom kriteriju za 2020. godinu bude bazna godina se smanjuju za 20,7%. Promatrajući razdoblje 2020. godine najveći udio u ukupnim ostalim troškovima poslovanja su naknade troškova zaposlenima koji čine 56,27% te drugi najveći udio zauzimaju pomoći i davanja sa udjelom od 11,56%. Naknade troškova zaposlenima u 2020. godini iznose 55.076 tisuća kuna te se odnose na troškove prijevoza na posao i s posla 7.701 tisuću kuna, otpremnine prilikom odlaska u mirovinu 765 tisuća kuna, otpremnine po sporazumu i zbog poslovno i osobno uvjetovanog otkaza 33.614 tisuća kuna, naknade troškova prehrane radnicima 9.323 tisuće kuna, prigodne nagrade 1.665 tisuća kuna, nagrade za poslovne rezultate 1.393 tisuće kuna i ostale naknade troškova zaposlenima 615 tisuće kuna. Pomoći i ostala davanja iskazane u 2020. godini u iznosu 11.312 tisuća kuna čine prigodne nagrade 4.372 tisuće kuna, nagrade za poslovne rezultate 5.343 tisuće kuna, darovanja 490 tisuća kuna, pomoći zaposlenima (radi smrti zaposlenog i člana uže obitelji, radi bolovanja i sl.) 1.025 tisuća kuna, naknade učenicima i studentima 51 tisuća kuna i ostale pomoći i davanja 31 tisuća kuna (2019. godine 1.918 tisuća kuna koje se odnose na darovanja 925 tisuća kuna, pomoći zaposlenima (radi smrti zaposlenog i člana uže obitelji, radi bolovanja i sl.) 405 tisuća kuna, darovi djeci zaposlenih povodom praznika 235 tisuća kuna, naknade učenicima i studentima 63 tisuće kuna i ostale pomoći i davanja 290 tisuća kuna. Sa manjim udjelima u ukupnim troškovima ali također nisu zanemarivi su premije osiguranja u iznosu 4.094 tisuće kuna, neiskorišteni godišnji odmori koji u promatranom razdoblju čine 3,54%, također su troškovi dnevnica za službena putovanja u postotku od 1,68%.

U odnosu na prethodnu godinu ukupni ostali troškovi poduzeća Kraš d.d. smanjili su se za 20,07%. Najveći udio u ukupnim troškovima i dalje zauzimaju naknade troškova zaposlenima sa udjelom od 51,86% što predstavlja smanjenje u odnosu na prethodnu godinu za 4,41%. Naknade troškova zaposlenima u 2021. godini iznose 40.235 tisuća kuna te se odnose na troškove prijevoza na posao i s posla 7.284 tisuće kuna, otpremnine prilikom odlaska u mirovinu 474 tisuće kuna, otpremnine po sporazumu i zbog poslovno i osobno uvjetovanog otkaza 12.818 tisuća kuna, jubilarne nagrade 646 tisuća kuna, prigodne nagrade 7.437 tisuća kuna, nagrade za poslovne rezultate 1.950 tisuća kuna, naknade troškova prehrane radnicima 9.148 tisuća kuna, premije dodatnog osiguranja 224, pomoć djelatnicima 144 tisuće kuna i ostale nadoknade troškova 111 tisuća kuna. Drugi najveći udio u ukupnim troškovima se ne odnosi na pomoć i ostala davanja kao

u prethodnom razdoblju, u ovom razdoblju udio zauzimaju doprinosi, članarine, neiskorišteni dani godišnjeg odmora te gubitci od fer vrednovanja ulaganja u nekretnine. Što sukladno tome da je došlo do povećanja pojedinih navedenih kategorija u odnosu za prethodnu godinu kao što su doprinosi, članarine i druga davanja za 7,9%, također jedan od najvećih porasta je vidljiv u kategoriji neiskorištenih dana godišnjeg odmora koji su porasli ta 78,9%. U 2021. godini kako je došlo do smanjenja ukupnih troškova, tako je došlo i do smanjenja većeg broja troškova, kao što su u najvećem postotku jubilarne nagrade i otpremnine za mirovinu za 70,1% te pomoći i davanja za 86,2% koje su u prethodnim razdobljima bile jedne od najvećih udjela u ukupnim ostalim troškovima. Također vidljivo je smanjenje i u naknadama članovima nadzornih odbora i porezima koji ne ovise o rezultatima i taksama.

5. ZAKLJUČAK

Svrha svakog poslovnog subjekta na tržištu je uspješno poslovanje i ostvarivanje profita, a najveća prepreka u ostvarivanju profita su troškovi.

Upravljanje troškovima na primjeru poduzeća Kraš d.d. rezultiralo je boljim razumijevanjem samih troškova, te razlikovanje sličnih pojmova koji se susreću sa troškovima, olakšalo snalaženje po financijskim izvještajima te samo razumijevanje istih. S obzirom na važnost troškova u poslovanju, razvijen je poseban smjer upravljanja koji se naziva upravljanje troškovima. Radi se o procesu kojim se postižu menadžerski ciljevi na temelju optimalnog angažiranja troškova. Cilj ovog procesa nije u potpunosti isključiti troškove, već ih optimizirati i postići što veću dugoročnu korist od nastalog troška. Proces obuhvaća predviđanje, planiranje, budžetiranje, kontrolu te analizu troškova. Potrebno ga je provoditi kontinuirano da bi se dugoročno mogli vidjeti rezultati. Kraš d.d. kao poduzeće zahvaljujući kvaliteti, tradiciji i snažnim brendovima je već dugi niz godina vodeći konditorski proizvođač u jugoistočnoj Europi. Kraš je danas suvremeno organizirana kompanija koja se uspješno prilagođava izazovima tržišta. Usprkos nastavku pandemije COVID-a 19 i ekonomskih posljedica koje prate tu krizu Kraš d.d. je na domaćem i većini izvoznih tržišta ostvarila bolje prodajne rezultate.

Kraš d.d. Zagreb kao poduzeće posluje pozitivno odnosno sa dobiti u promatranim razdobljima, 2020. godinu završavaju sa dobiti od 25.138 tisuća dok u 2021. godini dobit iznos 30.135 tisuća te ostvaruju porast u dobiti za 16,38%. Ukupni ostvareni konsolidirani prihodi u 2021. godini iznose 1.085,3 milijuna kuna i veći su od ostvarenih u 2020.g. za 4,1%, dok prihodi od prodaje iznose 1.048,6 milijuna kuna. Ukupni konsolidirani rashodi ostvareni su u iznosu od 1.046,8 milijuna kuna što je za 2,9% više nego u 2020. Na poslovanje se negativno reflektira i uvelike utječe i poskupljenje cijena nekih strateških sirovina. Najizraženije poskupljenje bilo je kod biljnih masti +27,5%, šećera +7,8%, mlijeka u prahu 7,1% te kod pšeničnih brašna 6,6%. Nakon pokrića ukupnih rashoda poslovanja, ostvarena dobit Kraš d.d. Zagreb iznosi 38,4 milijuna (30,3 milijuna kuna za 2020. godinu) kuna, a nakon oporezivanja ostvarena je neto dobit od 30,1 milijun kuna (25,1 milijun kuna za 2020. godinu).

Ukupni troškovi poslovanja poduzeća Kraš d.d. su se povećali u 2021. godini za 3,60% što zapravo na situaciju u to vrijeme i nije značajno velik porast troškova. Kako je i samo poduzeće proizvodno jasno je najveći udio zauzimaju materijalni troškovi i do 60% ukupnih troškova. Kako je došlo do povećanja ukupnih troškova u 2021. godini također je došlo i do povećanja materijalnih troškova kao jedne od važnijih kategorija za poslovanje samog poduzeća. Kako je i definirano riječ je o proizvodnom poduzeću te se prilikom proizvodnje koriste se brojni strojevi. Budući da strojevi imaju određeni vijek trajanja njihova vrijednost opada iz godine u godinu. Stoga je potrebno obračunavati troškove amortizacije svakog pojedinog stroja unutar proizvodnog poduzeća. Do danas je osmišljeno više metoda obračuna troška amortizacije, no samo je jedna od njih zakonski propisana. Riječ je linearnoj metodi vrednovanja troška amortizacije. U odnosu na prethodnu godinu manji su udjeli povećanja troškova u poljima amortizacije koja se odnosi na nekretnine, postrojenja, opremu, imovinu sa pravom korištenja i drugi, te također i rezerviranja u pogledu rezerviranja za mirovine, otpremnine i drugi za 26%. Ostali rashodi i troškovi osoblja prate pad u 2021. godini u odnosu na prethodnu za 20,7% i 3,58% za troškove osoblja, u ovom slučaju s obzirom na situaciju koja je pogodila tržište i cijeli svijet sa pandemijom.

Iz svega prethodno navedenog na temelju provedenog upravljanja troškovima pozitivno se potvrđuje postavljena hipoteza odnosno da upravljanje troškovima ima pozitivan utjecaj na samo poslovanje poduzeća. Primjenom upravljanja troškovima dobiveni su podaci o poslovanju poduzeća unutar promatranih razdoblja te kako pojedina kategorija troškova utječe na uspjeh poduzeća.

POPIS LITERATURE

Knjige:

Baričević, E., Kožul, M., Računovodstvo rezerviranja i vremenskih razgraničenja, Dopika d.o.o., Zagreb, 1997.

Belak, V. et al., Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, RRif Plus, Zagreb, 2006.

Belak, V., Menadžersko računovodstvo, RRIFplus, Zagreb, 1995.

Belak, V., Vundrić, N., Osnove suvremenog računovodstva, RRiF, Zagreb, 2012.

Drljača, M., Mala enciklopedija kvalitete, V.dio - Troškovi kvalitete, Oskar, Zagreb, 2004.

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

Gulin, D., Dražić Lutilsky, I., Peršić, M. Upravljačko računovodstvo, Rif, Zagreb, 2011.

Kemp, S., Dunbar, E., Budžetiranje za menadžere, Mate, Zagreb, 2018

N. Anthony, R., S. Reece, J., Računovodstvo, Financijsko i upravljačko računovodstvo, RRiF, Zagreb, 2004.

Peršić, M, Janković S., Menadžersko računovodstvo hotela, Rif, Zagreb, 2006.

Vinković-Kravaica, A., Ribarić-Aidone, E., Krivačić, D., Abeceda računovodstva - u teoriji i praksi, Veleučilište u Rijeci i Veleučilište u Karlovcu, Rijeka, Karlovac, 2007.

Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Računovodstvo – temelj donošenja poslovnih odluka, Veleučilište u Rijeci, Rijeka, 2009.

Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L., Osnove računovodstva, HZRFD, Zagreb, 2007.

Internetski izvori:

Drljača, M., Metode upravljanje troškovima, Električka, broj 4, 2004, <https://www.bib.irb.hr/580523>, 10.05.2022.

Kraš d.d., Godišnji financijski izvještaj za 2021. s izvještajem revizora KONSOLIDIRANO, <https://www.kras.hr/hr/o-nama/informacije-za-investitore/financijska-izvjesca?y=2021>, 02.05.2022.

Kraš d.d., O nama i povijest Kraša, <https://www.kras.hr/hr/o-nama/o-nama/povijest-krasa/1910>, 02.05.2022.

Martinović, D., Šunjić-Beus, M., Upravljanje troškovima kvaliteta, <http://www.quality.unze.ba/zbornici/QUALITY%202007/076-Q07-109.pdf>, 02.05.2022

Perčević, H., Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova, dostupno na: https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/poslovno_planiranje/Tro%C5%A1kovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20tro%C5%A1kova.pdf, 02.05.2022.

RRiF, RRiF-ov računski plan za poduzetnike, XXV. Izdanje, 2021., dostupno na: <https://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2021.PDF>, 05.06.2022.

Završni radovi, diplomski radovi

Dobrović, V., Upravljanje troškovima mobilnih telekomunikacijskih usluga, diplomski rad, Sveučilište u Splitu, 2018., dostupan na: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:482781>, 10.05.2022.

Samaržija, K., Upravljanje troškovima u prometnim poduzećima, završni rad, Veleučilište u Rijeci, 2018., dostupan na: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:125:493476>, 10.05.2022.

Pravni akti

Zakon o doprinosima (Narodne novine, br. 84/08., 152/08., 94/09., 18/11., 22/12., 144/12., 148/13., 41/14., 143/14. i 115/16.)

Zakon o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16., 106/189)

POPIS TABLICA

| | |
|---|----|
| Tablica 1: Struktura troškova poduzeća Kras d.d. | 25 |
| Tablica 2: Struktura materijalnih troškova | 29 |
| Tablica 3: Struktura materijalnih troškova – nastavak | 30 |
| Tablica 4: Troškovi osoblja | 33 |
| Tablica 5: Vijek upotrebe i porezno dopustive amortizacijske stope | 36 |
| Tablica 6: Vijek upotrebe i porezno dopustive amortizacijske stope Pogreška! Knjižna oznaka nije definirana. | |
| Tablica 7: Amortizacija | 37 |
| Tablica 8: Ostali troškovi poduzeća Kraš d.d. | 41 |
| Tablica 9: Ostali troškovi – nastavak | 42 |

POPIS GRAFIKONA

| | |
|--|----|
| Grafikon 1: Struktura troškova na primjeru poduzeća Kraš d.d. za 2020.godinu | 28 |
| Grafikon 2: Struktura troškova na primjeru poduzeća Kraš d.d. za 2021.godinu | 28 |
| Grafikon 3:Struktura materijalnih troškova..... | 31 |
| Grafikon 4: Ostali troškovi poduzeća Kraš d.d. za 2020. godinu..... | 42 |
| Grafikon 5: Ostali troškovi poduzeća Kraš d.d. za 2021. godinu..... | 43 |
| Grafikon 6: Povećanje/smanjenje ostalih troškova poduzeća Kraš d.d. u odnosu na 2020. godinu | 43 |