

UTJECAJ METODA UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA NA PROFITABILNOST PODUZEĆA ENCIAN D.O.O.

Batinović, Ela

Master's thesis / Diplomski rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:236199>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-19**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



UNIVERSITY OF SPLIT



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJ

SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

**UTJECAJ METODA UPRAVLJANJA
TROŠKOVIMA NA PROFITABILNOST
PODUZEĆA ENCIAN D.O.O.**

Mentor:

doc. dr. sc. Ivana Dropulić

Student:

Ela Batinović (2171660)

Split, rujan, 2019.

SADRŽAJ:

1. UVOD	4
1.1. Problem istraživanja	4
1.2. Predmet istraživanja	4
1.3. Istraživačka pitanja	5
1.4. Ciljevi istraživanja	5
1.5. Metode istraživanja.....	6
1.6. Doprinos istraživanja.....	6
1.7. Struktura diplomskog rada	7
2. POJMOVNO ODREĐIVANJE PRIHODA, RASHODA, PROFITA I TROŠKOVA	9
2.1. Pojam i vrste prihoda.....	9
2.2. Pojam i vrste rashoda	10
2.3. Pojmovno određenje profita	10
2.4. Pojam i vrste troškova	12
2.4.1. Podjela troškova prema prirodnim svojstvima	13
2.4.2. Podjela troškova prema njihovoj ulozi u bilanci	14
2.4.3. Podjela troškova prema mjestima i nositeljima.....	15
2.4.4. Podjela troškova u odnosu na promjene opsega aktivnosti.....	16
2.4.5. Podjela troškova s gledišta njihove usporedbe i predviđanja	17
2.4.6. Podjela troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka	18
2.4.7. Podjela troškova prema mogućnosti kontrole	19
2.4.8. Podjela troškova s obzirom na njihov kalkulatívni obuhvat	19

3. METODE UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA	20
3.1. Metoda tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima	21
3.2. Model upravljanja troškovima utemeljen na procesima.....	22
3.3. Model upravljanja troškovima utemeljen na aktivnostima	22
3.4. Metoda ciljnih troškova	24
3.5. Budžetiranje temeljeno na aktivnostima.....	25
3.6. Metoda bilance postignuća	25
3.7. „Kaizen“ troškovi.....	26
3.8. Analiza vrijednosti	27
3.9. Metoda upravljanja troškovima kvalitete.....	27
4. METODE UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA I NJIHOV UTJECAJ NA PROFITABILNOST ODABRANIH KATEGORIJA PROIZVODA PODUZEĆA ENCIAN D.O.O.....	28
4.1. Općenito o poduzeću	28
4.2. Upravljanje troškovima u svrhu analize profitabilnosti.....	30
4.3. Rezultati istraživanja	47
5. ZAKLJUČAK	52
LITERATURA.....	53
POPIS TABLICA I GRAFIKONA.....	55
SAŽETAK.....	56
SUMMARY	57

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Poduzeće Encian d.o.o. je distributersko poduzeće koje pruža usluge trgovačkog poslovanja i posredovanja na domaćem i stranom tržištu. Temeljni cilj poduzeća Encian d.o.o. kao i većine drugih poduzeća jest dugoročno ostvarivanje profita.

Za izradu ovog rada važne su ekonomske kategorije prihoda i troškova te samim time i profita. Profit predstavlja razliku između prihoda i rashoda, tj. višak novca koji ostaje poduzeću nakon podmirenja troškova i obveza.

Prihodi predstavljaju povećanje ekonomske koristi tijekom promatranog razdoblja u obliku priljeva, povećanja imovine ili smanjenja obveza koje rezultira povećanjem kapitala.¹ Trošak predstavlja novčani iznos korištenih resursa u svrhu ostvarivanja određenog učinka ili cilja.²

Pri upravljanju troškovima poduzeća koriste se različite metode. Prikupljanjem i obradom računovodstvenih podataka poduzeća Encian d.o.o. nastojat će se izračunati prihodi od prodaje i troškovi odabranih kategorija proizvoda. Cilj ovog rada jest izračun profitabilnost odabranih kategorija proizvoda poduzeća Encian d.o.o. na temelju adekvatnih metoda upravljanja troškovima. Uz pomoć direktora poduzeća Encian d.o.o., nastojat će se dokazati da različite metode upravljanja troškovima imaju različiti utjecaj na profitabilnost. Uz to, utvrdit će se koja je kategorija proizvoda poduzeća Encian d.o.o. najprofitabilnija.

1.2. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja diplomskog rada jest izrada analize profitabilnosti odabranih kategorija proizvoda poduzeća Encian d.o.o.

Istraživanje se bazira na prihodima i troškovima koje generiraju odabrane kategorije proizvoda poduzeća Encian d.o.o. Poduzeće Encian d.o.o. ima široki asortiman proizvoda koji obuhvaća prehrambene proizvode, kozmetiku i dodatke prehrani. U svrhu izrade diplomskog rada koristit će

¹ Narodne novine (2015): Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Narodne novine d.d., br. 86, Zagreb; dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html (posjećeno 19.02.2019)

² Polimeni S. R., Handy A. S., Cashin A. J. (1999): Troškovno računovodstvo, Faber & Zgombić Plus, Zagreb

se neke kategorije proizvoda koje radi zaštite podataka poduzeća neće biti imenovane, već abecedno prikazane.

Za navedene kategorije proizvoda poduzeća Encian d.o.o. izračunat će se bruto prihodi od prodaje koji će biti umanjeni za diskont i određene odbitke (uključujući i PDV). S obzirom da poduzeće Encian d.o.o. ima veliki broj kupaca u izračunu će se koristiti prosječna stopa diskonta za svaku od odabranih kategorija proizvoda. Takvim izračunom doći ćemo do neto prihoda od prodaje odabranih kategorija proizvoda od kojih će se oduzeti pripadajući troškovi te kategorije proizvoda. Za raspored troškova odabranih kategorija proizvoda poduzeća Encian d.o.o. važno je utvrditi direktne i indirektne troškove i ključeve za raspodjelu indirektnih troškova.

Na temelju navedenih izračuna utvrdit će se razlike u profitabilnosti različitih kategorija proizvoda poduzeća Encian d.o.o. primjenom određenih metoda upravljanja troškovima.

1.3. Istraživačka pitanja

Ovim radom nastojat će se dati odgovore na sljedeća pitanja:

- Kolike prihode i troškove generiraju odabrani proizvodi poduzeća Encian d.o.o.?
- Koliki profit generiraju odabrane kategorije proizvoda poduzeća Encian d.o.o.?
- Kakav utjecaj imaju metode upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća Encian d.o.o.?
- Da li su proizvodi koji ostvaruju najviše prihode ujedno i najprofitabilniji?

1.4. Ciljevi istraživanja

Temeljni cilj istraživanja jest izračun prihoda, prikaz adekvatnih metoda obračuna i rasporeda troškova na odabrane kategorije proizvoda te izračun profitabilnosti za te kategorije proizvoda. Proizvodne kategorije koje se koriste pri istraživanju razlikuju se ne samo po namjeni već i po prodajnim cijenama i troškovima koje zahtijevaju. Svrha ovog istraživanja je pružanje uvida u različite metode upravljanja troškovima i njihov utjecaj na profitabilnost

Naime, proizvod koji generira najviše prihode ne mora nužno biti i najprofitabilniji i obrnuto. Praćenjem različitih kategorija proizvoda poduzeća Encian d.o.o. prikazati će se jasna slika o profitabilnosti odabranih kategorija proizvoda.

1.5. Metode istraživanja

Za potrebe izrade rada i donošenja krajnjih zaključaka koristiti će se sljedeće metode³:

- a. Induktivna metoda - temelji se na analizi pojedinačnih činjenica koja polazi od zapažanja konkretnih pojedinačnih slučajeva i dolazi do općih zaključaka. Kod primjene ove metode važna je usmjerenost na opažanje, eksperiment i simulaciju;
- b. Deduktivna metoda - pretpostavlja poznavanje općih znanja na temelju kojih se spoznaje ono posebno, tj. pojedinačno. Može se reći da se ovom metodom iz općih sudova izvode posebni i pojedinačni zaključci. U izradi ovog rada poslužit za: objašnjenje i otkrivanje činjenica i zakona, predviđanje budućih događaja i dokazivanje određenih teza u svrhu davanja odgovora na postavljena pitanja;
- c. Metoda analize - postupak raščlanjivanja složenih pojmova na jednostavnije dijelove i elemente;
- d. Metoda sinteze - postupak spajanja jednostavnih dijelova i elemenata u složene pojmove;
- e. Metoda apstrakcije - odvaja nebitne, a ističe bitne elemente predmeta istraživanja;
- f. Metoda konkretizacije - suprotna apstrakciji, podrazumjeva kretanje mišljenja i saznanja od općeg ka posebnom;
- g. Metoda deskripcije - postupak jednostavnog opisivanja činjenica, pojava i procesa;
- h. Metoda dokazivanja – postupak utvrđivanja istinitosti određenih spoznaja.

1.6. Doprinos istraživanja

S jedne strane doprinos istraživanja jest izračun prihoda od prodaje odabranih kategorija proizvoda poduzeća Encian d.o.o. S druge strane, ovaj rad će na neki način nastojati doprinijeti efektivnom i efikasnom upravljanju i rasporedu troškova vezanih uz odabrane kategorije proizvoda poduzeća Encian d.o.o.

Uz suradnju direktora poduzeća Encian d.o.o., interne podatke poduzeća, stručnu literaturu, znanstvene radove i primjenu spomenutih metoda istraživanja doći će se do potrebnih rezultata o profitabilnosti odabranih kategorija proizvoda poduzeća Encian d.o.o. i pružiti odgovor na

³ Zelenika R., (2000): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog dijela, Ekonomski fakultet sveučilišta u Rijeci, IV. Izdanje, Rijeka, str. 323-337

postavljena istraživačka pitanja te donijeti konačni zaključak o utjecaju metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća Encian d.o.o.

Iako je velika pozornost usmjerena na empirijski dio rada u kojem će se provesti istraživanje, ne treba zanemariti teorijski dio kojim će se čitatelje nastojati upoznati sa pojmovima prihoda, troškova i njihovih kategorija te metoda koje se koriste pri njihovom obračunu. Teorijskim dijelom rada pružit će se temelj za razumijevanje empirijskog dijela rada.

1.7. Struktura diplomskog rada

Diplomski rad će se sastojati od pet temeljnih dijelova. Prvi dio rada jest Uvod u kojem će se predstaviti predmet i problem rada te definirati istraživačka pitanja i ciljevi. Za izradu rada korištene su različite metode istraživanja koje će u prvom poglavlju biti objašnjene.

Kroz iduća dva poglavlja *Pojmovno određivanje prihoda, rashoda, profita i troškova* i *Metode upravljanja troškovima* obradit će se teorijski dio rada koji u cilju ima upoznati čitatelje sa osnovnim ekonomskim kategorijama i pojmovima kako bi razumijeli problematiku rada, empirijsko istraživanje i sami zaključak koji će proizaći iz navedenog. Drugim poglavljem definirat će se prihodi, primici i učinci, kao i rashodi, troškovi, izdaci i utrošci. Potrebno je razumijeti razlike između navedenih pojmova što je upravo i svrha ovog dijela rada. Pomoću navedene literature objasniti će se veza i utjecaj tih ekonomskih pojmova sa profitom, tj. profitabilnošću. Treće poglavlje obuhvaćati će metode upravljanja troškovima i njihov značaj za poduzeće kao i utjecaj na profitabilnost poduzeća. Prikazati će se karakteristike svih metoda koje će biti obrađene u ovom dijelu rada.

Empirijsko istraživanje proteže se kroz četvrto poglavlje ovog rada. Za početak će se prikazati opće informacije o poduzeću Encian d.o.o. kako bi razumijeli čime se poduzeće bavi te što je njegova misija i vizija. Zatim će se uz pomoć računovodstvenih podataka koje je ustupio direktor poduzeća Encian d.o.o. izračunati prihodi i troškovi odabranih kategorija proizvoda te izvršiti analiza profitabilnosti tih kategorija proizvoda s obzirom na različite metode upravljanja troškovima.. U ovom dijelu cilj je ukazati koja od odabranih kategorija proizvoda poduzeća Encian d.o.o. donosi najveći profit i kakav utjecaj na profit imaju metode po kojima se obračunavaju troškovi odabranih kategorija proizvoda.

U posljednjem poglavlju *Zaključak* iznijet će se krajnji rezultat rada utemeljen na korištenoj stručnoj literaturi i empirijskom istraživanju. Ovim dijelom nastojat će se dati odgovori na ključna istraživačka pitanja na kojima ovaj rad počiva.

2. POJMOVNO ODREĐIVANJE PRIHODA, RASHODA, PROFITA I TROŠKOVA

Prihodi i rashodi poduzeća važni su za formiranje jednog od temeljnih financijskih izvještaja poduzeća, a to je račun dobiti i gubitka. Račun dobiti i gubitka pokazuje profitabilnost poslovanja promatranog poslovnog subjekta. Sastoji se od prihoda i rashoda tijekom promatranog vremenskog razdoblja (najčešće jedne godine), te razlike između prihoda i rashoda - financijskog rezultata koji može biti pozitivan ili negativan, tj. dobit ili gubitak.⁴ Dobit drugom rječju nazivamo profit.

2.1. Pojam i vrste prihoda

Prihode možemo definirati kao povećanje ekonomske koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva novca, povećanja imovine ili smanjenja obveza što ima za posljedicu povećanje kapitala.⁵

Razlikujemo poslovne i financijske prihode. **Poslovni prihodi** se dijele na poslovne i financijske prihode. Poslovni prihodi nastaju obavljanjem osnovne djelatnosti poduzeća. Uglavnom su to prihodi od prodaje proizvoda, roba i pružanja usluga. Nazivaju se još i ciljnim prihodima poslovanja zato što su pod utjecajem odluka menadžera. **Financijski prihodi** javljaju se temeljem plasmana slobodnih financijskih sredstava na tržištu. Najčešći oblici financijskih prihoda su pozitivne tečajne razlike, kamate i prihodi od ulaganja u povezane poslovne sustave.⁶

Prihode je potrebno razlikovati od primitaka i od učinaka. Primici uglavnom nastaju prodajom učinaka, tj. proizvoda i/ili usluga, a možemo ih definirati kao novčane tokove koji ulaze u poduzeće. Učinci su rezultat proizvodnog procesa.⁷

⁴ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 29

⁵ Narodne novine (2015): Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Narodne novine d.d., br. 86, Zagreb; dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html (posjećeno 26.03.2019)

⁶ Gulin D. et al., (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRIFD, Zagreb, str. 53-54

⁷ Perišić, M., Janković, S. (2006.): Menadžersko računovodstvo hotela, HZRFD, Zagreb, str. 86

2.2.Pojam i vrste rashoda

Rashode možemo definirati kao smanjenje ekonomske koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku odljeva novca, smanjenja imovine ili stvaranja obveza što ima za posljedicu smanjenje kapitala.⁸

Rashodi se dijele na poslovne i financijske. **Poslovni rashodi**, poput poslovnih prihoda, povezani su sa osnovnom djelatnošću poduzeća, tj. nastaju prodajom proizvoda. **Financijski rashodi** povezani su sa pribavljanjem, korištenjem i vraćanjem financijskih sredstava. Uglavnom su to negativne tečajne razlike, kamate i smanjenja vrijednosti financijskih ulaganja.⁹

2.3.Pojmovno određenje profita

Profit se može definirati sa različitih aspekata¹⁰:

- S aspekta menadžerskih odluka

Profit predstavlja pozitivnu razliku između zarađenih prihoda od nekog biznisa i pripadajućih mu rashoda.

- S aspekta računa dobiti i gubitka

Profit predstavlja pozitivnu razliku između zarađenih prihoda u promatranom vremenskom razdoblju i pripadajućih mu rashoda.

- S aspekta bilance

Profit predstavlja pozitivnu razliku između vlastitog kapitala prije oporezivanja na kraju promatranog razdoblja i vlastitog kapitala na početku tog razdoblja.

⁸ Narodne novine (2015): Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Narodne novine d.d., br. 86, Zagreb; dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html (posjećeno 26.03.2019)

⁹ Gulin D. et al., (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFID, Zagreb, str. 48

¹⁰ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 49

➤ S aspekta oporezivanja

Profit je definiran kao porezna osnovica, tj. svota razlike vlastitog kapitala na kraju i na početku promatranog razdoblja uvećana i/ili umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit.

U suštini, ono što svi aspekti imaju zajedničko jest to da profit predstavlja pozitivnu razliku između prihoda i rashoda poduzeća u određenom vremenskom razdoblju.

Ukoliko poduzeće ostvaruje profit, možemo reći da je profitabilno, odnosno da poduzeće posluje uspješno. Da bi utvrdili profitabilnost poduzeća potrebno je izvršiti analizu profitabilnosti. Analiza profitabilnosti može se vršiti na temelju kupaca, proizvoda, usluga ili druge odabrane kategorije, a predstavlja izvještavanje i procjenu ostvarenih prihoda i troškova koji se odnose na promatranu kategoriju.¹¹

Prema tradicionalnom pristupu, ocjena profitabilnosti proizvoda se vrši na temelju prihoda od prodaje i troškova proizvodnje prodanih proizvoda. Na ocjenu profitabilnosti proizvoda značajan utjecaj ima i odabir računovodstvene metode koja se koristi za identificiranje, praćenje i alokaciju troškova.¹² Kako bi mogli reći da je poduzeće profitabilno potrebno je utvrditi profitabilnost svakog proizvoda i njihov utjecaj na profitabilnost ukupnog poslovanja poduzeća. Navedeni tradicionalni pristup koji utvrđuje troškove po proizvodima nije prikladan za kvalitetnu analizu jer tereti proizvode samo sa proizvodnim troškovima, dok sve ostale troškove tretira kao troškove razdoblja. Problem je u tome što se na taj način ne iskazuje stvarna profitabilnost proizvoda. Postoje brojni troškovi prije i nakon same proizvodnje, koje treba uzeti u obzir prilikom provođenja analize profitabilnosti, a koji su jako značajni za sami proizvod i za uspješnu analizu profitabilnosti proizvoda.¹³

Najčešći pokazatelj profitabilnosti je profitna marža koja se računa kao odnos profita i prihoda od prodaje, s tim da razlikujemo sljedeće kategorije: bruto profitna marža, operativna profitna marža, profitna marža prije oporezivanja, neto profitna marža i marža neto preostalog profita.¹⁴

¹¹ Horngren, C.T., Datar, S.M., Rajan, M.V. (2012): Cost Accounting: A managerial emphasis, 14th ed., New Jersey: PrenticeHall, str. 510

¹² Perčević, H., Dračić-Lutitsky, I. (2006): Računovodstveni modeli ocjene profitabilnosti proizvoda, Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 4 (1), str. 309

¹³ Hreljac, B. (2004.): Mjerenje profitabilnosti kupaca, RRI F, br.10, Zagreb, str. 20

¹⁴ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRI F plus, Zagreb

2.4. Pojam i vrste troškova

Trošak je vrijednosno izražen iznos utrošene imovine ili izvršenih usluga, odnosno posljedica nastanka obveza koje se odnose na primljena dobra ili usluge. Predstavlja novčani iznos korištenih resursa u svrhu ostvarivanja određenog učinka ili cilja.¹⁵ Uz imovinu, obveze, kapital, prihode i rashode, troškovi čine jednu od osnovnih ekonomskih kategorija.¹⁶

Troškovi se mogu definirati kao izdaci za dobra i usluge koji su neophodni za izvođenje poslovnog procesa u određenom poslovnom sustavu ili 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.¹⁷

Troškovi se definiraju i kao resursi koje treba žrtvovati ili kojih se treba odreći radi postizanja određenog cilja.¹⁸

Matematički, trošak se može izračunati kao umnožak količine utrošenog resursa i nabavne cijene tog resursa.¹⁹

Uz pojam troškova često se veže pojam rashoda, koje smo prethodno definirali, ali i pojmovi poput utroška i izdatka. Među njima postoji značajna razlika koju je potrebno raspoznati. Utrošak predstavlja fizičko ulaganje resursa u svrhu stvaranja učinaka i izražen je u fizičkim jedinicama mjere (npr. kilogrami, metri, sati i sl.). Izdatak predstavlja odljev novca ili novčanih ekvivalenata iz poduzeća, tj. smanjenje novčanih sredstava u blagajni i na računima u bankama.²⁰

¹⁵Perčević, H. Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova, EFZG, PowerPoint, Zagreb; dostupno na: http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/poslovno_planiranje/Tro%C5%A1kovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20tro%C5%A1kova.pdf (posjećeno 26.03.2019)

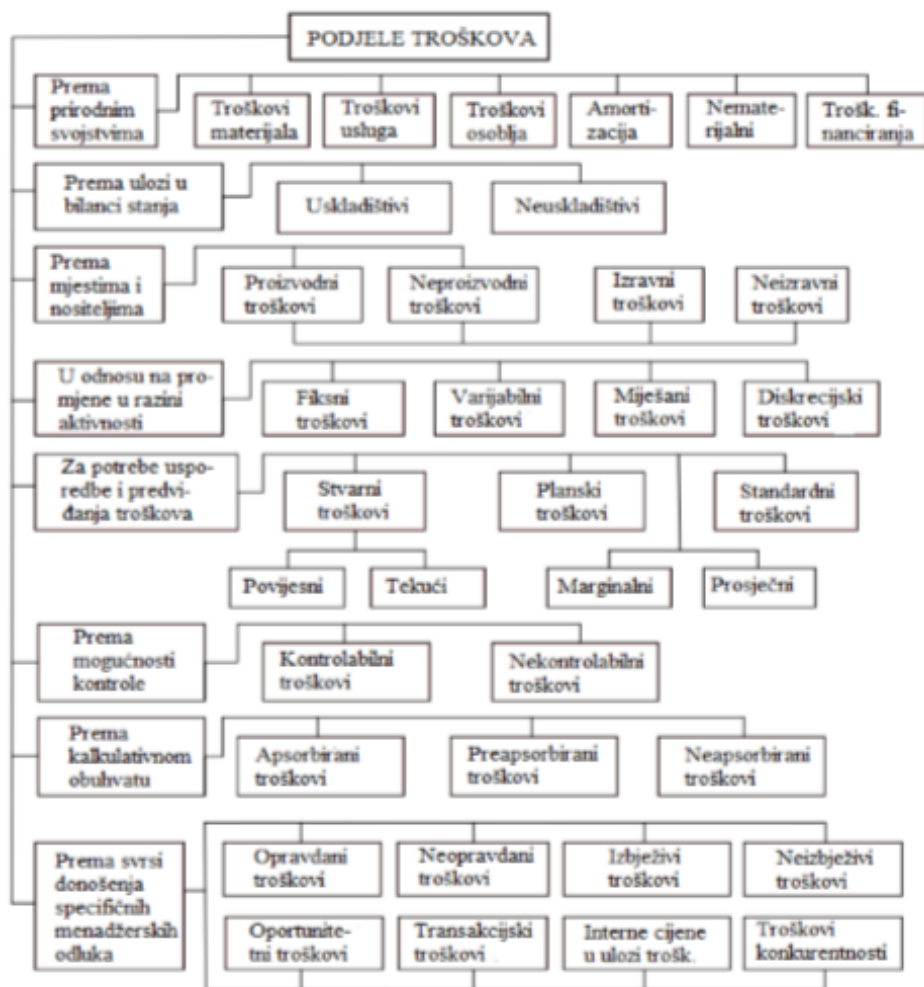
¹⁶ Broz Tominac, S. et al. (2015): Upravljačko računovodstvo – Studija slučajeva, HZRFD, Zagreb, str. 98

¹⁷ Perišić, M., Janković, S. (2006.): Menadžersko računovodstvo hotela, HZRFD, Zagreb, str. 76

¹⁸ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 130

¹⁹ Karić, M., (2010): Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, EFOS, str. 29

²⁰ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 130



Slika 1: Podjele troškova značajne za upravljanje troškovima

Izvor: Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRIIF plus, str. 145

2.4.1. Podjela troškova prema prirodnim svojstvima

Podjela troškova prema prirodnim svojstvima smatra se temeljnom podjelom troškova. Temelji se na porijeklu nastanka troškova i omogućuje utvrđivanje svrhe nastanka troškova.²¹ Podjela troškova prema prirodnim svojstvima formalizirana je kontnim planom svakog poduzeća u okviru financijskog računovodstva jer omogućava evidentiranje i praćenje troškova te oblikovanje

²¹ Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb, str. 16

troškova u bilanci i računu dobiti i gubitka. U praksi se troškovi nalaze u okviru razreda 4 kontnog plana. Troškovi se u pravilu knjiže dugovno.²²

Podjela troškova prema prirodnim svojstvima, kao što je vidljivo na slici 1, obuhvaća sljedeće kategorije troškova²³:

- Troškovi materijala (troškovi sirovina i materijala, energije, rezervnih dijelova i sitnog inventara),
- Troškovi usluga (prijevozne usluge, usluge održavanja, troškovi zakupnine, troškovi promidžbe, komunalne usluge i sl.),
- Troškovi osoblja (neto plaće zaposlenicima, porezi i doprinosi na plaće i iz plaća),
- Troškovi amortizacije (amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine),
- Nematerijalni troškovi (dnevnice, članarine, premije osiguranja, bankovne usluge, usluge platnog prometa i sl.),
- Troškovi financiranja (kamate, tečajne razlike i dr.).

2.4.2. Podjela troškova prema njihovoj ulozi u bilanci

Podjela troškova prema njihovoj ulozi u bilanci ključna je u financijskom računovodstvu, ali se koristi i u troškovnom i menadžerskom računovodstvu za planiranje i budžetiranje troškova. Troškove dijeli na:²⁴

- Uskladištive troškove,
- Neuskladištive troškove.

Ukupni troškovi u proizvodnim djelatnostima trebaju se razvrstati na troškove koje trgovačko društvo može teretiti na zalihe i na troškove koje trgovačko društvo ne smije teretiti na zalihe. U tom kontekstu, **uskladištivi troškovi** su oni koje je dopušteno teretiti na zalihe, a to su troškovi izravnog materijala, troškovi izravnog rada i opći troškovi proizvodnje (troškovi proizvodne režije). Drugi naziv za uskladištive troškove jest troškovi proizvoda. **Neuskladištivi troškovi** su oni troškovi kojima poduzeće nema pravo teretiti zalihe, a to su troškovi uprave i prodaje, opći

²² Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRI plus, Zagreb, str. 144

²³ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRI plus, Zagreb, str. 144-147

²⁴ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRI plus, Zagreb, str. 148

troškovi financiranja i drugi opći. Drugi naziv za neusklađene troškove jest troškovi razdoblja ili vremenski troškovi.²⁵

Usklađeni troškovi terete se na rashode tek kad se dogodi prodaja gotovih proizvoda. Za razliku od usklađenih, neusklađeni troškovi odmah po svom nastanku postaju rashodi razdoblja, bez obzira na to što se, računovodstveno, prenose na rashode tek pri obračunu.²⁶

2.4.3. Podjela troškova prema mjestima i nositeljima

Razvrstavanje troškova po sektorima, pogonima, odjelima i sl. naziva se podjelom troškova po mjestima nastanka.²⁷ Podjela troškova prema mjestima nastanka obuhvaća sljedeće vrste troškova:²⁸

- Proizvodni troškovi (nastaju u proizvodnim centrima odgovornosti),
- Neproizvodni troškovi (nastaju u neproizvodnim centrima odgovornosti).

Proizvodni i neproizvodni troškovi čine ukupne troškove poslovanja poduzeća. U kontekstu menadžerskog računovodstva ukupni troškovi se dijele na troškove materijala, troškove rada i troškove režije (opće i proizvodne). **Proizvodni troškovi** obuhvaćaju troškove materijala, troškove rada i troškove proizvodne režije, tj. dijele se na primarne troškove proizvodnje (izravne/direktne) i troškove proizvodne režije (neizravne/indirektne). Primarni troškovi proizvodnje obuhvaćaju troškove materijala neposredno utrošenog u proizvodnji, troškove proizvodnog rada i druge troškove neposredno vezane uz proizvodnju. Troškovi proizvodne režije su oni troškovi koji se ne mogu izravno povezati s određenim proizvodom, a posljedica su aktivnosti vezanih uz proizvodnju. Nazivaju se i opći troškovi proizvodnje. **Neproizvodni troškovi** su oni nastali u neproizvodnim centrima odgovornosti, a obuhvaćaju troškove administracije, uprave i prodaje (AUP) i troškove istraživanja i razvoja.²⁹

²⁵ Broz Tominac, S. et al. (2015): Upravljačko računovodstvo – Studija slučajeva, HZRF, Zagreb, str. 10

²⁶ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRF plus, Zagreb, str. 28-29

²⁷ Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb, str. 22

²⁸ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRF plus, Zagreb, str. 148

²⁹ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRF plus, Zagreb, str. 148

Podjela troškova prema nositeljima obuhvaća³⁰:

- Direktne troškove,
- Indirektne troškove.

Direktni troškovi su oni troškovi koje je moguće pratiti po nositeljima, tj. dovesti u vezu s učincima koji su ih proizveli. Nazivaju se još i izravni ili pojedinačni troškovi, a uglavnom su to troškovi direktnog materijala i troškovi direktnog rada. **Indirektni troškovi** su oni troškovi koje je nemoguće pratiti po nositeljima jer se odnose na više vrsta učinaka pa se sukladno tome i raspoređuju prema određenom „ključu“ na učinke. Nazivaju se još i posredni, zajednički ili režijski troškovi, a obuhvaćaju opće troškove proizvodnje i neproizvodne troškove.³¹

Iz zajedničke podjele troškova prema mjestima i nositeljima možemo vidjeti da su oni međusobno povezani.

2.4.4. Podjela troškova u odnosu na promjene opsega aktivnosti

Podjela troškova u odnosu na promjenu opsega ili razine aktivnosti, odnosno proizvodnje:³²

- Fiksni troškovi,
- Varijabilni troškovi,
- Mješoviti troškovi,
- Diskrecijski troškovi.

Podjela na fiksne i varijabilne troškove jedna je od najvažnijih i najkorištenijih podjela u troškovnom i menadžerskom računovodstvu.³³

Fiksni troškovi su troškovi koji se ne mijenjaju pri promjeni opsega aktivnosti te su neizbježni, a najčešće su to amortizacija, deprecijacija, troškovi investicijskog održavanja, najam poslovnog prostora, zakupnine i sl.³⁴ Fiksni troškovi nisu neposredno uzrokovani procesom proizvodnje već oni osiguravaju uvjete za odvijanje procesa proizvodnje.³⁵ **Varijabilni troškovi** su troškovi koji se

³⁰ Gulin D. et al., (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRIFD, Zagreb, str. 61

³¹ Gulin D. et al., (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRIFD, Zagreb, str. 61

³² Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 154

³³ Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 154

³⁴ Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 154

³⁵ Gulin D. et al., (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRIFD, Zagreb, str. 127

proporcionalno, progresivno ili degresivno mijenjaju sa promjenom opsega aktivnosti. Neki od varijabilnih troškova su: direktni materijal, direktni rad, nadnice, prijevoz i sl.³⁶

Mješoviti troškovi predstavljaju specifičnu vrstu troškova koji imaju obilježja i fiksnih i varijabilnih troškova. Najrašireniji primjeri mješovitih troškova su trošakovi telefona i električne energije. **Diskrecijski troškovi** nastaju kao posljedica diskrecijskih menadžerskih odluka pa su samim time pod utjecajem i kontrolom menadžmenta. Kad se jednom odrede promatraju se kao fiksni, a razlika između diskrecijskih i fiksnih troškova jest u tome što menadžeri mogu utjecati na povećanje ili smanjenje diskrecijskih troškova. Najčešće su to troškovi oglašavanja, propagandi, troškovi učenja i sl.³⁷

2.4.5. Podjela troškova s gledišta njihove usporedbe i predviđanja

S obzirom da troškovi znatno utječu na financijski rezultat poduzeća potrebno je uspješno predviđanje i planiranje troškova. Predviđanje troškova omogućuje menadžerima izbor između različitih alternativa radi izrade planova i budžeta kako bi troškovi bili pod kontrolom. U tu svrhu značajna je sljedeća podjela troškova:³⁸

- Stvarni troškovi,
- Planski troškovi,
- Standardni troškovi,
- Marginalni troškovi,
- Prosječni troškovi.

Stvarni troškovi su oni koji su stvarno nastali u određenom razdoblju. Ovisno o tome jesu li nastali u prethodnom ili tekućem razdoblju stvarni troškovi mogu biti povijesni i tekući. **Planski troškovi** predstavljaju temelj kratkoročnih, srednjoročnih i dugoročnih planova. Temelje se uglavnom na podacima iz prošlosti, tj. stvarnim troškovima iz prethodnih razdoblja i standardnim troškovima. **Standardni troškovi** se utvrđuju po jedinici određenog učinka, tj. izračunavaju se za realizaciju određenog učinka u normalnim uvjetima proizvodnje te pokazuju koliki bi trebali biti stvarni troškovi izravnog materijala, izravnog rada i režije u tim uvjetima.³⁹ **Marginalni trošak** ili granični

³⁶ Gulin D. et al., (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRIFD, Zagreb, str. 64

³⁷ Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 158-159

³⁸ Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 159

³⁹ Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 160-161

trošak nastaje proizvodnjom dodatne jedinice outputa i pokazuje koliko će se povećati ukupni trošak ako se proizvodnja poveća za jednu jedinicu.⁴⁰ **Prosječni trošak** dobijemo dijeljenjem ukupnih troškova sa brojem proizvedenih jedinica.

2.4.6. Podjela troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka

Podjela troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka menadžera temelji se na različitim stajalištima menadžera o troškovima i uglavnom obuhvaća sljedeće vrste troškova:⁴¹

- Opravdani i neopravdani troškovi,
- Izbježiv i neizbježiv troškovi,
- Oportunitetni troškovi,
- Transakcijski troškovi,
- Interne cijene u ulozi troškova,
- Troškovi konkurentnosti.

Opravdani troškovi su svi troškovi proizvodnje i poslovanja predviđeni proračunom i svi troškovi iznad predviđene svote koji su nastali kao posljedica povećanja proizvodnje ili kao posljedica okolnosti koje nisu pod utjecajem menadžera. **Neopravdani troškovi** su nastali kao posljedica pogrešnih poslovnih odluka menadžera. **Izbježiv troškovi** su svi oni koji premašuju minimalne troškove za održavanje opsega proizvodnje. **Neizbježiv troškovi** su minimalni troškovi za održavanje opsega proizvodnje kao i troškovi koji su neovisni o opsegu proizvodnje. **Oportunitetni troškovi** javljaju se u terminima menadžerskog računovodstva, dok u terminima financijskog računovodstva nisu stvarni troškovi.⁴² Jednostavno rečeno, oportunitetni troškovi predstavljaju troškove izgubljene prilike. Pri odabiru jedne mogućnosti koristi od druge mogućnosti bivaju propuštene.⁴³ **Transakcijski troškovi** su troškovi tržišne razmjene poput informacijskih troškova nalaženja potencijalnih partnera, troškova pregovaranja i izrade ugovora, troškova kontrole provedbe ugovora i troškova koji nastaju eventualnim raskidom ugovora. **Interne cijene u ulozi troškova** su specifični troškovi određenog centra odgovornosti kojima ga se tereti za interno

⁴⁰Perčević, H. Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova, EFZG, PowerPoint, Zagreb; dostupno na: http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/poslovno_planiranje/Tro%C5%A1kovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20tro%C5%A1kova.pdf (posjećeno 01.04.2019)

⁴¹ Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRI F, Zagreb, str. 163

⁴² Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRI F, Zagreb, str. 164

⁴³ Polimeni, R., Handy, S., Cashin, J. (1999): Troškovno računovodstvo, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, str. 207

nabavljene inpute. Specifičnost internih cijena je ta što istodobno predstavljaju interne prihode i troškove istog poduzeća, ali njegovih različitih podjedinica.⁴⁴ **Troškovi konkurentnosti** su nastali u svrhu održanja konkurentskog položaja, tj. troškovi koje poduzeće stvara kako bi stvorilo i održalo prednost pred drugim poduzećima.⁴⁵

2.4.7. Podjela troškova prema mogućnosti kontrole

Ovisno o mogućnosti kontrole, razlikujemo⁴⁶:

- Kontrolabilne troškove,
- Nekontrolabilne troškove.

Kontrolabilni troškovi su oni koji su pod kontrolom i utjecajem menadžmenta. **Nekontrolabilni troškovi** su oni koje menadžeri ne mogu kontrolirati niti utjecati na njih. Sa stajališta poduzeća fiksni troškovi se smatraju nekontrolabilnima, a varijabilni kontrolabilnima.⁴⁷

2.4.8. Podjela troškova s obzirom na njihov kalkulatívni obuhvat

Podjela troškova s obzirom na njihov kalkulatívni obuhvat javlja se zbog razlika između planskih ili standardnih neizravnih troškova obuhvaćenih planskom kalkulacijom i stvarnih neizravnih troškova koji se utvrđuju i raspoređuju na kraju obračunskog razdoblja te obuhvaća sljedeće vrste troškova:⁴⁸

- Apsorbirani troškovi,
- Preapsorbirani troškovi,
- Podaprorbirani troškovi.

Preapsorbirani i podaprorbirani troškovi mogu nastati zbog odstupanja od planirane količine proizvodnje ili zbog odstupanja u cijenama neizravnih troškova.⁴⁹

⁴⁴ Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str.165

⁴⁵ Porter, M. E. (2008): Konkurentska prednost: postizanje i održavanje vrhunskog poslovanja, Masmedija, Zagreb, str.107

⁴⁶ Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 161

⁴⁷ Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 161-162

⁴⁸ Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 162

⁴⁹ Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 162

3. METODE UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA

Upravljanje troškovima jedna je od temeljnih zadaća menadžerskog računovodstva. Upravo o sposobnostima menadžmenta, da istraživanjem okoline izabere najbolje rješenje razvoja proizvoda i/ili usluge kao odgovor na mogućnosti tržišta, ovisi uspjeh poduzeća. Upravljanje troškovima dio je ukupnog procesa upravljanja poslovnim uspjehom poduzeća, a obuhvaća sve postupke i aktivnosti pomoću kojih se procjenjuje odnos između troškova i koristi.⁵⁰ Navedeni postupci i aktivnosti upravljanja troškovima obuhvaćaju predviđanje, planiranje, budžetiranje i kontrolu troškova.⁵¹ Za uspješno upravljanje troškovima bitno je prepoznati opću svrhu odnosno cilj i pretpostavke za upravljanje troškovima i biti sposoban odrediti dopuštene troškove, te ih stalno pratiti i prosuđivati.⁵²

Kada govorimo o upravljanju troškovima, fokus sa smanjenja troškova prešao je na troškovnu efikasnost. Takav pristup mijenja stajališta menadžera o upravljanju troškovima te im pruža načine za učenje o organizaciji, promatranje financijskih aspekata i sl.⁵³

Dakle, kod upravljanja troškovima cilj nije eliminacija troškova već njihova optimalizacija u svrhu najviše i najkvalitetnije proizvodnje uz najniže moguće troškove.⁵⁴ Smisao ovakvog pristupa jest poduzimanje spomenutih aktivnosti, premda i one uzrokuju troškove, kako bi osigurali dugoročnu profitabilnost poslovanja i ostvarili krajnji cilj, a to je dobit (profit).⁵⁵

Tijekom 90-ih godina prošlog stoljeća razvile su se brojne metode/modeli za efikasno upravljanje troškovima, a to su:⁵⁶

1. Metoda tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima (engl. Traditional Product Costing – TPC),

⁵⁰ Karić, M., (2010): Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, EFOS, str. 28-30

⁵¹ Belak, V. (2005): Računovodstvene podloge za upravljanje troškovima, RRI F, br. 9, Zagreb, str. 55

⁵² Kolar, I., Koletnik, F. (2005): Dugoročno upravljanje troškovima poduzeća, RRI F, Vol. 9, Zagreb, str. 45

⁵³ Deželjin, J. et al. (1998): Troškovno i upravljačko računovodstvo, Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata, Zagreb, str. 5

⁵⁴ Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRI F, Vol. 8., Zagreb, str. 97-98

⁵⁵ Karić, M., (2010): Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, EFOS, str. 28

⁵⁶ Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, ElektriKa, Br. 4, Zagreb, str. 19

2. Model upravljanja troškovima utemeljen na procesima (engl. Process Based Costing – PBC),
3. Model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti (engl. Activity Based Costing – ABC),
4. Metoda ciljnih troškova (engl. Target Costing – TC),
5. Budžetiranje temeljeno na aktivnostima (engl. Activity Based Budgeting – ABB),
6. Metoda bilance postignuća (engl. Balanced Score Card – BSC),
7. „Kaizen“ troškovi (engl. Kaizen Costing – KC),
8. Analiza vrijednosti (engl. Value Engineering – VE),
9. Metoda upravljanja troškovima kvalitete (engl. Quality Cost Management – QCM).

3.1. Metoda tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima

Tradicionalni model upravljanja proizvodnim troškovima (TPC) se naziva još i tradicionalnom kalkulacijskom metodom i jedan je od najstarijih modela upravljanja troškovima. Temelji se na podjeli troškova u četiri osnovne grupe:⁵⁷

- Troškovi izravnog materijala,
- Troškovi izravnog rada,
- Troškovi proizvodne režije,
- Troškove upravne i prodajne režije.

Ova metoda primjenjuje se na način da se izravni troškovi raspoređuju prema stvarnom učinku, tj. po jedinici proizvoda ili usluge, dok raspored troškova režije ovisi o metodi koja se primjenjuje. Metode rasporeda troškova režije se mogu razvrstati na klasične (temeljem zajedničkog „ključa“ za raspored ili formiranjem skupina srodnih vrsta troškova) i suvremene metode.⁵⁸

Metoda ima neke nedostatke, a najvažniji su:⁵⁹

- ograničena upotrebljivost za odlučivanje,
- nedovoljno uvažavanje tržišta,
- vremenski pomak,

⁵⁷ Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, Električka, Br. 4, Zagreb, str. 19

⁵⁸ Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 98

⁵⁹ Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, Električka, Br. 4, Zagreb, str. 19

- manjkava dinamika.

Prednosti ove metode se očituju u jednostavnosti njene primjene, a danas se koristi u uvjetima kad se ne zahtijeva točan raspored troškova proizvodne režije.⁶⁰

Metoda tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima daje odgovor na pitanje: „Gdje trošak nastaje?“⁶¹

3.2. Model upravljanja troškovima utemeljen na procesima

Model upravljanja troškovima utemeljen na procesima (PBC) se temelji na činjenici da je poduzeće sustav brojnih procesa koji međusobno imaju zadatak postizanja finalnog proizvoda. Model vrednuje i prati izravne troškove materijala i izravne troškove rada slijedeći logične faze u proizvodnom procesu, dok se režijski troškovi pridodaju izravnim troškovima na razini svake faze primjenom određenih „ključeva“ rasporeda utemeljenih na troškovnim indikatorima.⁶²

Pretpostavka za primjenu i razvoj ovog modela su izgrađeni, dokumentirani i implementirani poslovni procesi, a samim time i procesno orijentirana organizacija.⁶³

Model upravljanja troškovima utemeljen na procesima daje odgovor na pitanje: „Gdje su uzroci troškova proizvodne režije?“⁶⁴

3.3. Model upravljanja troškovima utemeljen na aktivnostima

Model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti (ABC) su razvili Cooper i Kaplan krajem 80-ih godina prošlog stoljeća kao svojevrsnu kritiku tradicionalnog računovodstva troškova, odnosno kako bi se eliminirali nedostaci tradicionalnih metoda. Troškovi koji se odnose na podršku procesu proizvodnje, marketing i distribucija su se povećali pa tradicionalne metode alokacije troškova više nisu bile prikladne.⁶⁵

⁶⁰ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 134

⁶¹ Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, Električna, Br. 4, Zagreb, str. 19

⁶² Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 98

⁶³ Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, Električna, Br. 4, Zagreb, str. 20

⁶⁴ Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, Električna, Br. 4, Zagreb, str. 20

⁶⁵ Rogošić, A., Perica I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo - Pregled metoda, Ekonomski pregled, Vol.67 No.2, Zagreb, str. 154

ABC metoda podrazumijeva raspoređivanje troškova po pojedinoj aktivnosti, tj. dijelu poslovnog procesa, čime se omogućuje lakši nadzor nad troškovima u pojedinim dijelovima poduzeća. Uz to, omogućava menadžerima da se lakše usredotoče na uklanjanje suvišnih troškova i djelovanja.⁶⁶

Model funkcionira na način da se obračunavaju troškovi pojedinačnih aktivnosti i zatim dodaju nosiocu troška kao što je proizvod ili usluga na osnovu aktivnosti koje su poduzete za proizvodnju tog proizvoda ili usluge.⁶⁷

Glavne karakteristike ABC metode su:⁶⁸

- kratkoročno identificira sve troškove koji nastaju u proizvodnji bez obzira jesu li varijabilni ili fiksni,
- dugoročno povećava udjel onih troškova s kojima se može efikasno upravljati smanjujući udjel onih s kojima se teško upravlja,
- uvažavanje troškovne hijerarhije bitno je za efikasnu provedbu ABC metode,
- najprije se računaju ukupne troškove, a zatim jedinični troškovi.

Za primjenu ABC modela potrebno je provesti sljedećih pet aktivnosti:⁶⁹

- Analiza aktivnosti (u sklopu koje se eliminiraju one aktivnosti koje poduzeću donose dobitak),
- Analiza izravnih troškova (pri čemu se analiziraju troškovi proizvodnje),
- Praćenje troškova po aktivnostima (proizlazi iz prve dvije aktivnosti gdje se pokušava ustanoviti porijeklo ukupnog troška),
- Uspostava mjerenja izlaznih proizvoda (uspostavlja se troškovna kalkulacija za svaku pojedinu aktivnost),
- Analiza troškova (u sklopu koje se analiziraju ukupni troškovi i identificiraju aktivnosti koje najviše doprinose ostvarenju poslovnog plana).

⁶⁶ Žic, I. (2003): Metode rasporeda troškova u upravljačkom računovodstvu, RRiF, br. 6, Zagreb, str. 35

⁶⁷ Horngren, T. C., Datar M. S., Rajan V. M., (2012): Cost accounting: A managerial emphasis, Pearson Prentice Hall, 14th edition, New Jersey

⁶⁸ Perčević, H. (2006): Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru RH, Ekonomski pregled, Vol. 57 No. 9-10, Zagreb, str. 24

⁶⁹ Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 99-100

ABC metoda raspoređuje opće troškova na proizvod u dva koraka:⁷⁰

1. Opći troškovi se svrstavaju u skupine troškovnih aktivnosti koje su povezane sa značajnim aktivnostima,
2. Opći troškovi se lociraju iz pojedinih skupina troškovnih aktivnosti na svaki proizvod putem troškovnih indikatora.

Budući da ova metoda povezuje aktivnosti i potrošnju resursa unutar svake aktivnosti poduzeća, pokazala se kao jedna od najbolji metoda za praćenje troškova, ali i maksimalizaciju profita.⁷¹ Upravo zato danas predstavlja jednu od najčešće korištenih i najpouzdanijih metoda utvrđivanja i raspoređivanja troškova te odgovara na jedno od glavnih pitanja, a to je: „Zašto trošak nastaje?“⁷²

3.4. Metoda ciljnih troškova

Metoda ciljnih troškova (TC) jedna je od metoda novijeg datuma. Pri dizajniranju i uvođenju ove metode veliku ulogu je imala japanska kompanija Toyota.⁷³

Metoda ciljnih troškova je složeni koncept određivanja troškova pri kojem proizvod mora imati zahtjevanu kvalitetu, kako bi društvo njegovom prodajom po predviđenoj prodajnoj cijeni ostvarilo željenu razinu profitabilnosti. Bitno obilježje ciljnih troškova je tržišna usmjerenost koja uključuje prethodno utvrđivanje troškova s obzirom na očekivanu buduću cijenu proizvoda. Iz toga proizlazi da se pri strukturiranju troškova, primjenom ove metode, posebna pozornost pridaje zahtjevima, željama i potrebama kupaca pa se i troškovi oblikuju s obzirom na cijenu koju su kupci spremni platiti, što na kraju rezultira boljim pozicioniranjem proizvoda na tržištu i ostvarivanjem planiranih poslovnih ciljeva.⁷⁴

Ono po čemu se ova metoda razlikuje od tradicionalnog pristupa upravljanja troškovima jest to da polazi od željene prodajne cijene i planirane dobiti pa tek onda sagledava i određuje moguće

⁷⁰ Hilton, W. R., Maher, W.M., Selto, H.F. (2011): Cost Management: Strategies for Business Decisions, McGraw-Hill Irwin, New York, str. 207

⁷¹ Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str. 100

⁷² Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, ElektriKa, Br. 4, Zagreb, str. 20

⁷³ Čingula, M., Klačmer, M. (2003): Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima, RRiF, Br. 8, Zagreb, str. 24

⁷⁴ Potnik Galić, K., Galić, Z. (2008): Određivanje ciljnih troškova u procesu razvoja novog proizvoda, RRiF, Vol. 10., Zagreb, str. 17

troškove proizvoda ili usluge, dok tradicionalni pristup kreće od troškova ka određivanju prodajne cijene i moguće dobiti.

Razlikujemo tri metode utvrđivanja ciljnih troškova:⁷⁵

- Metoda oduzimanja,
- Metoda zbrajanja,
- Integrirana metoda.

3.5. Budžetiranje temeljeno na aktivnostima

Za razliku od ostalih metoda koje polaze od utvrđivanja troškova, Budžetiranje temeljeno na aktivnostima (ABB) je metoda koja polazi od zahtjeva kupaca, odnosno korisnika. Drugim riječima, usmjerena je na kapacitet opreme i stupanj dostatnosti istoga radi ispunjavanja zahtjeva koje postavlja kupac, tj. korisnik. Jednako važna stavka uz kapacitet opreme jest i broj zaposlenih u poduzeću kako bi se analizirali troškovi koji proizlaze iz korištenja materijalnih i ljudskih resursa. Upravo to je čini pogodnom za menadžment kada je riječ o donošenju odluka o razini raspoloživih kapaciteta i pitanju jesu li oni dovoljni za razvoj proizvoda ili usluga.⁷⁶

Također, služi za definiranje potrebnih koraka za dostizanje planirane strategije poduzeća, a koristi se u situacijama kada poduzeće započinje novu ili znatno veću proizvodnju jer analizira trenutne i buduće zahtjeve tržišta, tj. kupaca, te mogućnosti poslovnog subjekta da udovolji tim zahtjevima.⁷⁷

Pruža odgovor na pitanje: „Koliki su kapaciteti organizacije potrebni za zahtijevani proizvod ili uslugu?“⁷⁸

3.6. Metoda bilance postignuća

Metoda bilance postignuća (BSC) danas je jedna od dominantnih metoda strateškog menadžerskog, a razvili su je Kaplan i Norton 1992. godine. Može se reći da je kombinacija

⁷⁵ Peršić, M., Janković, S. (2006): Menadžersko računovodstvo hotela, HZRIFD, Zagreb

⁷⁶ Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, Električna, Br. 4, Zagreb, str. 21

⁷⁷ Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRI, Vol. 8., Zagreb, str. 101

⁷⁸ Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, Električna, Br. 4, Zagreb, str. 21

tradicionalnih pokazatelja i stvaranja konkurentske prednosti.⁷⁹ Uz to, predstavlja svojevrsnu nadopunu Budžetiranja temeljenog na aktivnostima (ABB).⁸⁰

Riječ je o modelu pažljivo odabranog skupa pokazatelja i mjera, koje su izvedene iz strategije poduzeća, pomoću kojeg se planiraju i usmjeravaju aktivnosti te mjere postignuća iz različitih perspektiva temeljem povezivanja i uravnoteženja najvažnijih čimbenika uspješnosti.⁸¹

Upotrebom metode Balance postignuća treba obratiti pažnju na četiri perspektive razvoja organizacije:⁸²

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

Odgovara na pitanje: „Kakvi su rezultati povezivanja i uravnoteženja čimbenika uspješnosti?“⁸³

3.7. „Kaizen“ troškovi

Metoda „Kaizen“ troškova (KC) je još jedna od metoda obračuna troškova za čiji je razvoj zaslužna japanska Toyota.⁸⁴

Cilj je reducirati troškove povećanjem učinkovitosti tijekom poslovnog procesa. Pretpostavka je da radnici imaju najbolji uvid o tome kako poboljšati proces proizvodnje iz razloga što su oni u najbližoj vezi s njime kao i sa kupcima. Iz toga proizlazi temeljna karakteristika „Kaizen“ troškova, a to je opunomoćenje radnika u cilju poboljšanja poslovnog procesa, a samim time i smanjenja troškova.⁸⁵

Metoda, kao takva, daje odgovor na pitanje: „Može li bolje nego što je sada?“⁸⁶

⁷⁹ Rogošić, A., Perica I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo - Pregled metoda, Ekonomski pregled, Vol.67 No.2, Zagreb, str. 165

⁸⁰ Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, Vol. 8., Zagreb, str.101

⁸¹ Belak, V. (2002): Bilanca postignuća (BSC) u planiranju i praćenju rezultata poslovanja, RRiF, br. 11.,Zagreb, str. 21

⁸² Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, ElektriKa, Br. 4, Zagreb, str. 21

⁸³ Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, ElektriKa, Br. 4, Zagreb, str. 21

⁸⁴ Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, ElektriKa, Br. 4, Zagreb, str. 21

⁸⁵ Rogošić, A., Perica I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo - Pregled metoda, Ekonomski pregled, Vol.67 No.2, Zagreb, str. 160

⁸⁶ Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, ElektriKa, Br. 4, Zagreb, str. 21

3.8. Analiza vrijednosti

Metoda analize vrijednosti (VE) je razvijena 40-ih godina prošlog stoljeća u poduzeću General Electric Company.⁸⁷ Temelji se na pretpostavci da se konkretni problem rješava timski, primjenom funkcijske analize. Funkcijska analiza je proces podjele nekog proizvoda na njegove sastavne dijelove, uz prosudbu koliko svaki od tih dijelova pridonosi funkcionalnosti proizvoda, a koliko ukupnim troškovima stvaranja promatranog proizvoda. Metoda analize vrijednosti usmjerena je na kontinuirano snižavanje troškova.⁸⁸

Analiza vrijednosti nastoji dati odgovor na pitanje: „Mogu li se troškovi još smanjiti?“⁸⁹

3.9. Metoda upravljanja troškovima kvalitete

Metoda upravljanja troškovima kvalitete (QCM) temelji se na prepoznavanju, utvrđivanju i optimizaciji troškova kvalitete kao strukturnog elementa sveukupnih troškova organizacije. Troškovi kvalitete su troškovi koji nastaju pri osiguravanju zadovoljavajuće kvalitete i odstupanjem od iste. Jedna od temeljnih zadaća upravljanja troškovima kvalitete je utvrditi i ukloniti uzrok nesuklađenosti u poslovnim procesima i tako ih učiniti pouzdanima⁹⁰

Ova metoda nastoji dati odgovor na pitanje: „Koji troškovi ne bi nastali kada bi se posao dobro obavio prvi put?“⁹¹

⁸⁷ Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, Električna, Br. 4, Zagreb, str. 21

⁸⁸ Čingula, M., Klačmer, M. (2003): Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima, RRiF, Br. 8, Zagreb, str. 25

⁸⁹ Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, Električna, Br. 4, Zagreb, str. 21

⁹⁰ Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, Električna, Br. 4, Zagreb, str. 21

⁹¹ Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, Električna, Br. 4, Zagreb, str. 22

4. METODE UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA I NJIHOV UTJECAJ NA PROFITABILNOST ODABRANIH KATEGORIJA PROIZVODA PODUZEĆA ENCIAN D.O.O

4.1. Općenito o poduzeću

Poduzeće Encian d.o.o. osnovano je 1992. godine od strane g. Ivana Šikića koji je i danas na čelu poduzeća. Naziv poduzeća inspiriran je istoimenom ljekovitom biljkom koja raste na teško dostupnim staništima, visoko u planinama i zaštićena je u svijetu. Encian je poduzeće i brend koji je na domaćem tržištu prepoznatljiv kao sinonim za zdravlje i proizvode visoke kvalitete čija je funkcija očuvanje zdravlja i vođenje zdravog stila života. Osim toga, svojim ekološki osviještenim načinom poslovanja, Encian je sinonim za brigu o zaštiti i očuvanju okoliša, te simbol ljekovitosti i prirode.⁹²

Poduzeće Encian d.o.o. specijalizirano je za prodaju i distribuciju zdrave hrane, dodataka prehrani, dijetetike i kozmetike, dok je za proizvodnju proizvoda brenda Encian zadužena farmaceutska tvrtka Magdis, također iz Hrvatske. Točnije, poduzeće je registrirano kao nespecijalizirana trgovina na veliko sa sljedećim djelatnostima:⁹³

- Proizvodnja mlinarskih proizvoda, škroba i škrobnih proizvoda,
- Prerada čaja i kave,
- Proizvodnja začina i dodataka jelima,
- Prijevoz robe (tereta) cestom,
 - međunarodni prijevoz robe cestom
 - uvoz-izvoz
- Proizvodnja homogenizirane gotove i dijetetske hrane,
 - Kupnja i prodaja robe
 - Obavljanje trgovačkog poslovanja i posredovanja na domaćem i stranom tržištu
 - Usluge informacijskog društva
 - Tržnice na malo

⁹² www.encian.hr (posjećeno 03.06.2019)

⁹³ Interni dokumenti poduzeća Encian d.o.o. (2017): Podaci o poslovanju, Donji Stupnik

- Savjetovanje u svezi s poslovanjem i upravljanjem
- Promidžba (reklama i propaganda).

U samim počecima poduzeće je funkcioniralo kao maloprodaja i bavilo se isključivo distribucijom, no ubrzo se došlo na ideju o razvoju vlastite robne marke. U to vrijeme, početkom 2000-ih, poduzeće Encian d.o.o. surađivalo je i radilo sa svim običnim i biljnim ljekarnama u Hrvatskoj. Može se reći da je upravo u tom razdoblju, točnije 2003. godine, poduzeće Encian d.o.o. napravilo veliki iskorak promocijom vlastitog brenda, u koji je uloženo mnogo novca, truda i vremena. Domaćem tržištu je predstavljen asortiman od 40 proizvoda pod nazivom „Snaga prirode“, a krenulo se i sa strategijom izvoza. Povrati od pothvata investirani su u objekte i opremu, a ponajviše u marketing i ljudski kapital. U spomenuto vrijeme u poduzeću je bilo zaposleno svega 8 ljudi, uključujući g. Šikića i njegovu suprugu. Nedugo nakon probaja i prepoznatljivosti brenda i poduzeća na tržištu uslijedila je kriza koja je pogodila, ne samo Hrvatsku, već cijeli svijet. Umjesto otpuštanja radnika, Encian d.o.o. ih je u to vrijeme zapošljavao, ponajviše brend menadžere, kojih danas ima 14, a sveukupan broj zaposlenih prelazi brojku od 40. Upravo brend menadžeri su zaslužni za uspjeh i prodaju proizvoda diljem Hrvatske i predstavljaju važan resurs poduzeća. Kao rezultat spomenute strategije i preuzimanja rizika proizvodi poduzeća Encian d.o.o. danas se mogu pronaći u gotovo svim trgovačkim lancima, drogerijama, ljekarnama pa i šire. A o prepoznatljivosti brenda svjedoči i činjenica da se već davne 1996. poduzeće Encian d.o.o. povezalo sa njemačkim DM-om s kojim uspješno surađuje i 20 godina nakon.⁹⁴

Danas, poduzeće Encian d.o.o. cilja ka održanju pozicije i potencijalnom širenju na tržištu. Isto tako, trudi se pratiti trendove zdrave prehrane i biti u korak s njima. Već dugi niz godina surađuje s belgijskim Alprom, najvećim europskim proizvođačem sojinog mlijeka čiji je ekskluzivni distributer i nalazi se na vrhu ljestvice Alprovih kupaca. Uz to, trudi se svojim potrošačima ponuditi pristojan omjer cijene i kvalitete, pa tako pri nabavi pojedinih sirovina (poput soka aloe vere za proizvodnju gela) surađuje sa dobavljačima čak iz Meksika.⁹⁵

⁹⁴ Interni dokumenti poduzeća Encian d.o.o. (2017): Podaci o poslovanju, Zagreb

⁹⁵ Interni dokumenti poduzeća Encian d.o.o. (2017): Podaci o poslovanju, Zagreb

4.2. Upravljanje troškovima u svrhu analize profitabilnosti

U 2017. godini poduzeće Encian d.o.o. ostvarilo je pozitivan financijski rezultat od 1.751.608,00 kn što je gotovo u pola manje u odnosu na prethodnu godinu, točnije 41,85% manje. Ostvareno je 58.781.342,00 kn ukupnih prihoda, 1,39% manje u odnosu na godinu ranije, te 56.506.125,00 kn ukupnih rashoda. Ukupni rashodi su se povećali za 1,53% u odnosu na 2016. godinu. Poslovni rashodi, koji će biti obuhvaćeni tablicom 1, iznose 54.323.644,00 kn i veći su za svega 0,51% u odnosu na prethodnu godinu, dok financijski rashodi iznose 2.182.481,00 kn što je za 35,74% više u odnosu na 2016. godinu.

Tablicom 1 prikazat će se detaljna struktura troškova poduzeća koja će poslužiti za daljnje istraživanje i provedbu analize profitabilnosti. Koristeći vertikalnu i horizontalnu analizu moći ćemo prikazati udio pojedinačnih troškova u ukupnima te njihov utjecaj na financijski rezultat.⁹⁶

Tablica 1: Struktura troškova poduzeća Encian d.o.o.

OPIS	2016.	2017.	VERTIKALNA ANALIZA (2017.)	HORIZONTAL- NA ANALIZA (2017.)
Troškovi sirovina i materijala	636.829,00 kn	488.477,00 kn	0,90%	-23,30%
Uredski materijal, ambalažni mat., mat. za čišćenje	277.186,00 kn	222.956,00 kn	45,64%	-19,56%
Troškovi SI i AG	207.101,00 kn	96.182,00 kn	19,69%	-53,56%
Rez. dijelovi i mat. za održavanje	994,00 kn	0,00 kn	0,00%	0,00%
Tr. energije	151.548,00 kn	169.339,00 kn	34,67%	11,74%
Troškovi prodane robe	27.980.824,00 kn	27.029.170,00 kn	49,76%	-3,40%

⁹⁶ Revizorsko izvješće „Encian d.o.o.“ za 2017. godinu; dostupno na: <https://www.fina.hr/javna-objava> (posjećeno 20.09.2019)

Ostali vanjski troškovi	4.896.598,00 kn	5.735.798,00 kn	10,56%	17,14%
Prijevozne usluge i telefonski tr.	1.872.667,00 kn	1.953.619,00 kn	34,06%	4,32%
Usl. održavanja i zaštite	389.795,00 kn	484.826,00 kn	8,45%	24,38%
Usl. pri izradi i i prodaji dobara i usluga	126.357,00 kn	177.928,00 kn	3,10%	40,81%
Zakupnina i operativni najam	599.998,00 kn	1.060.569,00 kn	18,49%	76,76%
Tr. promidžbe i sponzorstva	1.495.777,00 kn	1.517.249,00 kn	26,45%	1,44%
Intelektualne i osobne usluge	119.447,00 kn	219.945,00 kn	3,83%	84,14%
Komunalne usl.	88.685,00 kn	121.226,00 kn	2,11%	36,69%
Ostali vanjski troškovi-usluge	203.872,00 kn	200.436,00 kn	3,49%	-1,69%
Troškovi osoblja	2.972.007,00 kn	2.809.068,00 kn	5,17%	-5,48%
Neto plaće i nadnice	1.880.783,00 kn	1.811.512,00 kn	64,49%	-3,68%
Tr. poreza i doprinosa iz plaće	690.071,00 kn	618.186,00 kn	22,01%	-10,42%
Doprinosi na plaće	401.153,00 kn	379.370,00 kn	13,51%	-5,43%
Amortizacija	215.521,00 kn	271.251,00 kn	0,50%	25,86%
Ostali troškovi	1.474.443,00 kn	1.296.391,00 kn	2,39%	-12,08%

Dnevnice, putni tr. i naknade	454.257,00 kn	452.137,00 kn	34,88%	-0,47%
Reprezentacija	579.957,00 kn	474.404,00 kn	36,59%	-18,20%
Premije osiguranja	68.741,00 kn	52.731,00 kn	4,07%	-23,29%
Bankarske usluge	73.023,00 kn	73.096,00 kn	5,64%	0,10%
Porezi i doprinosi	260.793,00 kn	215.965,00 kn	16,66%	-17,19%
Ostali troškovi	37.672,00 kn	28.058,00 kn	2,16%	-25,52%
Ostali poslovni rashodi	15.871.926,00 kn	16.693.489,00 kn	30,73%	5,18%
UKUPNO	54.048.148,00 kn	54.323.644,00 kn	100%	0,51%

Izvor: Prikaz autora na temelju revizorskog izvješća preuzetog sa web stranica FINA-e

U strukturi poslovnih rashoda gotovo polovinu zauzimaju troškovi prodane robe koji nose 49,76% udjela. Najveći porast troškova očituje se u troškovima amortizacije (25,86%) i ostalim vanjskim troškovima(17,14%) gdje su gotovo sve troškovne stavke povećane u odnosu na prethodnu godinu.

Analizom profitabilnosti prikazat će se razlike između prihoda i troškova odabranih kategorija proizvoda poduzeća Encian d.o.o., izračunati profitabilnost svake od kategorija i njihov utjecaj na profitabilnost cjelokupnog poduzeća.

Za potrebe izrade analize profitabilnosti i empirijskog dijela diplomskog rada koristit će se podaci o prihodima i troškovima poduzeća Encian d.o.o. iz 2017. godine na temelju 12 kategorija proizvoda.

Tablica 2: Stavke analize profitabilnosti

1. Bruto prihod od prodaje
Diskont
PDV
2. Neto prihod od prodaje
Trošak transporta
3. Ukupni direktni troškovi
Materijalni troškovi
Troškovi usluga
Plaće
Amortizacija
Ostali troškovi poslovanja
Financijski rashodi
Ostali poslovni rashodi
4. Ukupni indirektni troškovi
5. Neto rezultat

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća Encian d.o.o.

Bruto prihodi od prodaje računat će se prema (prodajnim) cijenama izraženim u postojećem cjeniku poduzeća.

Od bruto prihoda od prodaje potrebno je oduzeti popuset, tj. diskonte koji se odobravaju kupcima i pripadajući iznos PDV-a s ciljem utvrđivanja neto prihoda od prodaje. Iznos popusta je varijabilan, tj. primjenjuju se različite diskontne stope kod različitih proizvoda za različite kupce. Stope PDV-a također variraju ovisno o vrsti proizvoda, pa mogu iznositi 5%, 13% i 25%.

U drugom poglavlju već smo se upoznali sa pojmom, vrstama i metodama upravljanja troškovima. Pri izradi ovog rada koristit će se tradicionalni model upravljanja troškovima. Važno je naglasiti da se direktni troškovi odnose isključivo i samo na troškove transporta. Izračun indirektnih troškova vrši se pomoću određenih ključeva i formula koje služe za interne izračune, a nisu po nekoj službenoj računici (iz tog razloga i zaštite podataka, ti izračuni neće biti prikazani u radu). Indirektni troškovi alociraju se po brendu/jediničnom proizvodu, što bi samim time moglo uvrstiti

te troškove u direktne, ali, radi jednostavnijeg izračuna, praksa poduzeća je svrstati ih pod indirektne troškove.

Praksa poduzeća jest da se dolje navedene kategorije i vrste troškova sa pripadajućim stopama raspodjele proporcionalno raspoređuju na svaku od 12 kategorija proizvoda:

- **Materijalni troškovi** - troškovi administracije, uprave i prodaje, troškovi sitnog inventara, troškovi ambalaže, troškovi energije u administraciji, upravi i prodaji = **2,70%**,
- **Troškovi usluga** - troškovi telefona, troškovi interneta, prijevozne usluge cestovnog prometa, ostale usluge prijevoza, troškovi dizajna ambalaže, troškovi prepakiravanja, troškovi dorade, troškovi tiska i klišeja, usluge održavanja i zaštite, usluge registracije i dozvola, troškovi lizinga, troškovi promidžbe i sponzorstva, troškovi istraživanja tržišta, troškovi online oglašavanja, komunalne usluge, intelektualne usluge = **26,77%**,
- **Troškovi osoblja** = **13%**,
- **Amortizacija** = **0,63%**,
- **Ostali troškovi poslovanja** = **4,71%**,
- **Financijski rashodi** = **11,56%**,
- **Ostali poslovni rashodi** - naknadni popusti, sniženja, reklamacije, kazne i penali, darovanja, predstavništva i posredovanja = **40,63%**,

što znači da se kod svakog proizvoda ista stopa primjenjuje za raspored te vrste troška.

Kako bi utvrdili neto rezultat, u svrhu uspješne provedbe analize profitabilnosti, od neto prihoda od prodaje oduzet će se ukupni direktni i indirektni troškovi.

Tablica 3:Proizvod A

1. Bruto prihod od prodaje	71.684,12 kn
Diskont	(31.168,22 kn)
PDV	(8.103,18 kn)
2.Neto prihod od prodaje	32.412,72 kn
Trošak transporta	1.685,63 kn
3.Ukupni direktni troškovi	1.685,63 kn
Materijalni troškovi	213,01 kn
Troškovi usluga	2.111,95 kn
Plaće	1.025,60 kn
Amortizacija	49,70 kn
Ostali troškovi poslovanja	371,58 kn
Financijski rashodi	912,00 kn
Ostali poslovni rashodi	3.205,40 kn
4.Ukupni indirektni troškovi	7.889,25 kn
5.Neto rezultat	22.837,84 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća Encian d.o.o.

Iz tablice 3 može se vidjeti da je prodajom proizvoda A u 2017. godini ostvareno 71.684,12 kn bruto prihoda.

Bruto prihod umanjen je za odgovarajuće diskonte u iznosu 31.168,22 kn, odnosno prosječna stopa diskonta koja se primjenjuje za ovu vrstu proizvoda iznosi 43,48%. Razlika između bruto prihoda od prodaje i odobrenog diskonta od 40.515,90 kn predstavlja osnovicu za izuzimanje PDV-a, čija je stopa u ovom slučaju 25% ($40.515,90 \cdot 25 / 125 = 8.103,18$). Ukupni neto prihod nakon odbitka diskonta i PDV-a iznosi 32.412,72 kn i predstavlja 5,54% ukupnih prihoda poduzeća.

Prema internim podacima i poslovnim knjigama poduzeća ukupni direktni troškovi iznose 1.685,63 kn, dok se indirektni troškovi raspoređuju prema gore navedenim stopama raspodjele, te u ukupnom iznosu iznose 7.889,25 kn. Što znači da su ukupni troškovi proizvoda A 9.574,88, tj. 5,41% ukupnih troškova poduzeća.

Oduzevši od neto prihoda od prodaje ukupne direktne i indirektne troškove vidljivo je da je ostvaren pozitivan neto rezultat u iznosu od 22.837,84 kn.

Tablica 4:Proizvod B

1. Bruto prihod od prodaje	83.337,48 kn
Diskont	(35.361,82 kn)
PDV	(2.284,56 kn)
2.Neto prihod od prodaje	45.691,10 kn
Trošak transporta	6.624,24 kn
3.Ukupni direktni troškovi	6.624,24 kn
Materijalni troškovi	234,66 kn
Troškovi usluga	2.326,56 kn
Plaće	1.129,82 kn
Amortizacija	54,75 kn
Ostali troškovi poslovanja	409,34 kn
Financijski rashodi	1.004,67 kn
Ostali poslovni rashodi	3.531,13 kn
4.Ukupni indirektni troškovi	8.690,94 kn
5.Neto rezultat	30.375,92 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća Encian d.o.o.

Iz tablice 4 vidimo da je ostvaren bruto prihod od prodaje proizvoda B u iznosu od 83.337,48 kn.

Odobren je popust od 35.361,82 kn, odnosno primjenjena je prosječna stopa diskonta od 42,43%. Iz razlike bruto prihoda od prodaje i navedenog diskonta izuzet je PDV u iznosu od 2.284,56 kn, što znači da se kod ove vrste proizvoda primjenjuje stopa PDV-a od 5% ($47.975,66 \cdot 5 / 105$). Neto prihod od prodaje nakon odbitaka iznosi 45.691,10 kn te predstavlja 7,81% ukupnih prihoda poduzeća.

Troškovi su utvđeni prema računovodstvenim knjigama poduzeća iz čega su vidljivi ukupni direktni troškovi u iznosu 6.624,24 kn i ukupni indirektni troškovi u iznosu 8.690,94 kn. Ukupni troškovi proizvoda B iznose 15.315,18 kn, odnosno 8,66% ukupnih troškova poduzeća.

Nakon izračuna odgovarajućih prihoda i troškova dolazimo do neto rezultata proizvoda B koji iznosi 30.375,92 kn.

Tablica 5:Proizvod C

1. Bruto prihod od prodaje	16.587,74 kn
Diskont	(6.189,22 kn)
PDV	(2.079,70 kn)
2.Neto prihod od prodaje	8.318,82 kn
Trošak transporta	463,80 kn
3.Ukupni direktni troškovi	463,80 kn
Materijalni troškovi	54,71 kn
Troškovi usluga	542,48 kn
Plaće	263,44 kn
Amortizacija	12,77 kn
Ostali troškovi poslovanja	95,45 kn
Financijski rashodi	234,26 kn
Ostali poslovni rashodi	823,35 kn
4.Ukupni indirektni troškovi	2.026,45 kn
5.Neto rezultat	5.828,57 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća Encian d.o.o.

Tablicom 5 prikazana je analiza profitabilnosti proizvoda C te je vidljivo da bruto prihod od prodaje iznosi 16.587,74 kn.

Prosječna stopa diskonta u ovom slučaju je 37,31%, pomoću čega dolazimo do iznosa popusta od 6.189,22 kn. Stopa PDV-a koja odgovara ovoj vrsti proizvoda je 25% te je potrebno izuzeti PDV u iznosu 2.079,70 kn ($10.398,52 \cdot 25/125$). Neto prihod od prodaje proizvoda C iznosi 8.318,82 kn, te predstavlja 1,42% ukupnih prihoda.

Ukupni direktni troškovi iznose 463,80 kn, dok ukupni indirektni troškovi iznose 2.026,45 kn. Ukupni troškovi ove kategorije proizvoda su 2.490,25 kn i predstavljaju 1,41% sveukupnih troškova poduzeća.

Ostvaren je pozitivan neto rezultat od 5.828,57 kn.

Tablica 6:Proizvod D

1. Bruto prihod od prodaje	88.817,54 kn
Diskont	(38.206,20 kn)
PDV	(10.122,27 kn)
2.Neto prihod od prodaje	40.489,07 kn
Trošak transporta	4.520,20 kn
3.Ukupni direktni troškovi	4.520,20 kn
Materijalni troškovi	269,84 kn
Troškovi usluga	2.675,38 kn
Plaće	1.299,21 kn
Amortizacija	62,96 kn
Ostali troškovi poslovanja	470,72 kn
Financijski rashodi	1.155,30 kn
Ostali poslovni rashodi	4.060,54 kn
4.Ukupni indirektni troškovi	9.993,95 kn
5.Neto rezultat	25.974,92 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća Encian d.o.o.

U tablici 6 prikazani su prihodi i troškovi proizvoda D pa možemo vidjeti da bruto prihod od prodaje u 2017. godini iznosi 88.817,54 kn.

Odobren je diskont od 38.206,20 kn prema prosječnoj stopi od 43,02% te je izuzet PDV u iznosu od 10.122,27 kn prema preračunatoj stopi ($50.611,34 \cdot 25/125$). Kada od bruto prihoda od prodaje oduzmemo odgovarajući diskont i PDV dobijemo neto prihod od prodaje koji iznosi 40.489,07 kn. To znači da proizvod D ima udio od 6,92% u ukupnim prihodima poduzeća.

Pregledom računovodstvenih knjiga utvrđeni su ukupni troškovi od 14.514,15 kn koji predstavljaju 8,21% ukupnih proizvoda poduzeća. Od toga 4.520,20 kn iznose ukupni direktni troškovi, dok ukupni indirektni troškovi iznose 9.993,95 kn.

Oduzimanjem ukupnih troškova od neto prihoda od prodaje dolazimo do pozitivnog neto rezultata od 25.974,92 kn.

Tablica 7:Proizvod E

1. Bruto prihod od prodaje	209.619,04 kn
Diskont	(91.098,36 kn)
PDV	(23.704,14 kn)
2.Neto prihod od prodaje	94.816,54 kn
Trošak transporta	8.018,19 kn
3.Ukupni direktni troškovi	8.018,19 kn
Materijalni troškovi	623,12 kn
Troškovi usluga	6.178,08 kn
Plaće	3.000,19 kn
Amortizacija	145,39 kn
Ostali troškovi poslovanja	1.086,99 kn
Financijski rashodi	2.667,86 kn
Ostali poslovni rashodi	9.376,74 kn
4.Ukupni indirektni troškovi	23.078,37 kn
5.Neto rezultat	63.719,98 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća Encian d.o.o.

Iz tablice 7 vidljivo je da proizvod E ostvaruje dosta visoki bruto prihod od čak 209.619,04 kn.

Prosječna stopa diskonta koja se primjenjuje za ovu vrstu proizvoda je 43,46% te je u ovom slučaju priznat diskont u iznosu od 91.098,36 kn. Iz razlike bruto prihoda od prodaje i navedenog diskonta izuzet je PDV u iznosu od 23.704,14 kn, što znači da se kod ove kategorije proizvoda primjenjuje stopa PDV-a od 25% ($118.520,68 \cdot 25 / 125$). Ukupan neto prihod od prodaje nakon odbitaka je 94.816,54 kn. Proizvod E sudjeluje u ukupnim prihodima poduzeća sa 16,20% udjela.

Prema internim podacima poduzeća utvrđeni su ukupni direktni troškovi od 8.018,19 kn. Primjenom odgovarajućih stopa raspodjele utvrđeni su i ukupni indirektni troškovi u iznosu 23.078,37 kn. Ukupni troškovi proizvoda E iznose 31.096,56 kn, odnosno 17,58% ukupnih troškova poduzeća.

Ostvaren je pozitivan neto rezultat od 63.719,98 kn.

Tablica 8:Proizvod F

1. Bruto prihod od prodaje	85.015,44 kn
Diskont	(43.631,72 kn)
PDV	(1.970,65 kn)
2.Neto prihod od prodaje	39.413,07 kn
Trošak transporta	6.502,71 kn
3.Ukupni direktni troškovi	6.502,71 kn
Materijalni troškovi	202,30 kn
Troškovi usluga	2.005,72 kn
Plaće	974,01 kn
Amortizacija	47,20 kn
Ostali troškovi poslovanja	352,89 kn
Financijski rashodi	866,12 kn
Ostali poslovni rashodi	3.044,17 kn
4.Ukupni indirektni troškovi	7.492,42 kn
5.Neto rezultat	25.417,94 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća Encian d.o.o.

U tablici 8 prikazan je bruto prihod od prodaje proizvoda F u iznosu 85.015,44 kn.

Bruto prihod je umanjen za pripadajući diskont od 43.631,72 kn koji je obračunat prema odgovarajućoj prosječnoj stopi diskonta koja iznosi čak 51,32%. Ova kategorija proizvoda pripada dobrima koja se oporezuju po stopi PDV-a od 5%, pa je sukladno tome izuzet PDV u iznosu od 1.970,65 kn ($41.383,72 \cdot 5/105$). Oduzimanjem diskonta i PDV-a od bruto prihoda vidljivo je da je ostvaren neto prihod od prodaje u iznosu 39.413,07 što predstavlja 6,73% ukupnih prihoda poduzeća.

Ukupni troškovi proizvoda F su 13.995,13 kn te predstavljaju 7,91% ukupnih troškova poduzeća. Od toga 6.502,71 kn iznose ukupni direktni troškovi, a 7.492,42 kn ukupni indirektni troškovi.

Utvrđen je pozitivan neto rezultat u iznosu 25.417,94 kn.

Tablica 9:Proizvod G

1. Bruto prihod od prodaje	12.813,78 kn
Diskont	(4.905,02 kn)
PDV	(1.581,75 kn)
2.Neto prihod od prodaje	6.327,01 kn
Trošak transporta	2.865,90 kn
3.Ukupni direktni troškovi	2.865,90 kn
Materijalni troškovi	41,61 kn
Troškovi usluga	412,59 kn
Plaće	200,36 kn
Amortizacija	9,71 kn
Ostali troškovi poslovanja	72,59 kn
Financijski rashodi	178,17 kn
Ostali poslovni rashodi	626,21 kn
4.Ukupni indirektni troškovi	1.541,25 kn
5.Neto rezultat	1.919,86 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća Encian d.o.o.

Tablicom 9 prikazana je analiza profitabilnosti proizvoda G iz čega je vidljiv iznos bruto prihod od prodaje od 12.813,78 kn.

Za ovu vrstu proizvoda korištena je prosječna stopa diskonta od 38,28% te je izračunat popust u iznosu 4.905,02 kn. Utvrđena je osnovica za izuzimanje PDV-a, te je prema odgovarajućoj stopi od 25% PDV izuzet u ukupnom iznosu od 1.581,75 kn ($7.908,76 \cdot 25 / 125$). Uzevši u obzir pripadajuće odbitke neto prihod od prodaje iznosi 6.327,01 kn što znači da proizvod G sudjeluje u ukupnom prihodu poduzeća sa 1,08% udjela.

Pregledom internih podataka i računovodstvenih knjiga poduzeća utvrđeni su ukupni troškovi od 4.407,15 kn, točnije ukupni direktni troškovi iznose 2.865,90 kn, dok se ukupni indirektni troškovi javljaju u iznosu od 1.541,25 kn. Udio ukupnih troškova proizvoda G u ukupnim troškovima poduzeća je 2,49%.

Nakon što su od neto prihoda od prodaje oduzeti odgovarajući direktni i indirektni troškovi, utvrđen je pozitivan neto rezultat od 1.919,86 kn.

Tablica 10:Proizvod H

1. Bruto prihod od prodaje	22.411,30 kn
Diskont	(6.253,96 kn)
PDV	(1.858,81 kn)
2.Neto prihod od prodaje	14.298,53 kn
Trošak transporta	1.091,63 kn
3.Ukupni direktni troškovi	1.091,63 kn
Materijalni troškovi	85,02 kn
Troškovi usluga	842,94 kn
Plaće	409,35 kn
Amortizacija	19,84 kn
Ostali troškovi poslovanja	148,31 kn
Financijski rashodi	364,00 kn
Ostali poslovni rashodi	1.279,37 kn
4.Ukupni indirektni troškovi	3.148,83 kn
5.Neto rezultat	10.058,07 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća Encian d.o.o.

U tablici 10 možemo vidjeti da bruto prihod od prodaje proizvoda H iznosi 22.411,30 kn.

Odobren je diskont po prosječnoj stopi od 27,91%, te je potrebno umanjiti bruto prihode za 6.253,96 kn. Ova kategorija proizvoda spada skupini proizvoda na koje se primjenjuje stopa PDV-a od 13%, pa je sukladno tome potrebno izuzeti PDV u iznosu od 1.858,81 kn ($16.157,34 \cdot 13/113$). Oduzimanjem pripadajućih odbitaka od bruto prihoda dolazimo do neto prihoda od prodaje od 14.298,53 kn. Ovaj proizvod ima 2,44% udjela u ukupnim prihodima poduzeća.

Ukupni troškovi proizvoda H javljaju se u iznosu 4.240,46 kn što znači da čine 2,40% ukupnih troškova poduzeća. Na temelju internih podataka poduzeća možemo zaključiti da ukupni direktni troškovi iznose 1.091,63 kn, a ukupni indirektni troškovi 3.148,83 kn.

Proizvod H ostvario je pozitivan neto rezultat od 10.058,07 kn.

Tablica 11:Proizvod I

1. Bruto prihod od prodaje	137.123,62 kn
Diskont	(61.077,42 kn)
PDV	(3.621,25 kn)
2.Neto prihod od prodaje	72.424,95 kn
Trošak transporta	833,47 kn
3.Ukupni direktni troškovi	833,47 kn
Materijalni troškovi	371,73 kn
Troškovi usluga	3.685,68 kn
Plaće	1.789,83 kn
Amortizacija	86,74 kn
Ostali troškovi poslovanja	648,47 kn
Financijski rashodi	1.591,58 kn
Ostali poslovni rashodi	5.593,92 kn
4.Ukupni indirektni troškovi	13.767,96 kn
5.Neto rezultat	57.823,52 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća Encian d.o.o.

Pomoću tablice 11 možemo izračunati profitabilnost proizvoda I, počevši od bruto prihoda od prodaje koji iznosi 137.123,62 kn.

Bruto prihod od prodaje umanjen je za odobreni diskont u iznosu 61.077,42 kn, a po prosječnoj stopi diskonta od 44,54%. Također, potrebno je izuzeti PDV iz razlike bruto prihoda i diskonta za 3.621,25 pri čemu se PDV obračunava po stopi od 5% ($76.046,20 \cdot 5/105$). Neto prihod od prodaje u ovom slučaju iznosi 72.424,95 kn što čini 12,37% ukupnih prihoda poduzeća.

Uvidom u poslovne knjige poduzeća vidljivi su ukupni direktni troškovi od 833,47 kn, dok ukupni indirektni troškovi iznose 13.767,96 kn. Ukupni troškovi ovog proizvoda iznose 14.601,43 kn što čini 8,26% ukupnih troškova poduzeća.

Nakon što smo od neto prihoda od prodaje oduzeli ukupne troškove dolazimo do neto rezultata od 57.823,52 kn.

Tablica 12:Proizvod J

1. Bruto prihod od prodaje	97.109,34 kn
Diskont	(45.506,64 kn)
PDV	(10.320,54 kn)
2.Neto prihod od prodaje	41.282,16 kn
Trošak transporta	4.603,21 kn
3.Ukupni direktni troškovi	4.603,21 kn
Materijalni troškovi	271,30 kn
Troškovi usluga	2.689,87 kn
Plaće	1.306,25 kn
Amortizacija	63,30 kn
Ostali troškovi poslovanja	473,26 kn
Financijski rashodi	1.161,56 kn
Ostali poslovni rashodi	4.082,53 kn
4.Ukupni indirektni troškovi	10.048,07 kn
5.Neto rezultat	26.630,88 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća Encian d.o.o.

U tablici 12 vidimo da bruto prihod od prodaje proizvoda J iznosi 97.109,34 kn, te da bi dobili iznos neto prihoda moramo prvo izračunati odobreni popust, a zatim i izuzeti PDV.

Stopa diskonta koja se primjenjuje je 46,86%, što znači da je odobren popust u iznosu 45.506,64 kn. PDV se obračunava po stopi od 25% i potrebno ga je umanjiti za 10.320,54 kn. Uzimajući u obzir navedene dobitke dolazimo do neto prihoda od prodaje koji iznosi 41.282,16 kn, tj. 7,05% ukupnih prihoda poduzeća.

Ukupni direktni troškovi koji se javljaju kroz promatrano razdoblje iznose 4.603,21 kn, a ukupni indirektni troškovi 10.048,07 kn. Zbrajanjem ovih dviju vrsta troškova lako dolazimo do iznosa ukupnih troškova od 14.651,28 kn. Udio ukupnih troškova proizvoda J u ukupnim troškovima poduzeća je 8,28%.

Ostvaren je pozitivan neto rezultat od 26.630,88 kn.

Tablica 13:Proizvod K

1. Bruto prihod od prodaje	74.244,78 kn
Diskont	(28.556,46 kn)
PDV	(9.137,66 kn)
2.Neto prihod od prodaje	36.550,66 kn
Trošak transporta	375,38 kn
3.Ukupni direktni troškovi	375,38 kn
Materijalni troškovi	240,21 kn
Troškovi usluga	2.381,63 kn
Plaće	1.156,56 kn
Amortizacija	56,05 kn
Ostali troškovi poslovanja	419,03 kn
Financijski rashodi	1.028,45 kn
Ostali poslovni rashodi	3.614,70 kn
4.Ukupni indirektni troškovi	8.896,64 kn
5.Neto rezultat	27.278,64 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća Encian d.o.o.

Tablica 13 prikazuje analizu profitabilnosti proizvoda K počevši od bruto prihoda od prodaje koji iznosi 74.244,78 kn.

Primjenom prosječne stope diskonta koja iznosi 38,46% dobili smo iznos odobrenog diskonta, a to je 28.556,46 kn. PDV se izuzima u iznosu od 9.137,66 kn, uzevši u obzir da je primjenjena stopa PDV-a od 25% ($45.688,32 \cdot 25 / 125$). Kada od bruto prihoda oduzmemo navedene odbitke, kao rezultat dobijemo neto prihod od prodaje koji iznosi 36.550,66 kn i predstavlja 6,24% ukupnih prihoda poduzeća.

Troškovi su utvđeni prema računovodstvenim knjigama poduzeća iz čega su vidljivi ukupni troškovi od 9.272,02 kn što čini 5,24% ukupnih troškova poduzeća. Od toga, ukupni direktni troškovi iznose 375,38 kn, a ukupni indirektni troškovi 8.896,64 kn.

Proizvod K ostvaruje pozitivan neto rezultat od 27.278,64 kn.

Tablica 14:Proizvod L

1. Bruto prihod od prodaje	330.188,14 kn
Diskont	(138.520,02 kn)
PDV	(38.333,62 kn)
2.Neto prihod od prodaje	153.334,50 kn
Trošak transporta	5.383,11 kn
3.Ukupni direktni troškovi	5.383,11 kn
Materijalni troškovi	1.007,68 kn
Troškovi usluga	9.990,99 kn
Plaće	4.851,81 kn
Amortizacija	235,13 kn
Ostali troškovi poslovanja	1.757,85 kn
Financijski rashodi	4.314,38 kn
Ostali poslovni rashodi	15.163,76 kn
4.Ukupni indirektni troškovi	37.321,59 kn
5.Neto rezultat	110.629,80 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća Encian d.o.o.

Iz tablice 14 možemo vidjeti da proizvod L ostvaruje najviši bruto prihod od prodaje od čak 330.188,14 kn.

Sukladno tome, poduzeće odobrava i visoki diskont od 138.520,02 koji je obračunat po prosječnoj stopi od 41,95%. Kako bi izračunali neto prihod od prodaje ove kategorije proizvoda, potrebno je izuzeti PDV u iznosu 38.333,62 kn, pri čemu se primjenjuje stopa PDV-a od 25% ($191.668,12 \cdot 25/125$). Oduzimanjem ovih dviju stavki (diskonta i PDV-a) od bruto prihoda dolazimo do rezultata neto prihoda od 153.334,50 kn, koji predstavlja 26,19% ukupnih prihoda poduzeća.

Pregledom računovodstvenih knjiga poduzeća utvrđeni su ukupni troškovi u visini 42.704,70 kn, što čini 24,15% udjela u ukupnim troškovima poduzeća. Ukupni direktni troškovi iznose 5.383,11 kn. Primjenom odgovarajućih stopa raspodjele utvrđeni su ukupni indirektni troškovi u iznosu 37.321,59 kn.

Nakon izračuna odgovarajućih prihoda i troškova dolazimo do neto rezultata proizvoda L koji iznosi 110.629,80 kn.

4.3. Rezultati istraživanja

Kroz prethodno poglavlje provedena je analiza profitabilnosti proizvoda poduzeća Encian d.o.o. kojom su prikazani prihodi i troškovi 12 kategorija proizvoda koje poduzeće ima u svom asortimanu. Nakon provedenog istraživanja moguće je prikazati konačne rezultate koji će pokazati koji je od tih proizvoda najprofitabilniji, koji donosi najviše prihode poduzeću, koji uzrokuje najviše troškove za poduzeće te da li je onaj proizvod koji ostvaruje najviše prihode upravo onaj koji donosi i najvišu dobit poduzeću. Tablica 15 je prikaz ukupnih neto prihoda, ukupnih troškova i neto rezultata navedenih kategorija proizvoda.

Tablica 15:Neto rezultati proizvoda A-L

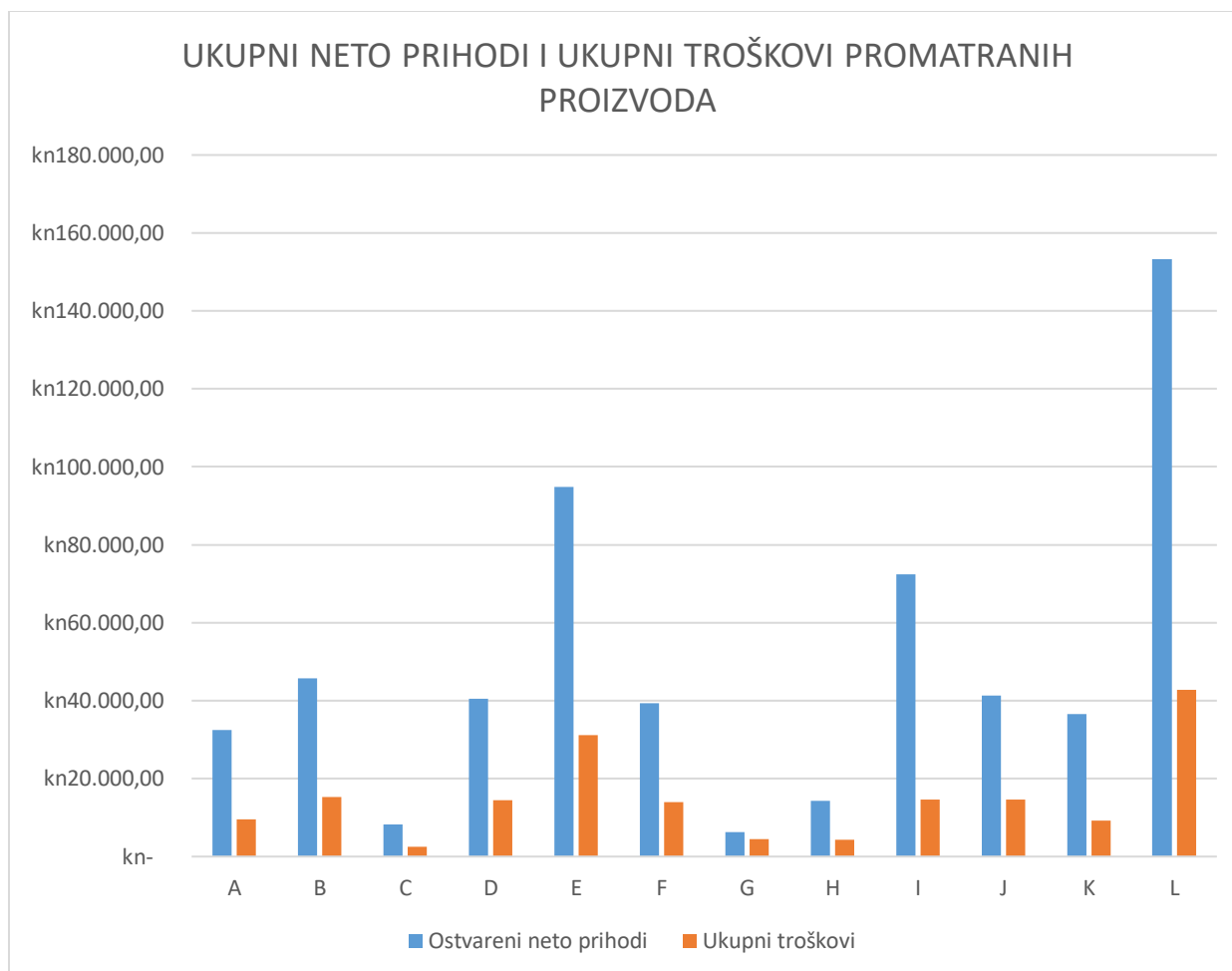
PROIZVOD	UKUPNI NETO PRIHOD	UKUPNI TROŠKOVI	NETO REZULTAT	(%) NETO REZULTAT
A	32.412,72 kn	9.574,88 kn	22.837,84 kn	5,56%
B	45.691,10 kn	15.315,18 kn	30.375,92 kn	7,44%
C	8.318,82 kn	2.490,25 kn	5.828,57 kn	1,43%
D	40.489,07 kn	14.514,15 kn	25.974,92 kn	6,36%
E	94.816,54 kn	31.096,56 kn	63.719,98 kn	15,60%
F	39.413,07 kn	13.995,13 kn	25.417,94 kn	6,22%
G	6.327,01 kn	4.407,15 kn	1.919,86 kn	0,47%
H	14.298,53 kn	4.240,46 kn	10.058,07 kn	2,46%
I	72.424,95 kn	14.601,43 kn	57.823,52 kn	14,16%
J	41.282,16 kn	14.651,28 kn	26.630,88 kn	6,52%
K	36.550,66 kn	9.272,02 kn	27.278,64 kn	6,68%
L	153.334,50 kn	42.704,70 kn	110.629,80 kn	27,08%

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća Encian d.o.o.

Iz tablice 15 možemo zaključiti da proizvod L ostvaruje najviše prihode, najviše troškove, a ujedno je i najprofitabilniji sa ostvarenim neto rezultatom od 110.629,80 kn. Kao takav sudjeluje u ukupnom neto rezultatu poduzeća sa udjelom od 27,08%. Ako obratimo pažnju na proizvod E, koji u ukupnom neto rezultatu ima 15,60% udjela, odnosno drugi je po redu po profitabilnosti, pa i proizvod I, možemo vidjeti da prate tendenciju visokih iznosa neto prihoda i ukupnih troškova. Time možemo zaključiti da su proizvodi koji ostvaruju najviše prihode ujedno i najprofitabilniji.

Osvrnut ćemo se i na proizvod koji donosi najmanje prihode poduzeću, a to je proizvod G koji ima udio od svega 0,47% u ukupnom neto rezultatu. No, kao što možemo vidjeti u tablici 14, to nije proizvod koji stvara i najniže troškove za poduzeće.

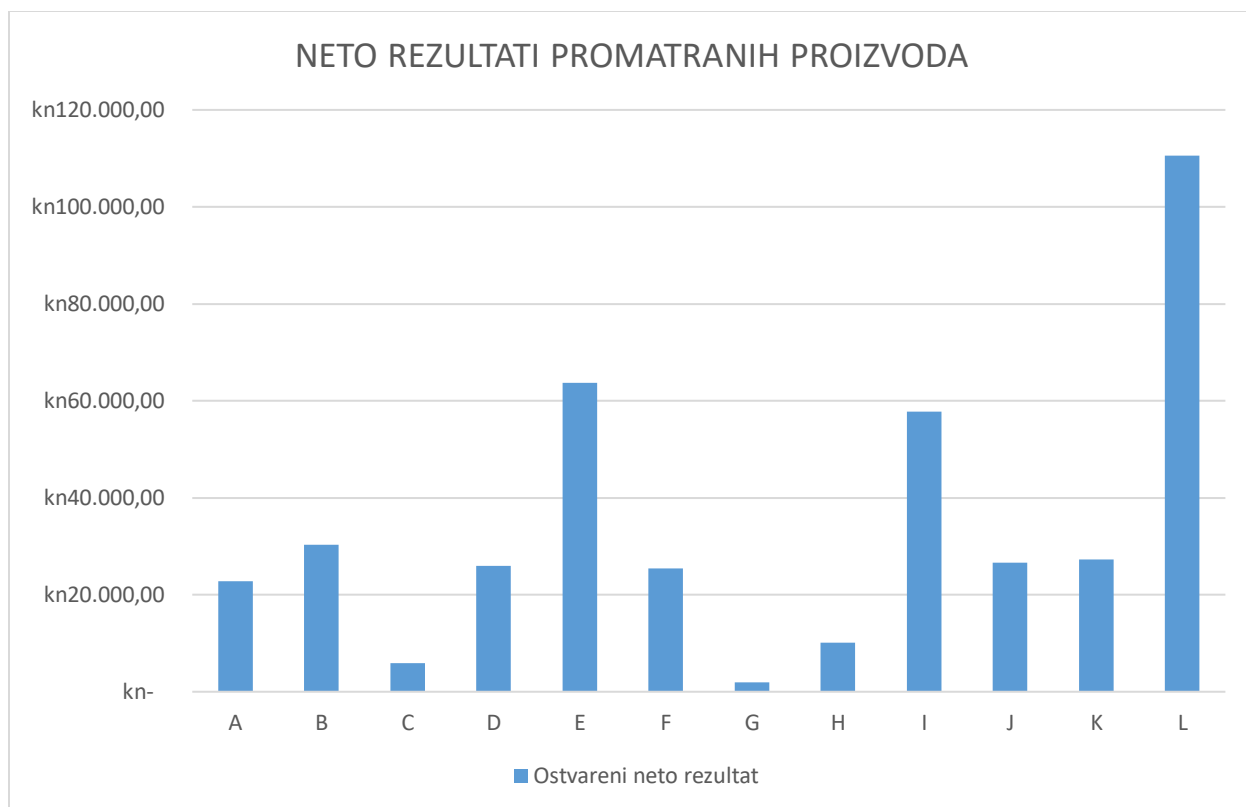
Još jedna bitna stvar je vidljiva iz tablice 15, a to je da niti jedan od promatranih proizvoda ne ostvaruje negativan neto rezultat za poduzeće.



Grafikon 1: Ukupni neto prihodi i ukupni troškovi promatranih proizvoda poduzeća Encian d.o.o.

Izvor: Prikaz autora na temelju provedenog istraživanja

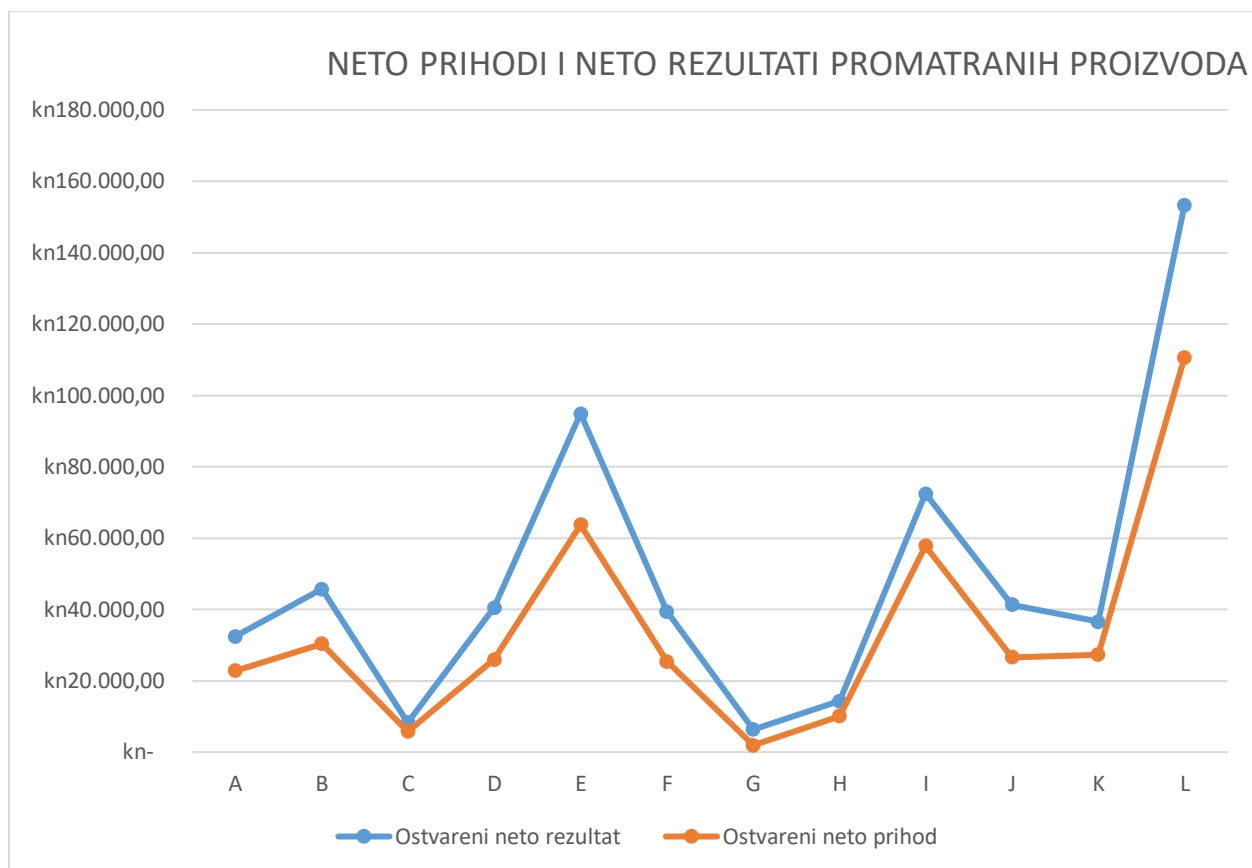
Grafikon 1 prikazuje ostvarene neto prihode i ukupne troškove koje su ostvarili promatrani proizvodi u 2017. godini. Iz grafikona možemo vidjeti da najviše prihode ne prate uvijek i najviši troškovi.



Grafikon 2: Neto rezultati promatranih proizvoda poduzeća Encian d.o.o.

Izvor: Prikaz autora na temelju provedenog istraživanja

Grafikon 2 prikazuje ostvarene neto rezultate, odnosno profitabilnost promatranih proizvoda. Iz grafikona je vidljivo da su svi proizvodi poduzeća profitabilni. Najprofitabilniji je proizvod L, a prate ga proizvodi E i I, dok je najmanje profitabilan proizvod G.



Grafikon 3: Neto prihodi i neto rezultati promatranih proizvoda poduzeća Encian d.o.o.

Izvor: Prikaz autora na temelju provedenog istraživanja

Grafikon 3 prikazuje ostvarene neto prihode (plava linija) i ostvarene neto rezultate (narančasta linija) u 2017. godini za 12 odabranih kategorija proizvoda. Iz grafikona je vidljivo da proizvodi koji ostvaruju najviše prihode donose i najviše profite za poduzeće. Isto tako, proizvodi koji ostvaruju najmanje prihode ujedno imaju i najniže profite. Ukoliko pogledamo proizvod K vidjet ćemo da je jedini koji ostvaruje niži neto prihod, a ima veći neto rezultat.

5. ZAKLJUČAK

Cilj osnivanja i poslovanja svakog poduzeća je dugoročno ostvarivanje profita. Profit se može definirati sa više različitih aspekata, ali u suštini predstavlja novčani iznos koji ostaje poduzeću nakon podmirenja svih obveza i troškova nastalih redovnim poslovanjem poduzeća. Najjednostavnije rečeno, profit predstavlja razliku između prihoda i rashoda.

Troškovi su neizostavna stavka svakog poslovnog procesa i sastavni dio poslovanja poduzeća. Stoga je potrebno poznavati njihovu strukturu, razloge i mjesta njihova nastanka, redovito ih pratiti i reducirati. Da bi poduzeće poslovalo profitabilno od iznimne je važnosti razvijanje kvalitetnog sustava upravljanja troškovima, što podrazumijeva predviđanje, planiranje, budžetiranje i kontrolu troškova. Uz to, bitno je poznavanje i razlikovanje brojnih vrsta troškova. Pri upravljanju troškovima poduzeća imaju na raspolaganju brojne metode, kako tradicionalne tako i suvremene. Svaka od metoda ima određene prednosti i nedostatke, a zadatak menadžmenta poduzeća je pronaći onu koja je najadekvatnija za poduzeće s obzirom na njegovo poslovanje. Korištenjem različitih metoda upravljanja troškovima moguća je pojava razlike u iznosima troškova. Upravljanje troškovima usmjereno je ka ostvarivanju profitabilnosti poduzeća, što se postiže povećanjem prihoda i/ili smanjenjem troškova, te omogućuje bolju konkurentsku poziciju na tržištu. Cilj je dugoročna optimalizacija troškova, a ne njihova eliminacija.

Provođenjem analize profitabilnosti na primjeru poduzeća Encian d.o.o. obuhvaćeni su prihodi i troškovi koje generiraju određeni proizvodi, tj. kategorije proizvoda kako bi se utvrdilo koji od njih najviše doprinosi ukupnoj dobiti/gubitku poduzeća. Cilj istraživanja jest ustanoviti koji od promatranih proizvoda stvara najveće prihode, koji najveće troškove te koji je najprofitabilniji. Istraživanje obuhvaća 12 kategorija proizvoda za koje su prikupljeni podaci o ostvarenim prihodima u 2017. godini kao i proizašlim troškovima. Troškovi su, prema tradicionalnoj metodi, podijeljeni na direktne i indirektne, pri čemu je jedini trošak koji se direktno pripisuje proizvodu/ima trošak transporta, dok se indirektni troškovi raspoređuju na proizvode temeljem pripadajućih stopa za raspodjelu. Istraživanje je pokazalo da su svaki od promatranih proizvoda donosi određeni profit poduzeću, tj. niti jedan proizvod nije neprofitabilan. Također je dokazano da proizvodi koji ostvaruju najviše prihode donose i najviši profit, te oni koji ostvaruju najniže prihode ostvaruju i najniži profit. Dakle, u slučaju poduzeća Encian d.o.o. odnos prihoda i profita je proporcionalan.

LITERATURA

1. Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb
2. Belak, V. (2002): Bilanca postignuća (BSC) u planiranju i praćenju rezultata poslovanja, RRiF, br. 11., Zagreb
3. Belak, V. (2005): Računovodstvene podloge za upravljanje troškovima, RRiF, br. 9, Zagreb
4. Broz Tominac, S. et al. (2015): Upravljačko računovodstvo – Studija slučajeva, HZRiFD, Zagreb
5. Cingula, M., Klačmer, M. (2003): Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima, RRiF, Br. 8, Zagreb
6. Deželjin, J. et al. (1998): Troškovno i upravljačko računovodstvo, Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata, Zagreb
7. Drljača, M., (2004): Metode upravljanja troškovima, Električka, Br. 4, Zagreb
8. Gulinić, D. et al., (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRiFD, Zagreb
9. Hilton, W. R., Maher, W.M., Selto, H.F. (2011): Cost Management: Strategies for Business Decisions, McGraw-Hill/Irwin, New York
10. Horngren, T. C., Datar M. S., Rajan V. M., (2012): Cost accounting: A managerial emphasis, Pearson Prentice Hall, 14th edition, New Jersey
11. Hreljac, B., (2004): Mjerenje profitabilnosti kupaca, RRiF, br.10, Zagreb
12. Karić, M., (2010): Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, EFOS
13. Kolar, I., Koletnik, F. (2005): Dugoročno upravljanje troškovima poduzeća, RriF, Vol. 9, Zagreb
14. Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb
15. Perčević, H. (2006): Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru RH, Ekonomski pregled, Vol. 57 No. 9-10, Zagreb
16. Perčević, H., Dražić-Lutitsky, I. (2006): Računovodstveni modeli ocjene profitabilnosti proizvoda, Zbornik ekonomskog fakulteta, Vol. 4 No. 1, Zagreb
17. Peršić, M., Janković, S. (2006): Menadžersko računovodstvo hotela, HZRiFD, Zagreb
18. Polimeni S. R., Handy A. S., Cashin A. J. (1999): Troškovno računovodstvo, Faber & Zgombić Plus, Zagreb

19. Porter, M. E. (2008): Konkurentna prednost: postizanje i održavanje vrhunskog poslovanja, Masmedija, Zagreb
20. Potnik Galić, K., Galić, Z. (2008): Određivanje ciljnih troškova u procesu razvoja novog proizvoda, RRIIF, Vol. 10., Zagreb
21. Rogošić, A., Perica I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo - Pregled metoda, Ekonomski pregled, Vol.67 No.2, Zagreb
22. Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRIIF, Vol. 8., Zagreb
23. Zelenika R.. (2000): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog dijela, Ekonomski fakultet sveučilišta u Rijeci, IV. Izdanje, Rijeka
24. Žic, I. (2003): Metode rasporeda troškova u upravljačkom računovodstvu, RRIIF, br. 6, Zagreb

Izvori s interneta:

1. www.encian.hr
2. Narodne novine (2015): Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Narodne novine d.d., br. 86, Zagreb; dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html
3. Perčević, H. Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova, EFZG, PowerPoint, Zagreb; dostupno na: http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/poslovno_planiranje/Tro%C5%A1kovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20tro%C5%A1kova.pdf
4. Revizorsko izvješće „Encian d.o.o.“ za 2017. godinu; dostupno na: <https://www.fina.hr/javna-objava>

Interni dokumenti poduzeća:

Interni dokumenti poduzeća Encian d.o.o. (2017): Podaci o poslovanju, Donji Stupnik

POPIS SLIKA, TABLICA I GRAFIKONA

Popis slika:

Slika 1: Podjele troškova značajne za upravljanje troškovima.....	13
---	----

Popis tablica:

Tablica 1: Struktura troškova poduzeća Encian d.o.o.....	30
Tablica 2: Stavke analize profitabilnosti.....	33
Tablica 3: Proizvod A	35
Tablica 4: Proizvod B.....	36
Tablica 5: Proizvod C.....	37
Tablica 6: Proizvod D	38
Tablica 7: Proizvod E.....	39
Tablica 8: Proizvod F	40
Tablica 9: Proizvod G	41
Tablica 10: Proizvod H	42
Tablica 11: Proizvod I.....	43
Tablica 12: Proizvod J.....	44
Tablica 13: Proizvod K	45
Tablica 14: Proizvod L	46
Tablica 15: Neto rezultati proizvoda A-L	47

Popis grafikona:

Grafikon 1: Ukupni neto prihodi i ukupni troškovi promatranih proizvoda poduzeća Encian d.o.o.	48
Grafikon 2: Neto rezultati promatranih proizvoda poduzeća Encian d.o.o.....	49
Grafikon 3: Neto prihodi i neto rezultati promatranih proizvoda poduzeća Encian d.o.o.	50

SAŽETAK

Troškovi su sastavni dio svakog poduzeća i poslovnog procesa. Troškovi su, uz imovinu, obveze, kapital, prihode i rashode, jedna od najvažnijih ekonomskih kategorija. U novije vrijeme poduzeća sve više teže praćenju i optimalizaciji troškova kao i kvalitetnom upravljanju troškovima koristeći brojne troškovne metode. U teorijskom dijelu rada detaljno je razrađen pojam troškova, njihova podjela i različite metode upravljanja troškovima.

U istraživačkom dijelu rada provedena je analiza profitabilnosti na primjeru odabranih proizvoda poduzeća Encian d.o.o. Prikupljanjem i obradom podataka o prihodima i troškovima promatranog poduzeća dokazano je da su proizvodi koji generiraju najviše prihode najprofitabilniji.

Ključne riječi: troškovi, metode upravljanja troškovima, analiza profitabilnosti

SUMMARY

Costs are an integral part of each company and every business process. In addition to assets, liabilities, capital, revenues and expenditures, costs are one of the most important economic categories. Nowadays, companies are seeking to find the best ways to monitor and optimise costs as well as provide quality cost management using a number of cost methods. The concept of costs, their division and different cost management methods are explained in the theoretical part of this paper.

The profitability analysis was carried out in the research section of the paper on the example of selected products of the company Encian ltd. By collecting and processing data on revenues and costs of the observed company, it was demonstrated that the products that generate the highest revenues are the most profitable ones.

Key words: costs, cost management methods, profitability analysis