UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA PREMA MJESTU NASTANKA I UTJECAJ NA FINANCIJSKI REZULTAT

Garmaz, Antonia

Master's thesis / Diplomski rad

2017

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:124:601623

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET SPLIT

DIPLOMSKI RAD

UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA PREMA MJESTU NASTANKA I UTJECAJ NA FINANCIJSKI REZULTAT

Mentorica:

izv.prof.dr.sc. Željana Aljinović Barać

Student:

Antonia Garmaz 2141434

Split, kolovoz, 2017

SADRŽAJ

1.UVOD 3

1.1. Problem i predmet istraživanja 3

1.3. Ciljevi i doprinosti istraživanja 5

1.4. Metode istraživanja 5

1.5. Struktura diplomskog rada 6

2. USLUŽNE DJELATNOSTI-KOMUNALNE DJELATNOSTI 7

2.1. Zakonski okvir uslužnih djelatnosti 7

2.2. Obilježja uslužnih djelatnosti u Republici Hrvatskoj 11

2.3. Analiza stanja uslužnih (komunalnih) djelatnosti 12

3. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA 15

3.1. Klasifikacija troškova 15

3.2. Ciljevi upravljanja troškovima 22

3.3. Važnost upravljanja troškovima 24

3.4. Modeli upravljanja troškovima 26

4. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE UTJECAJA TROŠKOVA PO MJESTU NASTANKA NA FINANCIJSKI REZULTAT DRUŠTVA 32

4.1. O društvu SEM 1986 32

4.2. Analiza troškova društva SEM 1986 34

4.3. Analiza troškova srodnih društava 41

4.4. Istraživanje utjecaja troškova po mjestu nastanka na financijski rezultat društva 52

ZAKLJUČAK 56

SAŽETAK 58

SUMMARY 59

LITERATURA 60

POPIS TABLICA 63

POPIS SLIKA 64

1.UVOD

1.1. Problem i predmet istraživanja

Troškovi se mogu definirati kao: „resurs kojeg se treba žrtvovati ili odreći kako bi se postigao određeni cilj.“[1]

Pod upravljanjem troškovima podrazumijeva se predviđanje, planiranje, budžetiranje te kontrola troškova. Kvalitetno upravljanje troškovima daje podlogu upravi poduzeća da donese odluke kojima će ostvariti optimalne ekonomske koristi. Cilj upravljanja troškovima je ostvarenje optimalnog odnosa između ostvarenih rezultata i angažiranih resursa[2]. Troškovi mogu imati utjecaj na financijski rezultat tvrtke. Dobit je rezultirana visinom troškova te samim time i ovisi o visini troška. Primjerice, ako poduzeće želi ostvariti veću dobit, ono to može učiniti povećanjem prihoda ili smanjenjem troškova. Analiza malih i srednjih poduzeća pokazuje kako hrvatski poduzetnici u upravljanju troškovima vide način za poboljšanjem financijskog rezultata i same konkuretnosti poduzeća.[3]

Ovisno o djelatnosti poduzeća, uslužna ili proizvodna, poduzeće može troškove voditi i prema mjestu nastanka. Poduzetnik tako može imati bolji uvid u troškove određene usluge ili proizvoda. Praćenje tih troškova omogućuje uvid u profitabilnost tog dijela poslovanja. Fokusiranje na tako određene dijelove povećati će kvalitetu usluge i efikasnost samog poduzeća.

Predmet ovog istraživanja je upravljanje troškovima prema mjestu nastanka na primjeru uslužnih poduzeća. Kvalitetno upravljanje troškovima znači zadržavanje troškova u prihvatljivim granicama, zatim racionalizacija troškova, izbor korektivnih postupaka te alternativne strategije za smanjenje troškova.

Troškovi mogu imati pozitivan ili negativan utjecaj na financijski rezultat društva. Primjerice, kod proizvodnih poduzeća, proizvodni troškovi (troškovi materijala) su često veliki. Zbog velikih troškova, poduzeće neće moći ostvariti željenu dobit. S druge strane, ukoliko

[1] Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., Rajan, Madhav V., (2012): „Cost Accounting: A Managerial Emphasis“, Pearson Education Limited, Edinburgh, str. 49

[2] Peršić, M., Janković, S.,(2006): „Menadžersko računovodstvo hotela“, Hrvatska zajednica računovođa i fiancijskih djelatnika, Zagreb

[3] Mikić, M., (2009): „Upravljanje troškovima u malim i srednjim poduzećima“, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, [Internet], dostupno na: http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=63592 ,[7.1.2017.].

poduzeće odluči smanjiti troškove materijala (smanjiti nabavnu cijenu, naručivati manju količinu) može povećati dobit. No, smanjenje tih troškova ne bi smjelo utjecati na kvalitetu proizvoda. To bi opet moglo dovesti do manje zarade jer bi prodaja mogla pasti.

Praćenje utjecaja upravljanja troškovima po mjestu nastanka pokazati će koliko je važno upravljanje troškovima i koliku važnost društva pridaju troškovima. Svrha alokacije troškova prema mjestu nastanka je osiguravanje temelja za djelotvornije planiranje i kontrolu troškova te utvrđivanje odgovornsti menadžera. Manja i srednja poduzeća dosada nisu pridavala važnost upravljanju troškovima, no dolaze do saznanja da je upravljanje troškovima zajedno sa pokazateljima produktivnosti, učinkovitosti i dobiti važno područje za uspješnost poduzeća.[4] Samo 16% malih poduzetnika uključuje sve svoje zaposlenike u proces upravljanja troškovima, dok čak njih 61% smatra kako je za uspješnost upravljanja troškovima dovoljno da se tome posveti vlasnik poduzeća odnosno uprava poduzeća.[5] Informacije o troškovima su neophodne za procese planiranja, praćenja i kontrole internih radnih procesa.[6] Računovodstvene informacije, uključujući one o troškovima, podloga su za donošenje daljnih odluka vezano za poslovanje poduzeća. Nedovoljno dobre informacije o troškovima mogu dovesti do toga da poduzeće nastavi proizvoditi neprofitabilan proizvod ili propusti priliku da poboljša profitabilnost nekog od postojećih proizvoda.

S obzirom na utvrđeni problem i predmet istraživanja, postaviti će se slijedeća hipoteza:

H_1: Praćenje troškova prema mjestu nastanka pozitivno utječe na financijski rezultat.

Cilj poduzeća je ostvariti što veću dobit uz minimalne troškove. Zbog toga je potrebno kontroliranje i upravljanje troškovima društva. Vrlo važno je da posaci budu objektivni i vjerodostojni, te da je upravljanje trošovima prožeto od vrha društva do dna. Zbog porasta globalne konkurencije, od velike je važnosti za društvo sudjelovanje i prepoznavanje prilika za poboljšanje i izbjegavanje gubitaka.[7] Kontrola kretanja troška po pojedinim dijelovima subjetka ili u subjektu kao cjelini, menadžmentu subjetka ukazuje na negativna kretanja, ali i

[4] Mikić, M., (2009): „Upravljanje troškovima u malim i srednjim poduzećima“, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, [Internet], dostupno na: http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=63592 ,[7.1.2017.].
[5] Mikić, M., (2009): „Upravljanje troškovima u malim i srednjim poduzećima“, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, [Internet], dostupno na: http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=63592 ,[7.1.2017.].
[6] Držić,I., Gulin, D., Janković, S., Perčević, H., Peršić,M., Vašiček, V., (2011): „Upravljačko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str 47
[7] Hilton, Ronald W., Maher, Michael W., Selto, Frank H., (2000): „ Cost Management: Strategies for Business Decisions“, The McGraw-Hill Higher Education, Boston, prolog

predlaganje mjera kojima mogu djelovati na otklanjanje takvih kretanja ukoliko nastanu odstupanja od planiranih troškova.[8]

1.3. Ciljevi i doprinosti istraživanja

Jedan od ciljeva je ukazati na važnost upravljanja troškovima. Dinamikom globalnog tržišta te razvojem novih društava povećaje se konkurencija na tržištu. Upravo iz tih razloga, računovodstvo troškova mora razumjeti i razvijati načine poboljšanja troškova i kvalitete poslovanja.

Isto tako, cilj istraživanja je i dokazati hipotezu da će upravljanje troškovima po mjestu nastanka utjecati na financijski rezultat. Kao što je već rečeno, troškovi su od velike važnosti te mogu pozitivno ili negativno utjecati na samo poslovanje društva te na sam financijski rezultat. Zbog dinamike poslovanja često dolazi do neočekivanih troškova, zbog čega je potrebna brza reakcija rukovodstva društva.

Doprinos istraživanja će se očitovati u boljem razumijevanju značenja troškova kod društava koji se bave uslužnim djelatnostima.

1.4. Metode istraživanja

Metode istraživanja koje će se koristiti su: metoda analize, metoda sinteze, metoda klasifikacije, metoda indukcije, metoda dedukcije, metoda deskripcije i metoda dokazivanja. Metodom analize raščlanjujemo složene pojmove na njihove jednostavnije. Metoda sinteze je postupak kojim povezujemo jednostavne elemente u složenije cjeline. Razna istraživanja te slični radovi pridonijet će donošenju zaključaka na navedenu temu. Induktivnom metodom dolazimo do zaključka o općem sudu na temelju pojedinačnih činjenica, dok deduktivnom metodom dolazimo do pojedinačnih zaključaka na temelju općih postavki. Na temelju računovodstvenih podataka o troškovima, donijet će se zaključak o njihovom utjecaju na financijski rezultat uz pomoć induktivne metode. Deduktivnom metodom, s druge strane, utvrditi će se važnost i načini upravljanja troškovima prema mjestu nastanka. Metoda deskripcije je postupak jednostavnog opisivanja i očitavanja činjenica kojom će se opisati rezultati provedenog istraživanja. Metodom dokazivanja, kao jednom od najvažnijih metoda

[8] Ramljak, B., (2013):"Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja poslovnog rezultata", Sveučilište u Splitu, Split, str.3, [Internet], dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/651755.Brela_2013_rad_RAMLJAK.doc ,[7.1.2017.].

dokazujemo istinitost neke pretpostavke ili spoznaje. U ovom radu dokazivati će se postavljena hipoteza: „Kvalitetno praćenje troškova prema mjestu nastanka može utjecati na financijski rezultat.“

U empirijskom dijelu koristiti će se statističke metode koje su temeljene na financijskim izvještajima društava, dostupnim na stranicama Financijske agencije (FINA).

1.5. Struktura diplomskog rada

Rad se sastoji od 5 dijelova.

U prvom dijelu se definiraju problem i predmet ovog rada. Prilikom definiranja postavljena je hipoteza koja će se ovim radom dokazati ili opovrgnuti. U ovom dijelu će se objasniti i ciljevi te doprinos istraživanja, kao i metode koje su korištene tokom samog istraživanja. Na kraju prvog dijela, definira se i sama struktura diplomskog rada.

U drugom dijelu se daje pozornost uslužnim društvima u Republici Hrvatskoj. Detaljnije će se objasniti obilježja uslužnih djelatnosti te će se prikazati stanje uslužnih djelatnosti u Republici Hrvatskoj.

Treći dio rada je posvećen upravljanju troškovima. Upravljanje troškova je jedan od bitnih aspekata poslovanja svakog društva. Upravo zbog toga, detaljno će se objasniti važnost i ciljevi kvalitetnog upravljanja troškovima. Zbog raznolikosti poslovanja svakog društva, postoje različite metode upravljanja troškovima koje će se također navesti. Nadalje, detaljno će se objasniti klasifikacija samih troškova u društvu.

Četvrti dio rada je empirijski dio. U tom dijelu se provode empirijska istraživanja o utjecaju troška prema nastanku mjesta na financijski rezultat kako bi dokazali postavljenu hipotezu.

Peti dio je zaključak do kojeg dolazimo na temelju postavljenih teorijskih i empirijskih činjenica.

2. USLUŽNE DJELATNOSTI-KOMUNALNE DJELATNOSTI

2.1. Zakonski okvir uslužnih djelatnosti

Uslugu možemo definirati kao svaku samostalnu gospodarsku djelatnost koja se obavlja za naknadu, i nije obuhvaćena pravnim propisima vezanim uz slobodu kretanja roba, kapitala i osoba.[9] Prema Američkoj marketinškoj organizaciji definicija usluga je aktivnost, korist ili zadovoljstvo koje se nudi na prodaju ili se pružaju vezano uz prodaju dobara.[10] Glavna obilježja usluge su:

- Neopipljivost je svojstvo koje proizlazi iz činjenice da je potrošač ne može vidjeti, fizički posjedovati, ni dotaknuti. Znanje ili vještine te iskustvo subjekta koji pruža uslugu je neopipljivo te korisnik usluge obraća pažnju na vidljive i nevidljive elemente koji sudjeluju u procesu pružanja same usluge.[11]
- Nedjeljivost proizvodnje od potrošnje znači istovremena proizvodnja i potrošnja usluge (primjerice: paket usluga pri turističkom proizvodu kao što je prijevoz zrakoplovom do destinacije, noćenje u hotelu i slično ne mogu se odvijati niti koristiti ukoliko korisnik nije nazočan).[12]
- Neuskladištivost je u svezi obilježja neopipljivosti usluge. Naime kako je usluga neopipljiva, ne može ju se uskladištiti za neko buduće vrijeme jer su u velikoj mjeri prolazne (primjerice zrakoplov na relaciji Zagreb-Split koji kreće u određeno vrijeme, ne može prodati prazna sjedala za taj let nakon polijetanja zrakoplova).[13]
- Heterogenost usluge temelji se na ljudskom faktoru. Točnije, ljudski faktor utječe na da se jedna usluga pruža na različiti način (kvaliteta usluge varira u odnosu na osobu, mjesto i vrijeme pružanja, primjerice kozmetičar, stomatolog, konobar..)
- Odsutnost vlasništva je rezultat neopipljivosti i neuskladištivosti usluge. Osoba kad kupuje uslugu ustvari kupuje pravo korištenje usluge (npr. hotelska soba, avionska karta...)

[9] Narodne novine, (2011): „Zakon o uslugama“ , Narodne novine d.d., Zagreb, broj 80.
[10] Regan, William J., (1963): „The service revolution“, Journal of marketing, American Marketing Association, str. 56
[11] Ozretić Došen, Đ. (2002): „Osnove marketinga usluga“, Mikrorad d.o.o., Zagreb, str.26
[12] Ozretić Došen, Đ. (2002): „Osnove marketinga usluga“, Mikrorad d.o.o., Zagreb, str.26
[13] Ozretić Došen, Đ. (2002): „Osnove marketinga usluga“, Mikrorad d.o.o., Zagreb, str.26

Većina uslužnih djelatnosti nudi tržištu jednu glavnu uslugu čija kvaliteta ovisi o nizu dodatnih usluga koje pomažu boljem ostvarivanju glavne usluge (primjerice turizam je glavna usluga, dok je ugostiteljstvo dodatna usluga koja pridodaje boljem ostvarivanju turizma kao glavne usluge). Jedna od značajki uslužnih organizacija je vidljivost i nevidljivost uslužnih organizacija. Pošto potrošač izravno sudjeluje u proizvodnji usluge te njenoj potrošnji, uslužna organizacija je za njega vidljiva jer je u kontaktu sa pružateljem usluge. Lošu kvalitetu usluge, primjerice, koja je rezultat loše interne organizacije, potrošač ne može vidjeti, no može je više ili manje osjetiti. Isto tako, kod uslužnih djelatnosti stalni troškovi u takvim poduzećima su viši, što potrošač također ne može vidjeti.

Zakonski okvir uslužnih djelatnosti u Republici Hrvatskoj su Zakon o uslugama (NN 80/11) i EU Direktiva o uslugama (Direktiva 2006/123/EZ Europskog parlamenta i vijeća).[14]

Pružatelj usluge je svaka fizička osoba koja je državljanin Republike Hrvatske ili državljanin države članice Ugovora o Europskom gospodarskom prostoru ili svaka pravna osoba koja ima sjedište u Republici Hrvatskoj ili nekoj od članica Ugovora o Europskom gospodarskom prostoru koja nudi ili pruža uslugu.

Primatelj usluge može biti svaka fizička osoba koja je državljanin Republike Hrvatske ili državljanin države članice Ugovora o Europskom gospodarskom prostoru ili svaka pravna osoba koja ima sjedište u Republici Hrvatskoj ili nekoj od članica Ugovora o Europskom gospodarskom prostoru te koristi ili želi koristiti uslugu u profesionalne ili neprofesionalne svrhe.

Država sjedišta je Republika Hrvatska ili država Ugovora o Europskom gospodarskom prostoru na čijem teritoriju pružatelj dotične usluge ostvaruje pravo na obavljanje usluge.

Sjedište označava stalno mjesto poslovanja gdje se stvarno upravlja gospodarskom djelatnošću od strane pružatelja usluga u neodređenom vremenskom razdoblju i sa stalnom infrastrukturom.[15]

[14]Jedinstvena kontaktna točka, [Internet], dostupno na: http://psc.hgk.hr/usluge-u-rh/uvjeti-za-obavljanje-djelatnosti/ , [25.1.2017.].
[15] Narodne novine, (2011): „Zakon o uslugama“, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 80.

Zakon o uslugama ne utječe na pitanje privatizacije i ukidanja monopola, politike državnih potpora u okviru pravila tržišnog natjecanja, kao niti na ostvarivanje temeljnih prava, prava radnika i socijalnu sigurnost, kaznenopravne odredbe, porezni sustav i sl.

Nadležno tijelo za osobe ili poduzeća koja se bave uslužnom djelatnošću je Hrvatska gospodarska komora. Poduzetnici mogu sve poslovne informacije besplatno dobiti putem Jedinstvene kontaktne točke za usluge koja se nalazi pri Hrvatskoj gospodarskoj komori. Na internetskoj stranici su objavljeni razni javni registri, poslovne informacije o pokretanju poslovne aktivnosti u Hrvatskoj, informacije o postupku predstečajne nagodbe, stečaja i likvidacije. Stranica se redovito ažurira sa novim informacijama. Sve poslovne informacije mogu se dobiti također putem elektroničke pošte ili besplatnog telefona. Poduzetnici također imaju pristup EUGO mreži jedinstvenih kontaktnih točaka, cijelog unutarnjeg tržišta Europskog gospodarskog prostora.

Zbog razvoja usluga i uslužnih djelatnosti, te mnoštva usluga, formirana je klasifikacija usluga. Odluka o nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti - NKD 2007 (Narodne novine br. 58/07) stupila je na snagu 1.1. 2008. Nacionalna klasifikacija djelatnosti – NKD je klasifikacija svih ekonomskih djelatnosti RH i koristi se za prikupljanje, upisivanje, obradu, objavu statističkih podataka. Također se koristi i za razvrstavanje poslovnih subjekata (pravnih i fizičkih osoba) kao i za vođenje poslovnih registara. Razvojem i proučavanjem uslužnog sektora javljaju se različiti kriteriji koji trebaju biti temelj klasifikacije usluga. Klasifikacija usluga je složena jer postoje mnoge usluge koje se mogu svrstati u više od jedne kategorije, te određene usluge koje je teško svrstati u određenu kategoriju.

Pod komunalnim gospodarstvom, prema Zakonu o komunalnom gospodarstvu, podrazumijeva se obavljanje komunalnih djelatnosti, te pružanje komunalnih usluga od interesa za fizičke i pravne osobe te financiranje i održavanje objekata komunalne infrastrukture na području općina i gradova.[16] Komunalne djelatnosti obavljaju se kao javna služba, odnosno subjektima koji ih obavljaju se vrlo često daju određene javne ovlasti. Karakter javne službe dodjeljuje se općim aktom, u slučaju lokalne samouprave aktom predstavničkog tijela, a uvjetuju je dva elementa: djelatnost koja je potrebna za zadovoljenje općih i društvenih potreba te pravna norma koja takvu djelatnost izdvaja kao posebnu službu i daje joj poseban društveni tretman. Obavljanje ovih djelatnosti ne provodi se radi stjecanja dobiti, već je svrha zadovoljavanje općih potreba stanovništva, što se utvrđuje zakonom i

[16] Narodne novine, (2003), „Zakon o komunalnom gospodarstvu“, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 26.

dodatno u jedinicama lokalne samouprave. Komunalno gospodarstvo kao područje obuhvaća djelatnosti koje građanima te gospodarskim subjektima pružaju usluge kao što su: opskrba pitkom vodom, odvodnja i pročišćavanje otpadnih voda, prijevoz putnika u javnom prometu, održavanje čistoće, odlaganje komunalnog otpada, održavanje javnih površina, javna rasvjeta i drugo.[17] Tehnološki napredak sa sobom te sve veća gustoća naseljenosti dovodi nove potrebe za lokalnu zajednicu organizaciju cesta, opskrbu energentima te javni prijevoz, što komunalne djelatnosti stavlja u centar interesa za lokalno stanovništvo.

Komunalne djelatnosti može obavljati trgovačko društvo koje je osnovala jedinica lokalne samouprave, javna ustanova koju je osnovala jedinica lokalne samouprave, služba ili vlastiti pogon koji je također osnovan od strane jedinice lokalne samouprave, pravna i fizička osoba na temelju prava o koncesiji te pravna i fizička osoba na temelju ugovora o povjeravanju komunalnih poslova.

Koncesijom se može steći pravo obavljanja komunalnih djelatnosti te izgradnja i korištenje objekata uređenja komunalne infrastrukture obavljanjem: opskrbe pitkom vodom, odvodnje i pročišćavanja otpadnih voda, prijevoza putnika u javnom prijevozu, skupljanja i odvoza komunalnog otpada te odlaganja komunalnog otpada. Koncesiju daje predstavničko tijelo lokalne jedinice samouprave pravnoj ili fizičkoj osobi registriranoj za obavljanje komunalne djelatnosti. Koncesija se ne može dati na razdoblje dulje od 30 godina.[18]

Ugovorom o povjeravanju komunalnih poslova jedinica lokalne samouprave se obavljanje komunalnih djelatnosti može povjeriti fizičkoj ili pravnoj osobi. Ugovor o povjerenju obavezno treba sadržavati: djelatnosti za koju se sklapa ugovor, razdoblje na koje će ugovor biti sklopljen, vrstu i opseg posla, jamstvo izvršitelja o ispunjenju ugovora, način određivanja cijene za obavljanje posla te način i rok plaćanja.[19]

Javna rasvjeta kao komunalna djelatnost nije posebno uređena, no prema Zakonu o komunalnom gospodarstvu javna rasvjeta odnosi se na upravljanje, održavanje objekata te uređaja javne rasvjete koje uključuje podmirivanje troškova električne energije za rasvjetljivanje javnih površina, javnih cesta koje prolaze kroz naselja te nerazvrstane ceste. Na ovu djelatnost se isto tako primjenjuje i Zakon o energiji. Zakonom o energiji se uređuju

[17] Sarvan, D. (2008): „Obavljanje komunalnih djelatnosti kao javne službe“, str. 1, [Internet], dostupno na: http://hrcak.srce.hr/135497 (3.2.2017)
[18] Narodne novine, (2003), „Zakon o komunalnom gospodarstvu“, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 26.
[19] Narodne novine, (2003), „Zakon o komunalnom gospodarstvu“, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 26.

mjere za sigurnu opskrbu energijom i njezinu učinkovitu proizvodnju i korištenje, akti na kojima se temelji i provodi energetska politika, obavljanje energetskih djelatnosti na tržištu ili kao javnih usluga. Osnovni akt kojim se uređuje energetska politika je Strategija energetskog razvoja.[20] Energetska učinkovitost znači trošiti manje energije za proizvodnju iste količine proizvoda/usluge. Uz to, efikasnija učinkovitost potrošnje energije smanjuje troškove poslovanja te tako pridonosi konkuretnosti subjekata.[21]Akt donosi sabor na prijedlog Vlade Republike Hrvatske za period od 10 godina. Također, zakonom je uređeno obavljanje energetskih djelatnosti. Energetske djelatnosti obuhvaćaju: proizvodnju energije, prijenos iste, skladištenje energije, distribuciju energije te upravljanje energetskim objektima, opskrbu energije i trgovinu energijom.[22] Ove djelatnosti na tržištu se obavljaju prema pravilima kojima su uređeni tržišni odnosi ili kao pružanje javnih usluga.

2.2. Obilježja uslužnih djelatnosti u Republici Hrvatskoj

Važnost uslužnog sektora očituje se kroz razvoj gospodarstva, te kroz stalni porast zapošljavanja u ovom sektoru. Razvojem društva uslužne djelatnosti jačaju. Usluge postaju međunarodno dobro.

Najveći broj poduzeća djeluje upravo u sektoru usluga. Sektor usluga čini 33 % ukupnog izvoza, dok skoro dvije trećine odnose se na izvoz malog gospodarstva. U Republici Hrvatskoj što se tiče uslužnih djelatnosti, najveći udio ima turizam (3/4) te uz njega vezane usluge. Što se tiče podbilance usluga u prošloj godini, upravo zahvaljujući turizmu, u trećem kvartalu ostvaren rekordno visok suficit u vrijednosti od 6,5 milijardi eura. Razlog tome je visoka vrijednost prihoda od putovanja koja je u trećem kvartalu dosegla vrijednost od 5,54 milijarde eura.

Indeks specijalizacije gospodarske strukture[23] mjeri udio neke djelatnosti u ukupnom gospodarstvu neke županije (NUTS 2[24] regije) u usporedbi sa nacionalnim prosjekom.

[20]Narodne novine, (2001): „Zakon o energiji“, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 68.
[21] Knez, A., Stanković, S., Krajnović, A., (2013):“Upravljanje troškovima energije u uslužnom sektoru grada Zadra“, str. 2, [Internet], dostupno na: http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=196744, (1.3.2017)
[22]Narodne novine (2001): „Zakon o energiji“, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 68.
[23] Indeks specijalizacije gospodarske strukture: Izi= (Zi/Zt)/(Hi/Ht); Izi= indeks specijalizacije, Zi=BDP pojedine regije u promatranoj djelatnosti, Zt=BDP u gospodarstvu regije, Hi=BDP u promatranoj djelatnosti u RH, Ht=BDP Hrvatske. Ukoliko je Izi>1 regija je specijalizirana u promatranoj djelatnosti u odnosu na nacionalni prosjek.
[24] NUTS regije su hijerarhijski sustav za iidentifikaciju i klasifikaciju prostornih jedinica za potrebe službene statistike u zemljama članicama Europske unije.Definirane su zbog statističkih razloga. Za definiranje regije

Vrijednosti indeksa nisu pod utjecajem kratkoročnih fluktuacija i njegove vrijednosti mijenaju se tek u nekom dužem razdoblju. Tako prema izračunu indeksa specijalizacije gospodarske strukture, u Sjeverozapadnoj Hrvatskoj indeks iznosi 1,25 što znači da su najviše zastupljene djelatnosti vezane za financijsko posredovanje, poslovanje nekretninama, iznajmljivanje i poslovne usluge (razlog tome je snažan utjecaj grada Zagreba koji sa indeksom 1,59 je jedini specijaliziran u ovoj djelatnosti u RH). Panonska Hrvatska (2,54) je prema očekivanjima visoko specijalizirana u području poljoprivrede. Jadranska Hrvatska ima najraznolikiju gospodarsku strukturu. Prema indeksu (2,14) djelatnosti koje su najzastupljenije su one vezane za turizam (hoteli i restorani), dok je visoka zastupljenost i u djelatnostima građevinarstva (1,33) i prijevoza (1,13).[25]

2.3. Analiza stanja uslužnih (komunalnih) djelatnosti

Osnovna načela javnih službi tj. komunalnih djelatnosti su:

- Načelo kontinuiteta jer se djelatnost mora obavljati neprekinuto i kontinuirano,
- Načelo prilagodljivosti nalaže sposobnost prilagođavanja promjenjivim potrebama javnog prava,
- Načelo primata daje javnoj službi pravni režim jer javna služba ima prvenstvo u odnosu na privatnu službu,
- Načelo nemerkantilnosti koji nalaže da za javnu službu financijski momentne smije biti odlučan.[26]

Osnovna obilježja ovih djelatnosti su vezanost uz naselje, pružanje usluga građanima, zadovoljavanje trajnih potreba od životnog značenja za građane te imaju status javne službe. Sve češće se javljaju slučaji gdje se privatni sektor uključuje u obavljanje komunalnih djelatnosti zbog činjenice da javni sektor ne može pokriti sve potrebe građana.[27]

Komunalne službe u tranzicijskim zemljama doživljavaju reforme pod utjecajem novih europskih standarda. Podvrgnute su pravilima tržišnog natjecanja i sve je manje potpore od

koriste se kriteriji prema broju stanovnika: NUTS 1: 3-7 miljuna stanovnika, NUTS 2: 800 000-3 000 000 stanovnika, NUTS 3: 150 000-800 000 stanovnika. RH je podijeljena na 3 NUTS 2 regije: Sjeverozapadna Hrvatska, Središnja i istočna (Panonska) Hrvatska i Jadranska Hrvatska.

[25] Čavrak, V. (2011): „Gospodarstvo Hrvatske“, Politička kultura, Zagreb, str. 342

[26] Tolić, V., Bolfek, B., Tokić, M., (2011): „Načini obavljanja komunalnih djelatnosti u sustavu komunalnog gospodarstva“,str.101, [Internet], dostupno na: http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=107061 (3.2.2017)

[27] Kemeter, D., (2009): „Stanje u komunalnim djelatnostima“, str. 4, [Internet], dostupno na: http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=200246 , (27.1.2016)

države i lokalne samouprave. Komunalna se poduzeća privatiziraju. Vremena gdje je naglašen monopol od strane poduzeća u vlasništvu lokalnih jedinica prolaze. Do izražaja dolazi pružanje komunalnih usluga putem privatnika, ali s jakom regulacijskom ulogom lokalnih predstavničkih i drugih tijela. Taj put u Hrvatskoj tek se probija. Vrijeme pokazuje kako je sve više usmjereno privatizaciji u području komunalnih djelatnosti s ciljem postizanja što veće učinkovitosti njihova obavljanja. U Hrvatskoj, privatizacija je neizbježna.
Komunalne službe, koje će po tržišnim principima sklapati ugovore o obavljanju komunalnih djelatnosti s jedinicama lokalne samouprave, vjerojatno je trenutno najprikladniji način obavljanja komunalnih djelatnosti.[28] Činjenica jest da su komunalne djelatnosti nešto bez čega građani ne mogu. Najčešće je slučaj da građani ne mogu birati od koga će uzimati komunalne usluge jer često ne postoji velika konkurencija među ponuditeljima. Upravo zbog toga se ponekad događa slučaj gdje trgovačko društvo koje pruža komunalne djelatnosti, ponaša se neovisno o kupcima ili potrošačima i ima veću moć. Trgovačko društvo bi tada izravno ili neizravno nametalo nepravedne kupovne ili prodajne cijene. Zbog toga zaštitu prava tržišnog natjecanja u komunalnom gospodarstvu obavlja Agencija za zaštitu tržišnog natjecanja RH, dok ne postoji osnovano posebno nezavisno tijelo koje bi reguliralo komunalne djelatnosti.

Komunalne djelatnosti su važan segment, kako po vrijednosti kapitala tako i po ulozi koju komunalne djelatnosti imaju u stvaranju pretpostavki za uspješno funkcioniranje drugih gospodaskih djelatnosti i posebno za osiguravanje kvalitete svakodnevnog života građana. Komunalne djelatnosti utječu na svakodnevne aktivnosti građana i zbog toga imaju veliki značaj.
U Hrvatskoj se javlja nesklad između potreba stanovništva za vodom i mogućnosti vodoopskbe. Stupanj opskrbljenosti razlikuje se ovisno od županije do županije. U Hrvatskoj najveći problem vodoopskrbe, jest organizacija samog vodoopskrbnog centra. Za ovu komunalnu djelatnost primjenjuje se i Zakon o vodama te Zakon o financiranju vodnog gospodarstva. Javnim vodama sukladno Zakonu upravljaju Hrvatske vode, iako pravne i fizičke osobe mogu ostvariti prava najma, zakupa ili služnosti na dijelu javnog vodnog sustava.

Pitanje koje je se postavlja kao aktualno pri ovoj djelatnosti, jest kako smanjiti potrošnju energije s obzirom na činjenicu da uz promet, energetika je jedan od uzroka emisije stakleničkih plinova te globalnog zatopljenja. O ovom pitanju se raspravlja u cijelom svijetu,

[28] Kemeter, D., (2009): „Stanje u komunalnim djelatnostima“, str. 21, [Internet], dostupno na: http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=200246 , [27.1.2017.].

ne samo kod nas. Ono što je pozitivno je postojanje raznih nevladinih udruga koji se bave educiranjem stanovništva o racionalnom korištenju energije što za rezultat ima očuvanje okoliša te ušteda novca građanima. Tijekom 2013. godine smanjena je potrošnja energije, a povećala se potrošnja obnovljivih izvora. U razdoblju od 2008. do 2013. godine ostvaren je trend smanjenja ukupne potrošnje energije s prosječnom godišnjom stopom od 1,7%. [29] Hrvatska elektroprivreda je glavna ustanova hrvatskog elektroenergetskog sustava.

Na javnu rasvjetu otpada oko 3% ukupne potrošnje energije u Hrvatskoj. Troškovi energije za sustave javne rasvjete predstavljaju značajan trošak u ukupnom proračunu gradova i općina, budući da u ukupnim troškovima energije sudjeluju i do 30%. Drugačijom regulacijom javne rasvjete može se uštedjeti i do 50% energije, a sustavom daljinskog upravljanja i nadzora značajno smanjiti troškove održavanja. Na područjima gdje sustavi javne rasvjete nisu dovoljno razvijeni odnosno ne postoji pristup elektroenergetskoj mreži, moguće je kombinirati javnu rasvjetu s obnovljivim izvorima energije.

[29] Nacionalni portal energetske učinkovitosti: „Proizvodnja i potrošnja energije u Hrvatskoj“, [Internet],dostupno na: https://www.enu.hr/ee-u-hrvatskoj/20-20-20-i-dalje/rezultati/energija-hr/ [13.2.2017.].

3. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA

3.1. Klasifikacija troškova

Kriteriji klasifikacije troškova proizlazi iz potreba menadžmenta o izvještavanju o visini i strukturi troškova. Upravo zbog poslovnog odlučivanja, od strane menadžemnta zahtijevani su izvještaji gdje su troškovi klasificirani po određenim kriterijima.

Najčešća klasifikacija, ovisno o potrebama menadžmenta, je sljedeća:

- Prema prirodnim svojstvima
- Prema ulozi u bilanci stanja
- Prema mjestu nastanka i nositeljima
- Prema ponašanju na promjenu aktivnosti
- Za potrebe usporedbe i predviđanja troškova
- Prema mogućnosti kontrole
- Prema kalkulativnom obuhvatu
- Prema svrsi donošenja specifičnih menadžerskih odluka.[30]

Troškovi prema prirodnim svojstvima dijeli troškove prema prirodnim vrstama. Ovo je jedna od temeljnih podjela troškova te je zbog toga formalizirana kontnim planom svake tvrtke u okviru financijskog računovodstva. Ova podjela doprinosi potrebama statistike, poreznim svrhama te informiranju eksternih korisnika putem financijskih izvještaja. Neki od troškova prema prirodnim svojstvima su: troškovi osoblja, materijalni troškovi, amortizacija, rezerviranja troškova i rizika, troškovi financiranja.[31]

Troškovi prema ulozi u bilanci stanja je klasifikacija koja se koristi u troškovnom i menadžerskom računovodstvu za planiranje i budžetiranje troškova. Dijeli troškove na uskladištive i neuskladištive. Troškovi kojima je dopušteno teretiti zalihe jesu troškovi izravnog materijala, izravnog rada i opći troškovi proizvodnje jednim imenom se nazivaju uskladištivi troškovi. Uskladištivi troškovi ulaze u vrijednost imovine (zalihe) te postaju rashodi u računu dobiti i gubitka tek u trenutku priznavanja prihoda tj kad se proizvod/usluga prodaju. Primjeri uskladištivih troškova su: trošak materijala i sirovina u proizvodnji, plaće

[30] Belak., V., (1995):"Menadžersko računovodstvo", RRiF, Zagreb, str. 145
[31] Gulin, D., Dražić-Lutilsky, I., Peršić, M., Janković S., Perčević, H., Vašiček, V., (2011): „Upravljačko računovodstvo", Zagreb, str.58

radnika u proizvodnji, amortizacije dugotrajne imovine korištene u proizvodnom procesu i ostali troškovi utrošeni u procesu proizvodnje. S druge strane, troškovi kojima trgovačko društvo nema pravo teretiti zalihe jesu troškovi uprave i prodaje i opći troškovi financiranja koje jednim imenom nazivamo neuskladištivim troškovima. Neuskladištive troškove nazivamo još i troškovima razdoblja te oni izravno terete prihod i imaju utjecaj na financijski rezultat. Neki od neuskladištivih troškova su: plaće radnika u administraciji i upravi, amortizacija dugotrajne imovine koja je utrošena za potrebe administracije i ostali troškovi utrošeni za potrebe administracije i prodaje.[32]

Podjela troškova prema mjestima i nositeljima usmjerena je na utvrđivanje stvarnih ili budućih perfomansi centara odgovornosti. Računovodstvo odgovornosti je računovodstvo koje se usmjerava na planiranje i kontrolu perfomansi centara odgovornosti. Temeljni cilj računovodstva odgovornosti za troškove je alokacija na mjesta gdje su nastali te naknadno na mjesta gdje će biti pokriveni prihodom. Ta alokacija omogućava temelje za efikasnije planiranje i kontrolu troškova, realnu procjenu perfomansi centara odgovornosti te vrednovanje menadžerskih perfomansi.

Prema ovoj podjeli imamo proizvodne i neproizvodne troškove. Proizvodni i neproizvodni troškovi su ukupni troškovi poduzeća. Ukupni troškovi se dijele na troškove materijala, troškove rada te troškove režije (troškovi proizvodne i opće režije). Proizvodni troškovi obuhvaćaju troškove materijala, troškove rada i troškove proizvodne režije. Prema tome, proizvodne troškove dijelimo na primarne troškove proizvodnje (izravni) i troškove proizvodne režije (neizravni). Primarni troškovi proizvodnje su troškovi koji nastaju kao izravna posljedica rada proizvodnog centra odgovornosti. Znači svi troškovi neposredno vezani uz proizvodnju, troškovi radne snage u proizvodnji i troškovi materijala koji je utrošen u proizvodnju pripadaju primarnim troškovima proizvodnje. S druge strane, troškovi proizvodne režije su oni troškovi koji su posljedica pratećih aktivnosti vezanih za proizvodnju ili troškovi koji se ne mogu direktno povezati sa određenim proizvodom ili uslugom. S aspekta mjesta troška točnije centara odgovornosti podrazumijeva se da su troškovi koji su nastali u određenom centru odgovornosti za njega izravni troškovi, a troškovi koji se na taj centar odgovornosti prenose prema određenom ključu neizravni troškovi. [33]

[32] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str.28
[33] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 148-149

Troškove opće režije možemo podijeliti u nekoliko osnovnih skupina:

- troškovi administracije (troškovi uprave i opći administrativni roškovi te administrativni troškovi nabave)
- troškovi prodaje (troškovi prodaje i distribucije)
- troškovi istraživanja i razvoja[34]

Raspored troškova po nositeljima je važno područje obuhvata troškova. Svako mjesto troška ima svog nosiotelja, a nositelj troškova su učinci zbog koji nastaju troškovi.[35] Nositelji troškova su proizvodi ili usluge koji trebaju troškove apsorbirati kroz prodajnu cijenu. Za raspored troškova na nositelje, bitna je podjela troškova na:

- izravni trošak proizvoda/usluge – ovdje pripadaju troškovi koji nastaju u neposrednoj proizvodnji te se direktno mogu povezati sa proizvodom odnosno uslugom.
- neizravni troškovi koji se raspoređuju na proizvod ili uslugu – mogu biti: neizravni proizvodni troškovi koji nastaju u neposrednoj proizvodnji, ali se ne mogu izravno povezati s proizvodom/uslugom te se pmoću ključa dodaju izranvim troškovima i neizravni neproizvodni troškovi su troškovi razdoblja koji se na kraju dodaju proizvodnim troškovima kod oblikovanja cijene (ne prate proizvod/uslugu kroz proces).[36]

Metoda rasporeda troškova ovisi o ciljevima koji se žele postići rasporedom neizravnih troškova. Pritom je moguće koristiti dva načela za raspored neizravnih troškova na proizvode/usluge: načelo korisnosti (polazi od pretpostavke da se svaki pojedinačni proizvod dobiva od stavke neizravnih troškova) i načelo sposobnosti. Kod rapoređivanja neizravnih troškova polazi se od načela koristnosti te se prelazi na načelo sposobnosti ukoliko ono prvo načelo nije dovoljno.

Kod načela korisnosti potrebno je odrediti pokazatelj koji predstavlja zajednički temelj za raspored pri raspoređivanju neizravnih troškova na proizvod. Pokazatelj koji služi za raspored neizravnih troškova mora predstavljati neko obilježje koje je zajedničko svim proizvodima te omogućuje njihovu usporedbu.

[34] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 149
[35] Hočevar, M.: (2006): Kalkulacije troškova u uslužnom poduzeću, RRiF, Zagreb, str.13
[36] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str.150

Načelo sposobnosti primjenjuje se, znači, kada načelo korisnosti nije adekvatno ili se pojave poteškoće kod mogućnosti pokrića neizravnih troškova od strane proizvoda čija je prodajna cijena ograničena i nije dovoljno visoka za pokriće neizravnog troška. Tada se neizravni troškovi raspoređuju razmjerno prema financijskoj sposobnosti svakog proizvoda. To zahtijeva da svi neizravni troškovi budu pokriveni prihodom od prodaje tih proizvoda/usluge.[37]

Troškove ovisno o ponašanju na promjenu aktivnosti dijelimo na: fiksne, varijabilne, diskrecijske i miješane troškove.

Fiksni troškovi su troškovi koji se ne mijenjaju prilikom promjena razine proizvodnje. Oni su u ukupnom iznosu konstatni bez obzira na to kako varira količina proizvodnje dok jedinični trošak opada s porastom količine.[38] Primjeri fiksnih troškova su: amortizacija i deprecijacija, trošak najamnine, zakupnine i tako dalje. U praksi, dolazi i do mijenjanja fiksnih troškova u određenim situacijama i pod određenim pretpostavkama. U slučaju znatnog povećanja opsega proizvodnje koji zahtijeva veću pripravnost, povećava se i dio fiksnih troškova koji u svom ponašanju pokazuju tendenciju kretanja. Tada imamo podjelu na: apsolutno fiksne i relativno fiksne troškove. Apsolutno fiksni troškovi su troškovi koji se ne mijenjaju promjenom opsega proizvodnje. Pravi primjer takvog troška je taksa koja se plaća na isticanje tvrtke. Relativno fiksni troškovi su troškovi koji se mijenjaju u slučaju promjene potrebnog stupnja pripravnosti za povećani opseg proizvodnje, nakon čega se opet ponašaju kao fiksni troškovi u određenoj zoni. Primjeri relativno fiksnih troškova su: deprecijacija, troškovi najamnine i zakupnine.[39]

Varijabilni troškovi se mijenjaju ovisno o promjeni razine aktivnosti. Pod pretpostavkom da se varijabilni troškovi mijenaju linearno u odnosu na razinu aktivnosti, varijabilne troškove dijelimo na: proporcionalno (linearne) varijabilne i neproporcionalno (nelinearne) varijabilne troškove. Proporcionalno varijabilni troškovi su po jedinici outputa konstatni. S druge strane, neproporcionalno varijabilni troškovi rastu brže ili sporije u odnosu na aktivnost proizvodnje i zbog toga ih dijelimo na: progresivno neproporcionalne varijabilne i degresivno proporcionalne varijabilne troškove.[40]

[37] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 151-154
[38] Polimeni, R., Handy, S., Cashin, J., (1999): „Troškovno računovodstvo“, Faber i Zgombić Plus, Zagreb, str. 7
[39] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 155
[40] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 156

Miješani troškovi posjeduju komponente fiksnih i varijabilnih troškova. Znači, miješani troškovi se do određenog stupnja ponašaju kao fiksni troškovi, a zatim kao varijabilni ili obrnuto. Primjeri miješanih troškova su: trošak telefona ili trošak električne energije.

Diskrecijski troškovi nastaju kao posljedica diskrecijskih odluka menadžmenta. Kad se jednom diskrecijski troškovi odrede, oni se najčešće promatraju kao fiksni. Na povećanje ili smanjenje ovih diskrecijskih troškova, menadžeri mogu lakše utjecati nego na „čiste" fiksne troškove. Primjeri diskrecijskih troškova su trošak za oglase ili reklamu, troškovi učenja i tako dalje. Menadžeri mogu diskrecijske troškove smanjiti ili povećati neovisno u razini proizvodnih aktivnosti. Ovi troškovi mogu imati neizravan utjecaj na dobit.[41]

Troškovi za potrebe usporedbe i predviđanja dijelimo na stvarne, planske, marginalne, standardne i prosječne. Upravo predviđanje troškova omogućuje menadžerima izbor između alternativa radi racionalizacije i planiranja budžeta, kako bi troškovi bili pod kontrolom.

Stvarni troškovi su rezultat stvarno nastalih trošenja u nekom razdoblju. Ako su ti troškovi nastali u nekom prethodnom razdoblju tada govorimo o povijesnim troškovima. Ukoliko se radi o tekućem razdoblju, tada se stvarni troškovi nazivaju tekućim. Stvarne troškove utvrđujemo na kraju razdoblja pa za donošenje menadžerskih odluka u većini slučajeva su dobijeni prekasno. Njihova važnost pri donošenju je velika s obzirom da pokazuje kako se stvarno troškovi ponašaju s obzirom na uvjete poslovanja. Kontrola troškova se realizira usporedbom stvarnih troškova sa budžetiranim i standardnim troškovima ili usporedbom stvarnih troškova iz različitih razdoblja.[42]

Planske troškove definiramo za neko određeno razdoblje. Oni se određuju na temelju stvarnih troškova iz prošlih razdoblja te na temelju standardnih troškova. Razlika između planskih i stvarnih troškova je u tome što planski uzimaju u obzir i predviđanja o ponašanju troškova ovisno o promjeni proizvodnje, tehnologije, cijena ili menadžerske politike. Uz standardne troškove, planski troškovi su mjerilo kontrole troškova. Tada trebaju biti dobro procijenjeni kako bi bili što efikasnije mjerilo. Ako je tržište stabilnije, tada će i procijenjivanje troškova biti efiaksnije i točnije. Ukoliko je tržište nesigurno, dolazi do pogrešaka u procijeni što će zahtijevati korekciju planskih troškova koji su obuhvaćeni budžetom.[43]

[41] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo", RRiF, Zagreb, str. 158-159
[42] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo", RRiF, Zagreb, str. 159-160
[43] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo", RRiF, Zagreb, str. 160

Standardni troškovi su troškovi proračunani za realizaciju određenog učinka pod normalnim uvjetima poslovanja. Oni se utvrđuju po jedinici određenog učinka korištenjem znanstvenih metoda procjene i na temelju iskustva. Pokazuju koliko visoki bi trebali biti stvarni troškovi izravnog materijala, izravnog rada i režijski troškovi u normalnim uvjetima poslovanja. Možemo ih podijeliti na izravne i neizravne standardne troškove. Izravni standardni troškovi po jedinici učinka utvrđujemo na temelju tehničkih normativa i standardnih cijena. Neizravni standardni troškovi po jedinici učinka utvrđuju se prilikom procesa budžetiranja, a revidiraju povremeno u slučaju značajnih promjena tehnologije rada ili cijena materijala, rada ili slično.[44]

Marginalni troškovi su dodatni troškovi posljednje jedinice proizvodnje koji nastaju kada se stupanj iskorištenja kapaciteta mjeren stupnjem zaposlenosti nekog poduzeća poveća za jednu jedinicu, i dovede do porasta ukupnih troškova za određenu svotu koja na kraju predstavlja granični trošak.[45] Marginalni troškovi sadrže uglavnom varijabilne troškove, zbog čega se fiksni troškovi ne mijenjaju promjenom razine proizvodnje.

Prosječni trošak je je jedinični trošak koji se dobije na način da se ukupni trošak podijeli sa brojem proizvedenih jedinica. Odnosi se na jednu jedinicu učinka.

Troškovi prema mogućnosti kontrole mogu biti kontrolabilni ili nekontrolabilni, ovisno o mogućnostima menadžera da kontroliraju određene troškove. Znači, ukoliko menadžeri mogu utjecati na visinu nekih troškova radi se kontrolabilnim troškovima. Ukoliko nemaju utjecaja na njih tada pričamo o nekontrolabilnim troškovima. Primjeri nekontrolabilnih troškova su troškovi pristojbe za isticanje tvrtke, troškovi poreza i slično. Menadžer može kontrolirati neke troškove koji terete njegov odjel, dok na neke troškove nema utjecaja. Gledajući tvrtku kao poduzeće, fiksni troškovi se smatraju nekontrolabilnim tijekom godine jer se u tom razdoblju ne mijenjaju, dok s druge strane varijabilni troškovi su većinom kontrolabilni.[46]

Troškovi s obzirom na njihov kalkulativni obuhvat se dijele na: apsorbirane, preapsorbirane i neapsorbirane (podapsorbirane) troškove. Do pojave preapsorbacije ili podapsorbarcije dolazi iz dva razloga: zbog odstupanja od planirane količine proizvodnje i zbog odstupanja u cijenama neizravnih troškova. Ovakva podjela troškova rezultat je razlika između planskih ili standardnih neizravnih troškova koji se utvrđuju na kraju obračunskog razdoblja. Ukoliko je

[44] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 161
[45] Belak, V., Brkanić, S., Brkanić, V., Džajić, S., Habel, M., Jurić, Đ., Lončar – Galek, D., Markota, Lj., Mrša, J., Peršić, M., Proklin, P., Turković-Jarža, L., (2000):“Računovodstvo poduzetnika“, RRif, Zagreb, str. 619
[46] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 161-162

svota stvarnih neizravnih troškova manja od kalkulativne svote, javljaju se preapsorbirani režijski troškovi. Ako je svota stvarnih troškova veća od kalkulativne svote, javlja se podapsorbirana režija.[47]

Troškovi prema svrsi donošenja menadžerskih odluka različita je s obzirom na poglede menadžera na troškove. Najčešća podjela troškova s aspekta donošenja menadžerskih odluka je: opravdani i neopravdani troškovi, izbježivi i neizbježivi troškovi, oportunitetni troškovi, transakcijski troškovi, interne cijene u ulozi troškova i troškovi konkuretnosti.

Opravdani i neopravdani troškovi su posljedica definiranja odgovornosti menadžera za prekoračenje troškova u odnosu na budžetirane ili standardne troškove. Opravdani trošak su svi troškovi poslovanja predviđeni proračunom te svi troškovi koji su iznad te svote a nastali su kao posljedica povećanja proizvodnje iznad planirane. Neopravdani trošak su troškovi koji su nastali kao posljedica pogrešnih poslovnih odluka ili propuštanja vezano za kontrolu troškova.[48]

Izbježive i neizbježive troškove temeljimo na mogućnostima menadžera da poduzmu aktivnosti koje imaju za cilje redukciju troškova. Svi troškovi koji prekoračuju minimalne troškove za održanje određenog opsega proizvodnje nazivaju se izbježivim troškovima. s druge strane, neizbježivi troškovi su minimalni troškovi za održanje minimalnog opsega proizvodnje koji uključuju i troškove koji nastaju na temelju zakona i neovisni su o opsegu prozvodnje. Najčešće do ovakve podjele dođe kada se pojave poteškoće u svezi s poslovnim rezultatom ili likvidnošću. Tada se reduciraju izbježivi troškovi po prioritetima.[49]

Oportunitetni trošak predstavlja usporednu mjeru pokrića fiksnih troškova i ostvarenja eventualnog dobitka (nakon pokrića varijabilnih troškova) u slučaju alternativne mogućnosti zarade. Ukoliko se ne može angažirati kapacitet na nekoj alternativnoj aktivnosti, tada je ovaj oportunitetni trošak 0. Oportunitetni troškovi se koriste za donošenje menadžerskih odluka, a ponekad se pomoću njih oblikuju i interne cijene.[50]

Transakcijski troškovi su troškovi tržišne razmjene u koje ubrajamo troškove pregovaranja i izrade ugovora, informacijske troškove nalaženja potenacijalnih partnera, troškove kontrole provedbe ugovora te troškove nastale eventualnim raskidom ugovora. Usporedba između

[47] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 162
[48] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 164
[49] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 164
[50] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 164

visine transakcijskih troškova kod eksternog i internog tržišta jedan je od važnijih pokazatelja kod donošenja odluke o korisnosti internalizacije ili eksternalizacije razmjenskih transakcija.[51]

Interne cijene u ulozi troškova su posebni troškovi centara odgovornosti kojim ih teretimo za interno nabavljene inpute. Interne cijene su istodobno i interni prihodi i interni troškove iste tvrtke, ali različitih pojedinaca tvrtke. Ovo je jedan način kontrole troškova koji daje veće efekte od centralizirane kontrole koju provodi vrhovni menadžment.[52]

Troškovi konkuretnosti su troškovi održanja konkuretnog položaja tvrtke. Neki od tih troškova su: trošak proizvodnje na temelju kojih se određuje prodajna cijena prema kupcima, troškovi nužni za održanje kvalitete i dizajna proizvoda na konkuretnoj razini, troškovi koji mogu utjecati na visinu prodaje, troškovi povećanja uporabne vrijednosti proizvoda ili usluge koja kupcima daje veću vrijednost za istu cijenu. Redukcija ili angažiranje ovih troškova dugoročno utječe na ostvarivanje dobiti. Smanjenje troška konkuretnosti ispod neke optimalne razine može dovesti i do pada konkuretne sposobnosti zbog čega će doći i do pada dobitaka. Ukoliko bi se povećalo angažiranje troška konkuretnosti, izazvati će se rekacije konkurenata koji ne dopuštaju gubitak svojih pozicija na tržištu.[53]

3.2. Ciljevi upravljanja troškovima

Upravljanje troškovima ili Cost Management definira se kao postizanje menadžerskih ciljeva na temelju optimalnog angažiranja troškova. Pod upravljanjem troškova podrazumijeva se predviđanje, planiranje, budžetiranje te kontrola troškova. No, najveću važnost upravljanje troškova pri ostvarivanju organizacijskih ciljeva pridodaje optimizaciji troška. Iz toga proizlazi kako je jedan od temeljnih ciljeva upravljanja troškovima postići što veću dugoročnu korist od ostvarenog troška. Drugim riječima, postići menadžerski cilj uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na financijski rezultat i konkurentsku poziciju poduzeća.[54] Upravljanje troškovima ne podrazumijeva apsolutno smanjenje troškova bez kojih se ne može, već postizanje dugoročne koristi od učinjenog troška. Upravljanje troškovima uključuje: planiranje, evidenciju, analizu, kontrolu i organizaciju planiranja,

[51] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 165
[52] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 165
[53] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 165
[54] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 130

evidencije i analize.[55] Planiranje troškova podrazumijeva planiranje troškova koji će tek nastati u dijelu ili cjelokupnom poslovanju. Rezultat ove faze su predračuni troškova. Evidencija prati troškove koji su već nastali u poslovanju po vrstama i u vrijednosti. Analiza i kontrola na temelju podataka iz planiranja i evidencije troškova, ocjenjuju kretanje troškova po dijelovima poduzeća ili na razini cijelog poduzeća. Također otkrivaju posljedice i uzroke raznih odstupanja od planiranih troškova. Organizacija svih faza mora biti pravilno provedena kako bi rezultati bili pozitivni.[56] Za kvalitetno upravljanje troškovima potrebne su informacije koje osigurava financijsko računovodstvo te troškovno računovodstvo. Uvođenje sustava za praćenje troškova zahtijeva potpunu posvećenost poduzeća od top menadžmenta do zaposlenika na svim razinama. Financijsko računovodstvo osigurava podatke kao što su uloga troška u računu dobiti i gubitka, bilanci te povijesne podatke o samim troškovima (prikazuje samo nastale poslovne transakcije). Financijsko računovodstvo namijenjeno je uglavnom eksternim korisnicima te rezultat ovog računovodstva su temeljni financijski izvještaji (bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala, bilješke).[57] S druge strane, troškovno računovodstvo zapravo obuhvaća koncepte računovodstva i praksu prikupljanja, klasifikaciju, zapisivanje, mjerenja i analize troškova u proizvodnji proizvoda i usluga te u realizaciji poslovnih aktivnosti.[58] Suvremeni procesi poslovanja doveli su do toga da se troškovi prate po dijelovima poduzeća, te za svaki trošak postoji nadređena osoba koja ga kontrolira. Primjerice, ako poduzeće proizvodi nekoliko proizvoda ili pruža različite usluge, računovodstvo je dužno pružiti informacije o troškovima svakog proizvoda/usluge te troškove o funkcijama koje su povezane sa proizvodom/uslugom kao što su računovodstvo, nabava i slično. Troškovno računovodstvo može se smatrati dijelom menadžerskog upravo zbog razloga što su podaci iz troškovnog računovodstva podloga za donošenje menadžerskih odluka. No, spoznajom o važnosti troškova za poduzeće dolazi do promatranja troškovnog računovodstva kao zasebne cjeline što na kraju dovodi do intenzivnog porasta sustava upravljanja troškovima. Kvalitetno upravljanje troškovima će se naposljetku odraziti i na sam uspjeh poduzeća. Upravljanje troškovima, dakle, usmjereno je na profitabilnost poduzeća. Poduzeća često ostaju bez velike dobiti zbog pružanja nedovoljne

[55] Ramljak, B., (2013):"Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja poslovnog rezultata", Sveučilište u Splitu, Split, str. 2, [Internet], dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/651755.Brela_2013_rad_RAMLJAK.doc ,[14.2.2017.].
[56] Ramljak, B., (2013):"Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja poslovnog rezultata", Sveučilište u Splitu, Split, str. 2-3, [Internet], dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/651755.Brela_2013_rad_RAMLJAK.doc ,[14.2.2017.].
[57] Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever, S., Žager, L., (2008): „Analiza financijskih izvještaja", 2. Prošireno izdanje, Massmedia d.o.o., Zagreb, str. 46
[58] Belak, V. (1995): „Menadžersko računovodstvo", RRiF, Zagreb, str 129

pozornosti na troškove te iz razloga što se menadžeri fokusiraju na neke druge čimbenike kao što je prodaja, pretpostavljajući kako će dobit biti logičan slijed događaja. No, potrebno je malo detaljnije pristupiti svemu tome te fokusirati se na strategiju kojom će se ostvariti ciljevi. Strategija poduzeća može biti ili povećanje prihoda ili smanjivanje troškova. Povećanje prihoda može biti ostvareno povećanjem prodajne količine ili prodajne cijene. Ukoliko poduzeće poveća prodajnu cijenu, može doći do smanjenje potraživane količine. Spomenuta strategija može kod kupaca izazvati negativne reakcije što ne bi bio poželjan rezultat s obzirom da su kupci važan faktor za cijelo poduzeće te poslovanje. S druge strane, povećanje prihoda povećanje prodajne količine je ograničeno veličinom tržišta i kupovnom moći kupca. Ukoliko bi poduzeće povećalo profitabilnost poduzeća smanjenjem troška tada bi to dugoročnije bila bolja opcija, jer konkurenti teško mogu odgovoriti ili odgovaraju na strategiju u nekom dužem roku. Nije dovoljno samo govoriti o smanjenju troškova, potrebno je znati kako smanjiti te troškove. Smanjenje troška odraz je poduzeća i njegovog tima s obzirom da je riječ o pronalaženju rješenja koje dugoročno donose bolje rezultate. [59] Uz cilj ostvarenja što veće dugoročne koristi od uloženog troška, poduzeće uz to ima druge ciljeve kao što su globalna konkuretnost i kontinuirano unaprijeđivanje poslovanja. Suvremena efikasna poduzeća pružaju proizvode i usluge koje potrošači potražuju uz minimalne uložene resurse, te uz povećanje vrijednosti i smanjenje troškova.[60]

3.3. Važnost upravljanja troškovima

Razvojem poslovanja, poduzeća danas sve veću pažnju pridodaju troškovima kao segmentu koji ima veliki utjecaj na cjelokupno poslovanje samog poduzeća. Prema autorima C.T. Johnsonu i R.S. Kaplanu[61], pravi početak razvoja troškovnog računovodstva jesu 80-te godine 20.stoljeća kada dolazi do automatizacije proizvodnih procesa i kalkuliranja jediničnih troškova u uvjetima rastućih indirektnih troškova. Alokacija indirektnih troškova postao je problem koji se mogao riješiti jedino uz pomoć troškovnog računovodstva. [62] Upravljanje troškovima je starije od računovodstva troškova. Još u razdoblju od 1760.-1850. godine u

[59] Karić, M., (2010): „Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća“, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, str. 34 [Internet], dostupno na: http://www.efos.unios.hr/repec/osi/bulimm/PDF/BusinessLogisticsinModernManagement10/blimm1002.pdf (14.2.2017)

[60] Mikić, M., (2009) :„Upravljanje troškovima u malim i srednjim poduzećima“,str.163, [Internet], dostupno na: http://hrcak.srce.hr/40552 (14.2.2017)

[61] Gulin, D., Dražić-Lutilsky, I., Peršić, M., Janković S., Perčević, H., Vašiček, V., (2011): „Upravljačko računovodstvo“, Zagreb, str.3

[62] Gulin, D., Dražić-Lutilsky, I., Peršić, M., Janković S., Perčević, H., Vašiček, V., (2011): „Upravljačko računovodstvo“, Zagreb, str. 3

britanskoj metalnoj i tekstilnoj industriji spoznalo se za tada zrelo upravljanje troškovima. Upravljanje troškovima bilo je vidljivo u 4 glavne aktivnosti: tehnika kontrole troškova, računovodstva općih troškova, obračuna troškova za pripremu rutinskih odluka i obračun standardnih troškova. Sve negdje do 1950. godine računovodstvo troškova i upravljanje troškovima bili su odvojeni segmenti, no od tada računovodstvo troškova služi kao primarni izvor informacija za upravljanje troškovima.[63] Razvijeno troškovno računovodstvo jedna je od pretpostavki za kvalitetno upravljanje poslovanja. To je filozofija, stav i setovi tehnika koje pokazuju kako stvarati višu vrijednost uz niže troškove. Upravljanje troškovima s filozofskog aspekta promiče ideju stalne potrage za rješenjima koja pridonosi donošenju odluke u cilju stvaranja više vrijednosti uz niže troškove. Troškovi su faktor koji može utjecati i na rezultat poduzeća ukoliko nije kvalitetno praćen. Kao što je već naglašeno, jedan od ciljeva upravljanja troškovima je postići menadžerski cilj uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na financijski rezultat i konkurentsku poziciju poduzeća. Drugim riječima, smanjenje troškova predstavlja ključ rasta i prosperiteta poduzeća u budućnosti. Smanjenje troškova se provodi hijerarhijski te bi svaki zaposlenik u poduzeću trebao biti svjestan cilja poduzeća, te paziti da troškovi i neučinkovitost budu minimalni. Smanjenje troškova podrazumijeva svođenje troškova na minimalnu razinu uz eliminaciju nepotrebnih troškova bez gubitka funkcije i radne sposobnosti i bez štetnih posljedica za poduzeće, zaposlene ili kupce. S druge strane, kontrola troškova, koja se provodi u vrijeme uzleta kada rastu prihodi, podrazumijeva nastanak te održavanje troškova unutar zadanih okvira.[64] Menadžeri su najvažnije osobe koje donose odluke o formuliranju i usmjerenju strategije koja će voditi ostvarenju ciljeva poduzeća. Za potrebe odlučivanja, menadžerima su potrebne točne, relevatne i pravovremene informacije koje će pomoći pri donošenju razumne i učinovite odluke koja će voditi ka ostvarenju ciljeva poduzeća. Globalizacija te konstatne tehnološke promjene, modernizacija i dostupnost informacijske tehnologije posljednjih godina za mednadžere predstavljaju znatno veći obuhvat informacija koje su im dostupne. Sve teže je mednažerima odgovoriti na neka od ključnih pitanja vezanih za troškove, a to su:

- Što uzrokuje troškove i zbog čega su tako veliki?
- Što napraviti da se troškovi smanje ili da ostanu u prihvatljivim granicama?

[63] Karić, M., (2010): „Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća“, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, str. 29, [Internet], dostupno na: http://www.efos.unios.hr/repec/osi/bulimm/PDF/BusinessLogisticsinModernManagement10/blimm1002.pdf (14.2.2017)

[64] Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M., (2015):“Upravljačko računovodstvo-studija slučajeva“, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 8

- Kako motivirati menadžere da upravljanje troškovima bude efikasnije?
- Koliki su stvarni troškovi proizvoda ili usluge?
- Koji je efekt troškova na rezultat poduzeća?[65]

Upravljanje troškovima je proces koji zahtijeva ozbiljnost, konstatnost te pozitivan odnos mednadžera prema troškovima. Da bi se troškovima upravljalo na optimalan način, potrebno je da menadžeri stalno proširuju i razvijaju svoja znanja te se upoznavaju sa raznim tehnikama i modelima upravljanja troškova.

3.4. Modeli upravljanja troškovima

Okolina poduzeća koja uvjetuje uspješnost poslovanja sadrži mnoge faktore. Na neke od tih faktora poduzeće vrlo teško može utjecati jer su to uglavnom vanjski faktori (konkurencija, tržište..), ali utječući na njih poduzeće ili cijela grana može postići značajne rezultate[66]. No s druge strane, postoje unutarnji čimbenici na koje poduzeće može utjecati i tako poboljšati svoju poslovnu uspješnost (politika poduzeća, motivacija zaposlenika..). Svi ti faktori utječu i na troškove poduzeća kao značajan segment samog poslovanja, što u konačnici povećava uspješnost poduzeća u odnosu na konkurenciju. Ovisno o potrebama rješavanja rastućih problema kod upravljanja troškovima, dolazi do razvoja modela upravljanja troškova. U razdoblju od 1990-1995 došlo je do eksplozije prijedloga novih modela za upravljanje troškovima. Upravo modeli upravljanja troškovima su načini osiguranja efikasnijeg upravljanja troškovima.[67]

Modeli upravljanja troškovima su:

- Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima (Traditional Product Costing – TPC)
- Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na procesu (Process Based Costing – PBC)
- Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na aktivnostima (Activity Based Costing – ABC)
- Model utemeljen na integraciji upravljanja troškovima proces/aktivnosti (PBC/ABC)
- Model ciljanih troškova (Target Costing - TC)
- Budžetiranje temeljeno na aktivnosti (Activity Based Budgeting – ABB)

[65] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str.132
[66] Špac, D., (2011): „Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost“, RRiF, Zagreb, str.96
[67] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str.133

- Model bilance postignuća (Balanced Scored Card – BSC)
- Model „Kaizen“ troškova (Kaizen Costing – KC)
- Analiza vrijednosti (Value Engineering – VE)
- Model upravljanja troškovima kvalitete (Quality Cost Management – QCM)

Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima (Traditional Product Costing – TPC) jedan je od najstarijih model upravljanja troškovima. Ovaj model dijeli proizvodne troškove u tri glavne grupe: troškovi izravnog materijala, troškovi izravnog rada i troškovi proizvodne režije. Prema ovom modelu troškovi izravnog rada i materijala prate se po svakoj vrsti proizvoda (po jedinici proizvoda/usluge), dok se troškovi proizvodne režije pridružuju izravnim troškovima proizvoda na temelju udjela troška izravnog rada. Glavno obilježje tradicionalnog pristupa je što ono ne pravi razliku između različitih troškova aktivnosti proizvodne režije koji se pojavljuju kod svake vrste proizvoda. Najveći nedostatak ovog modela jest što dolazi do iskrivljenja stvarne slike o troškovima proizvoda kada su troškovi proizvodne režije veliki, a udio troškova izravnog rada mali. Prednost ovog modela je jednostavnost primjene te se danas nešto rjeđe koristi kod jednostavnih proizvodnji u manjim tvrtkama, kada nije potreban točan raspored troškova proizvodne režije.[68]

Model upravljanja troškovima utemeljenim na procesu (Process Based Costing –PBC) jest model koji prati troškove proizvodnje slijedeći tok procesa proizvodnje po fazama. Zbog pojačane diverzifikacije proizvodnje i povećanja kompleksnosti prizvodnje razvili su se ovi modeli. U ovom modelu izravni troškovi materijala i rada terete se 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 (Cost Drivers). Česti su slučajevi gdje PBC modeli uključuju praćenje i ukupnih, a ne samo proizvodnih troškova.Ovom metodom se bolje prate troškovi po fazama proizvodnje te se utječe na smanjenje troškova one faze koja je nerentabilna.[69]

Reduciranje troškova procesa moguće je obaviti primjenom slijedećih metoda:

- Pojednostavljenje procesa
- Reducirajuće promjene u angažiranju resursa
- Unaprijeđenje tijekova procesa
- Oblikovanje bolje kompaktnosti tijekova i skraćenje

[68] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 134
[69] Špac, D., (2011):“Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost“, RRiF, Zagreb, str.99

- Sinkronizacija procesa. [70]

Prednost ovog modela je što osigurava osnovicu za razumijevanje obrasca ponašanja i analizu vremenskog ciklusa proizvodnje. Nedostatak je što je upotreba ovog modela ograničena.[71] Za ove modele potrebno je da su poslovni procesi izgrađeni i dokumentirani. Korištenjem ovog modela dolazi se do odgovora na pitanje gdje su uzroci troškova proizvodne režije.[72]

Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na aktivnostima (Activity Based Costing – ABC) je jedan od najpopularnijih modela u području upravljanja troškovima. ABC model funkcionira na način da resurs se priključuje aktivnostima, zatim se aktivnosti priključuju troškovnim objektima na temelju opsega korištenja pri realizaciji troškovnih objekata.[73]

Resurs (Resource) je ekonomski element primjenjen ili upotrijebljen za realizaciju performance aktivnosti.

Aktivnost (Activity) definiramo kao rad unutar neke organizacije ili skup akcija koje se koriste za ciljeve ove metode unutar organizacije.

Troškovni objekt (Cost Object) je faktor koji uzrokuje promjene u troškovima neke aktivnosti. [74]

Kod oblikovanja ABC modela, potrebno je izdvojiti slijedećih 5 koraka:

- Skupljanje akcija u aktivnosti
- Definiranje troškova aktivnosti
- Identificiranje centara aktivnosti
- Selektiranje prve razine troškovnih indikatora
- Selektiranje druge razine troškovnih indikatora.[75]

Utvrđivanje troškova temeljenim na aktivnostima postupak je koji organizaciji omogućava detektiranje i povezivanje stvarnih troškova sa svakim pojedinačnim proizvodom ili uslugom

[70] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 134
[71] Ramljak, B., (2013):“Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja poslovnog rezultata“, Sveučilište u Splitu, Split, str. 8, [Internet], dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/651755.Brela_2013_rad_RAMLJAK.doc ,[5.3.2017.].
[72] Drljača, M., (2004):“Metode upravljanja troškovima“, Elektrika, broj 4, str. 5, [Internet], dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (10.3.2017)
[73] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 135
[74] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 135
[75] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb, str. 135

koja proizlazi iz organizacije.[76] Ovaj model upravljanja troškovima je odličan za tvrtke koje su organizirane po centrima odgovornosti. Neki nedostatci javljaju se kod identificiranja aktivnosti, oblikovanja troškovnih indikatora i indikatora aktivnosti.[77]

Model upravljanja troškovima utemeljeni na integraciji pristupa proces/aktivnosti (PBC/ABC) nastao je iz nastojanja da se uklone nedostatci PBC modela i ABC modela. Često se ističe model „analize vrednovanja procesa (Process Value Analysis)" koji ukazuje na brojne probleme pri korištenju ABC modela kao što su identificiranje aktivnosti, definiranje troškovnih indikatora i indikatora aktivnosti. Iz tog razloga se vraća na pristup utemeljen na procesima za koji smatraju da će olakšati upravljanje troškovima kroz primjenu fleksibilnog budžetiranja koje prihvaća promjene u aktivnostima, kontrolu opravdanosti investiranja, identificiranje aktivnosti i troškove na dodane vrijednosti te mjerenje performansi.[78]

Model ciljanih troškova (Target Costing - TC) je jedan od novijih modela upravljanja troškovima. Ovaj model obuhvaća i sustavno mjeri troškove uključene u proizvod ili uslugu s kojima se ostvaruje planirani dobitak. Kod ovog modela potrebno je znati strukturu troškova. Ciljani troškovi mogu se definirati ukoliko se podijele na pojedine sastavnice proizvoda. Kod kasnijih faza, to omogućuje njihovo praćenje, utvrđivanje odstupanja kao i njihovih uzroka. Troškovi sastavnica proizvoda mogu iznositi samo koliko je doprinos sastavnice korisnosti proizvoda sa stajališta kupca. Iz toga razloga ovaj model zadržava blizak odnos sa tržištem te pruža odgovor na pitanje koliko visoki troškovi smiju biti.[79]

Budžetiranje temeljeno na aktivnostima (Activity Based Budgeting – ABB) je model koji polazi od utvrđivanja zahtjeva kupca ili korisnika, a ne od utvrđivanja troškova. Model je usmjeren na kapacitet opreme i stupanje njene dostatnosti za ispunjavanje zahtjeva od strane kupca ili korisnika. Pri izradi kalkulacija, analiziraju se troškovi koji proizlaze iz korištenja materijalnih resursa i ljudskih potencijala. Pri korištenju ovog modela dobijemo odgovor na pitanje koliki su kapaciteti poduzeća potrebni za proizvod ili uslugu koju zahtjeva

[76]Drljača, M., (2004):"Metode upravljanja troškovima", Elektrika, broj 4, str. 5, [Internet], dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (10.3.2017)
[77] Ramljak, B., (2013):"Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja poslovnog rezultata", Sveučilište u Splitu, Split, str. 9, [Internet], dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/651755.Brela_2013_rad_RAMLJAK.doc (10.3.2017)
[78] Belak, V., (1995): „Menadžersko računovodstvo", RriF, Zagreb, str. 136
[79] Drljača, M., (2004):"Metode upravljanja troškovima", Elektrika, broj 4, str. 6, [Internet], dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (10.3.2017)

kupac/korisnik. Zbog toga je ovaj model odličan za menadžere jer mogu donositi odluke na temelju raspoloživih kapaciteta kako bi odgovorili na zahtjeve tržišta.[80]

Model bilance postignuća (Balanced Scored Card – BSC) je model pažljivo odabranog skupa pokazatelja i mjera izvedenih iz strategije tvrtke pomoću kojih se planiraju i usmjeravaju aktivnosti tvrtke i mjere postignuća iz različitih perspektiva na temelju povezivanja i uravnoteženja najvažnijih čimbenika uspješnosti.[81] Bilanca postignuća temelji se na nedostatcima postupaka obuhvaćanja troškova i četiri osnovne perspektive putem kojih menadžment ima mogućnost preoblikovanja vizije i strategije u vlastite aktivnosti. Perspektive za razvoj organizacije su:

- Financijska perspektiva
- Perspektiva kupaca
- Perspektiva internog poslovnog procesa
- Perspektiva usavršavanja i rasta broja zaposlenih.[82]

Model „Kaizen" troškova (Kaizen Costing – KC) polazi od pretpostavke da uvijek se sve može bolje napraviti. Bit modela je u kontinuiranom smanjivanju troškova tijekom odvijanja procesa proizvodnje primjenom postupaka. Ovaj model nastao je u japanskim poduzećima, ponajviše je došao do izražaja u automobilskom poduzeću Toyota.[83]

Analiza vrijednosti (Value Engineering – VE) polazi od pretpostavke timskog rješavanja konkretnog problema primjenom funckijske analize. Funkcijska analiza je proces koji analizira funkcionalnost djelovanja, odnosno to je uvjetna podjela proizvoda na sastavne dijelove, uz pretpostavku koliko koji dio pridonosi funkcionalnosti proizvoda, a koliko ukupnim troškovima tog proizvoda. Funkcijska analiza je glavni alat za uspostavljanje

[80] Drljača, M., (2004):"Metode upravljanja troškovima", Elektrika, broj 4, str. 6, [Internet], dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (10.3.2017)
[81] Belak, V., (2002): „Bilanca postignuća (Balanced Score Card) u planiranju i praćenju rezultata poslovanja", Poduzetništvo, financije i računovodstvo – Hrvatska kandidatkinja za članstvo u Europskoj uniji, Hrvatski računovođa, Zagreb, Rovinj, str. 169.
[82] Drljača, M., (2004):"Metode upravljanja troškovima", Elektrika, broj 4, str. 6, [Internet], dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (10.3.2017)
[83] Drljača, M., (2004):"Metode upravljanja troškovima", Elektrika, broj 4, str. 6, [Internet], dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (10.3.2017)

kvalitete, zahtjeva i vrijednosti.[84] Ovaj model daje odgovor na pitanje mogu li se troškovi još smanjiti. Razvio se 40tih godina 20.tog stoljeća u kompaniji General Electric Company.[85]

Model upravljanja troškovima kvalitete (Quality Cost Management – QCM) prepoznaje, utvrđuje i optimizira troškove kvalitete kao strukturni element ukupnih troškova organizacije. Zbog zahtjeva konkuretnosti i fokusiranosti poduzeća na zadovoljstvo kupaca, inzistira se na postizanju što bolje kvalitete koja ima svoju cijenu vidljivu kroz troškove kvalitete. Ova kategorija troškova je relativno nova kategorija prepoznata sredinom prošlog stoljeća. Dvije su kategorije troškova kvalitete:

- Troškovi kontrole kvalitete – ovi troškovi nastaju pri ostvarivanju zahtijevane kvalitete te nastaju odlukom vodstva organizacije.
- Troškovi nedostatne kontrole kvalitete – nastaju zbog odstupanja od zahtijevane kvalitete te zbog propusta bilo kojeg sudionika poslovnog procesa.[86]

Troškovi kontrole kvalitete su si neophodni troškovi koji nastaju pri postizanju zahtijevanje kvalitete učinka. Često su planirani te nastaju u idejnoj fazi nastanka proizvoda ili usluge. Ova troškove dijelimo na preventivne i troškove ispitivanja. Preventivni troškovi imaju svrhu spriječiti nastanak odstupanja od zahtijevane kvalitete učinka (troškovi pregleda proizvoda, uvođenje novih tehnoloških rješenja, projekti unaprijeđenja kvalitete, planiranje kvalitete..). Troškovi ispitivanja su troškovi koji proizlaze iz aktivnosti koje osiguravaju sukladnost karakteristika učinka s onim karakteristikama koje su idejno specificirane te onima koji odgovaraju zahtjevima kupaca (troškovi mjerenja, procjene, nadzora i kontrole učinaka).[87]Praćenje troškova kvalitete ima za cilj poboljšanje kontrole poslovnog subjekta i ostvarivanje dugoročnog pozitivnog poslovnog rezultata. Pri tome je naglasak na važnosti kvalitete i neophodnosti ulaganja u kontinuirano poboljšanje i na kratkoročnom smanjenju troškova nedostatne kontrole kvalitete.[88]

[84] Cingula, M., Klačmer, M., (2003): „Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima“, RRiF, Zagreb, str. 20-25
[85] Drljača, M., (2004):“Metode upravljanja troškovima“, Elektrika, broj 4, str. 6, [Internet], dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (10.3.2017)
[86] Rogošić, A., (2007): „Upravljanje troškovima kvalitete“, Ekonomski Fakultet, Sveučilište u Splitu, str. 6
[87] Rogošić, A., (2007): „Upravljanje troškovima kvalitete“, Ekonomski Fakultet, Sveučilište u Splitu, str. 8-10
[88] Rogošić, A., (2007): „Upravljanje troškovima kvalitete“, Ekonomski Fakultet, Sveučilište u Splitu, str. 24

4. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE UTJECAJA TROŠKOVA PO MJESTU NASTANKA NA FINANCIJSKI REZULTAT DRUŠTVA

4.1. O društvu SEM 1986

SEM 1986 d.d. je kao investitor, glavni izvođač ili kooperant u posljednjih 30 godina realizirao stambeno poslovne objekte, hotele te razne socijalno-društvene sadržaje čime je stekao znanje, iskustvo i konkuretnost za nadolazeće nove projekte u privatnom i javnom sektoru.

SEM 1986 je dioničko društvo koje postoji već 30 godina. Osnovano je 1986.godine, no kao društvo SEM 1986 d.d. postoji od 2004.godine. Registrirano je na Trgovačkom sudu u Splitu kao dioničko društvo za elektronički inženjering i usluge. Tokom svog poslovanja specijaliziralo se za niz djelatnosti – od inženjeringa, najma i održavanja poslovnih prostora, održavanja i izgradnje javne rasvjete, do izgradnje i prodaje poslovnih prostora. Na području inženjeringa tvrtka ima 29 godina iskustva kroz koje se formirao i širok spektar znanja i sposobnosti osoblja, te profesionalan i efikasan pristup projektima. Kao investitor , glavni izvođač ili kooperant u posljednjih trideset godina, SEM 1986 realizirao je razne stambeno-poslovne projekte, hotele i hotelske sadržaje uz socijalno-društvene sadržaje. Konkuretnost ovog društva vidljiva je kroz poslove elektro-montažnog i građevinskog tipa koji su dobiveni na javnim nadmetanjima za poznata poduzeća i javne ustanove (HEP, Hrvatske vode, KBC Split, Hrvatske ceste..). Odjel inženjeringa kroz inovacije i dalje gradi projekte koji imaju visoku vrijednost za društvo, te kroz investicijske aktivnosti pozitivno djeluje na gospodarstvo regije i države.

Uz inženjering, tvrtka pruža i usluge najma uredskih i skladišnih prostora. Potpisivanjem ugovora o najmu, najmoprimac dobiva moderno uređene i klimatizirane prostore koji se nalaze pod video nadzorom, te na raspolaganju ima vanjski parking te garažni prostor za službena vozila.

Već dugih 18 godina, tvrtka SEM 1986 pruža i usluge javne rasvjete. Težnja ka kvaliteti i stručnost usluge doveli su do bolje osvjetljenosti grada uz značajne uštede pri potrošnji električne energije. Tokom cijelog razdbolja upravljanja javnom rasvjetom, tvrtka se vodi principima revencije, otvorenošću poslovanja te uslužnosti prema građanima i samom gradu. Sve to rezultiralo je kontinuiranim povećanjem kvalitete osvjetljenosti javno-prometnih

površina te značajne uštede u potrošnji električne energije. Poslovi koje odjel javne rasvjete obuhvaća su: projektiranje i izgradnja sustava javne rasvjete, održavanje sustava javne rasvjete, daljinsko upravljanje i nadzor rada te servisna služba 0-24 h. [89]

Financijski izvještaji društva sastavljeni su prema Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja te Zakonu o računovodstvu. Izvještaje koje poduzeće objavljuje su bilanca, račun dobiti i gubitka i bilješke uz financijske izvještaje te revizorsko izvješće i odluku o raspodjeli dobiti ili pokriću gubitaka.

Računovodstvene politike društva su slijedeće:

- dugotrajnu nematerijalnu imovinu čine ulaganja na tuđim sredstvima i ulaganja u računalne programe; amortizira se tijekom korisnog vijeka trajanja od 4 godine stopom od 25%
- zalihe obuhvaćaju zalihe sitnog inventara, auto guma, ambalaža i trgovačke robe; mjere se po trošku nabave ili neto utrživoj vrijednosti; obračun utroška zaliha provodi se po metodi prosječne ponderirane cijene
- knjigovodstveni iznos zaliha priznaje se kao rashod razdoblja u kojem su zalihe prodane ili izuzete; zalihe sitnog inventara i auto guma otpisuju se prilikom stavljanja u uporabu i to 100%
- prihodi se priznaju kada je vjerojatno da će buduće ekonomsko koristi ulaziti kod poduzetnika i kada se mogu pouzdano mjeriti, prihodi su priznavani po načelu isporuke robe, dok se usluge priznavaju ovisno o stupnju dovršenosti
- dugotrajna materijalna imovina obuhvaća sredstva koja se koriste pri isporuci robe i usluga te u administrativne svrhe i čiji je vijek trajanja duži od godine dana; u bilanci se početno priznaje po trošku nabave koji obuhvaća neto kupovnu cijenu i sve druge ovisne troškove do stavljanja sredstava u uporabu; nakon početnog priznavanja dugotrajna imovina se mjeri po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja
- amortizacija dugotrajne imovine se obračunava primjenom linearne metode u procijenjenom vijeku upotrebe svakog pojedinog sredstva i to: građevinski objekti i brodovi (20 godina) 5%; osobni automobili (5 godina) 20%); nematerijalna imovina, vozila osim osobnih automobila (4 godine) 25%; računala, računalna oprema, mobilni telefoni (2 godine) 50%; ostala nespomenuta imovina (10 godina) 10%

[89] SEM 1986 d.d., [Internet], dostupno na: http://sem.hr/hr/o-nama/ (20.4.2017)

- rashodi se priznaju kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja imovine ili povećanja obveza te koje se može pouzdano izmjeriti, odnosno istodobno s priznavanjem ili smanjenjem imovine, a na temelju izravne povezanosti između ostalih troškova i određene stavke prihoda.

4.2. Analiza troškova društva SEM 1986

Računovodstvo unutar poduzeća dizajnirano je na način da analitički bilježi promjene djelatnosti. Na kraju poslovne godine u izvještajima se sintetički prikazuju poslovni rezultati te se sastavljaju financijska izvješća.
Financijski izvještaji sastavljeni su na temelju povijesnog troška. Kao što je već rečeno, povijesni troškovi su stvarni troškovi koji su nastali u prethodnom razdoblju.

Društvo je ostvarilo 19.143.913 ukupnih prihoda u 2015.godini što je za 45 % više nego za prethodnu godinu. Prihod od prodaje čini 98% poslovnih prihoda i iznosio je 18.099.606 kn, dok su ostali prihodi iznosili 220.447 kn. Financijski prihodi iznosili su 823.860 kn i to su uglavnom bili prihodi od kamata i tečajnih razlika.

Ukupni poslovni rashodi 2015.godine su iznosili 16.020.010 kn. U poslovne rashode ubrajamo materijalne troškove, troškove osoblja, amortizacija, vrijednosno usklađenje te ostale poslovne rashode. Ovi troškovi na financijskim izvještajima raspoređuju se prema svojim prirodnim svojstvima koja su formalizirana kontnim planom tvrtke u okviru financijskog računovodstva.

Struktura materijalnih troškova prikazana je u tablici:

Tablica 1: Materijalni troškovi SEM d.d.

OPIS TROŠKA	2014.	2015.	Vertikalna analiza (2015.)	Horizontalna analiza (2015.)
Troškovi sirovina i materijala	2.969.439	4.121.986	40%	38,8%
Troškovi prodane robe	370.334	97.912	0,95%	-73,56%
Ostali vanjski troškovi	2.503.123	6.087.515	59,05%	143,19%
Materijalni troškovi:	**5.842.896**	**10.307.413**	**100%**	**76,4%**

Izvor: Podaci preuzeti sa web servisa Financijske agencije, tablica je izrada autorice

Troškovi sirovina i materijala čine najveći udio materijalnih troškova (40%). Troškovi sirovina i materijala u 2015.godini iznose 4.121.986kn što je za 38,8% veće nego godinu ranije. U taj trošak je uračunata vrijednost troška materijala i sirovine, energije i goriva u

tijeku poslovne godine. Trošak zaliha materijala i sirovina sa skladišta evidentira se metodom prosječne ponderirane cijene. Trošak prodane robe, na čijoj je poziciji evidentiran trošak nabavne vrijednosti prodane robe (elektromaterijal i rasvjeta) sa veleprodajnog skladišta, iznosio je 97.912kn što je za 73,56% manje nego 2014.godine. Ostali vanjski troškovi su 6.087.515kn. Pod ostale vanjske troškove ubrajamo trošak kooperanata, investicijskog održavanja, registracije prijevoznih sredstava, troškove reklame, knjigovodstvene i bilježničke usluge i drugo. Najveći udio vanjskih troškova pripada troškovima kooperanata (47,92%).

Tablica 2: Vanjski troškovi SEM d.d.

OPIS TROŠKA	2014.	2015.	Vertikalna analiza (2015.)	Horizontalna analiza (2015.)
Troškovi prijevoza, telefona i sl.	175.944,52	427.830,55	7,03%	143,16%
Trošak kooperanata	1.199.546,60	2.917.258,94	47,92%	143,19%
Usluge tekućeg i investicijskog održavanja	204.279,87	496.741,22	8,16%	143,16%
Trošak registracije prometnih sredstava	11.514,37	28.002,57	0,46%	143,19%
Trošak najma i operativnog leasinga	119.974,69	291.713,72	4,79%	143,15%
Trošak promidžbe i reklame	8.435,52	20.514,93	0,33%	143,19%
Intelektualne usluge	469.335,56	1.141.409,06	18,75%	143,19%
Komunalne usluge	258.247,2	628.048,92	10,32%	143,19%
Usluge reprezentacije	14.818,49	35.977,21	0,59%	142,79%
Ostali troškovi usluga	41.026,19	99.774,37	1,64%	143,19%
Ostali vanjski troškovi:	**2.503.123**	**6.087.515**	**100%**	**143,19%**

Izvor: Podaci preuzeti sa web servisa Financijske agencije, tablica je izrada autorice

Troškovi osoblja su iznosili 3.782.280kn što je za 56% veće od 2014.godine (troškovi osoblja te godine iznosili su 2.418.053kn). U troškove osoblja ubrajamo neto plaće, poreze i doprinose iz plaća te poreze i doprinose na plaću. Obračun plaća je mjesečni te neto plaće u 2015.godini su iznosile 2.339.611kn i čine najveći udio troškova osoblja. Porezi i doprinosi iz plaće su 893.676kn, dok su porezi i doprinosi na plaće iznosili 548.996kn.

Trošak amortizacije te obračun same amortizacije vezan je za procjenu vijeka trajanja dugotrajne imovine i samog korištenja dugotrajne imovine. Stope amortizacije su slijedeće:

- Za građevinske objekte i brodove – 5%
- Za osnovno stado, osobne automobile - 20%

- Za nematerijalnu imovinu, opremu, vozila, osim za osobne automobile, te za mehanizaciju – 25%
- Za računala, računalnu opremu i programe, mobilne telefone i opremu za računalne mreže - 50%
- Za ostalu nespomenutu imovinu – 10%.

Trošak amortizacije za 2015.godinu iznosio je 1.085.955kn.

Ostali troškovi poslovanja iznosili su 816.530kn. Najveći udio ostalih troškova poslovanja ide na troškove za zaposlene (putni nalog, otpreminine, terenski dodatak, nagrade i sl.) Strukturu ostalih troškova poslovanja čine još i premije osiguranja, naknade bankama za kredite, članarine, ostali doprinosi i ostali troškovi te su prikazani u tablici:

Tablica 3: Ostali troškovi poslovanja SEM d.d.

OPIS TROŠKA	2014.	2015.	Vertikalna analiza (2015.)	Horizontalna analiza (2015.)
Troškovi za zaposlene	425.276,47	426.841,06	52,28%	0,37%
Premije osiguranja	101.464,33	101.837,62	12,47%	0,37%
Naknade bankama za leasinge i kredite	185.104,07	185.785,07	22,75%	0,37%
Ostali doprinosi, članarine	71.184,49	71.446,38	8,75%	0,37%
Ostali troškovi	30.507,64	30.619,88	3,75%	0,37%
Ostali troškovi poslovanja:	**813.537**	**816.530**	**100%**	**0,37%**

Izvor: Podaci preuzeti sa web servisa Financijske agencije, tablica je izrada autorice

Ostali poslovni rashodi iznosili su 22.559kn što je za 50% manje nego godinu ranije (tada su ostali poslovni rashodi iznosili 45.808kn). Pod ostale poslovne rashode podrazumijevamo naknadno odobrene popuste kupcima, dopuštene i prekomjerne manjkove na zalihama, i darovanja do 2% iz prethodne godine. Struktura je prikazana tablicom:

Tablica 4: Ostali poslovni rashodi SEM d.d.

OPIS TROŠKA	2014.	2015.	Vertikalna analiza (2015.)	Horizontalna analiza (2015.)
Naknadno odobreni popusti kupcima	29.368,88	14.463,25	64,11%	-50,75%
Dopušteni i prekomjerni manjkovi	465,87	229,43	1,01%	-50,75%
Darovanja – do 2% prihoda prethodne godine	15.972,79	7.866,1	34,87%	-50,75%
Ostali poslovni rashodi:	**45.808**	**22.559**	**100%**	**-50,75%**

Izvor: Podaci preuzeti sa web servisa Financijske agencije, tablica je izrada autorice

Politika rasporeda troškova takva je da se određuju troškovi po segmentima poduzeća tako da se svaki segment tereti samo onim troškovima koji se mogu direktno vezati za taj segment, odnosno troškovi se raspoređuju prema mjestu nastanka troška. Podjela troškova prema mjestu nastanka usmjerena je na utvrđivanje stvarnih ili budućih perfomansi centara odgovornosti. Troškovi poduzeća predstavljaju neuskladištive troškove, to su troškovi razdolja i izravno terete račune rashoda. Kod zaključnih knjiženja troškova, troškovi iz razreda 4 idu na rashode u razredu 7. Temeljni cilj računovodstva odgovornosti za troškove je alokacija na mjesta gdje su nastali te naknadno na mjesta gdje će biti pokriveni prihodom. Konkretno poduzeće sve troškove koji imaju veze s uslugama knjiži na mjesto troška u: najam prostora (007-01) u svom računovodstvu. Dok troškove nabave sitnog inventara, robe i slično, knjižimo na mjesto troška: javna rasvjeta (001-01). U nastavku su navedene neke od primjera analitičkih kartica konta razreda 4 ovisno o mjestu nastanka troška:

SEM 1986 d.d.
114.brigade 10
21000 Split
Račun(i): HR6223300031100330988
PDV ID: HR18428856047

Analitička kartica konta

4001 - Dijelovi i sklopovi, materijali i sirovine izravni trošak

Na dan: **19.04.2017**
Mjesto troška: **001-01 - Javna rasvjeta - Grad**

Datum poslovnog događaja	Nal/St	Klasa dok.	Lokalni dok.	Mjesto troška	Vezni dokument	Opis knjiženja	Datum dokumenta	Datum valute	Duguje	Potražuje	Saldo
Promet do:	. .								**0,00**	**0,00**	**0,00**
26.01.2017	5/68	UFA	64	001-01	64	GRAĐA d.d. SOLIN, Rn.: 1044-001/0113-50	26.01.2017	25.02.2017	193,27	0,00	193,27
22.02.2017	5/279	UFA	198	001-01	198	TEA PHARIA d.o.o., Rn.: 1042/001/2	22.02.2017	24.03.2017	537,51	0,00	730,78
04.03.2017	5/307	UFA	247	001-01	247	TEA PHARIA d.o.o., Rn.: 1367/001/2	04.03.2017	03.04.2017	203,22	0,00	934,00
20.03.2017	5/354	UFA	287	001-01	287	UGOR d.o.o., Rn.: 0320-1R1-17	20.03.2017	18.04.2017	324,70	0,00	1.258,70
22.03.2017	5/351	UFA	284	001-01	284	TEA PHARIA d.o.o., Rn.: 1721/001/2	22.03.2017	21.04.2017	121,43	0,00	1.380,13
10.04.2017	5/365	UFA	305	001-01	305	ROTBAN d.o.o., Rn.: 376-01/0117-1	10.04.2017	10.04.2017	3.813,09	0,00	5.193,22
Promet za period od	. .	**do 19.04.2017**							**5.193,22**	**0,00**	**5.193,22**
UKUPNI PROMET:									**5.193,22**	**0,00**	**5.193,22**

Slika 1: Primjer knjiženja troškova nabave materijala, robe ili sitnog inventara

Izvor: Interni dokumenti društva

SEM 1986 d.d.
114.brigade 10
21000 Split
Račun(i): HR6223300031100330988
PDV ID: HR18428856047

Analitička kartica konta

4001 - Dijelovi i sklopovi, materijali i sirovine izravni trošak

Na dan: **19.04.2017**
Mjesto troška: **007-01 - Najam prostora**

Datum poslovnog događaja	Nal/St	Klasa dok.	Lokalni dok.	Mjesto troška	Vezni dokument	Opis knjiženja	Datum dokumenta	Datum valute	Duguje	Potražuje	Saldo
Promet do:	. .								**0,00**	**0,00**	**0,00**
31.01.2017	7/6	BLA	1/1:4/2	007-01	I-3	RN MRKONJIĆ, OBRT BAŠO	23.01.2017	23.01.2017	125,20	0,00	125,20
28.02.2017	21/7	BLA	1/2:3/4	007-01	I-8	RN EUROCOM	07.02.2017	07.02.2017	143,76	0,00	268,96
31.03.2017	37/40	BLA	1/3:15/3	007-01	I-28	RN GALANTERIJA BILONIĆ	31.03.2017	31.03.2017	36,00	0,00	304,96
Promet za period od	. .	**do 19.04.2017**							**304,96**	**0,00**	**304,96**
UKUPNI PROMET:									**304,96**	**0,00**	**304,96**

Slika 2: Primjer knjiženja troška usluge

Izvor: Interni dokumenti društva

SEM 1986 d.d.
114.brigade 10
21000 Split
Račun(i): HR6223300031100330988
PDV ID: HR18428856047

Analitička kartica konta

46421 - Premije osiguranja teretnih automobila

Na dan: **19.04.2017**
Mjesto troška: **007-01 - Najam prostora**

Datum poslovnog događaja	Nal/St	Klasa dok.	Lokalni dok.	Mjesto troška	Vezni dokument	Opis knjiženja	Datum dokumenta	Datum valute	Duguje	Potražuje	Saldo
Promet do:	. .								**0,00**	**0,00**	**0,00**
04.04.2017	4/594	UFA	311	007-01	311	WIENER OSIGURANJE vienna insurance group d.d., Rn.	04.04.2017	12.04.2017	1.451,89	0,00	1.451,89
10.04.2017	4/592	UFA	304	007-01	304	TRIGLAV OSIGURANJE DD, Rn.: 3217-776694517-014	10.04.2017	18.04.2017	2.728,02	0,00	4.179,91
Promet za period od	. .		**do 19.04.2017**						**4.179,91**	**0,00**	**4.179,91**
UKUPNI PROMET:									**4.179,91**	**0,00**	**4.179,91**

Slika 3: Primjer knjiženja troška premije osiguranja

Izvor: Interni dokumenti društva

SEM 1986 d.d.
114.brigade 10
21000 Split
Račun(i): HR6223300031100330988
PDV ID: HR18428856047

Analitička kartica konta

4260 - Doprinos za MIO iz plaće - I stup 15%

Na dan: **19.04.2017**
Mjesto troška: **007-01 - Najam prostora**

Datum poslovnog događaja	Nal/St	Klasa dok.	Lokalni dok.	Mjesto troška	Vezni dokument	Opis knjiženja	Datum dokumenta	Datum valute	Duguje	Potražuje	Saldo
Promet do:	. .								**0,00**	**0,00**	**0,00**
31.01.2017	13/35	PLA	1/2017 (1)	007-01		Plaća 01/2017	31.01.2017	31.01.2017	3.692,19	0,00	3.692,19
28.02.2017	27/35	PLA	2/2017 (1)	007-01		Plaća 02/2017	28.02.2017	28.02.2017	3.811,51	0,00	7.503,70
Promet za period od	. .		**do 19.04.2017**						**7.503,70**	**0,00**	**7.503,70**
UKUPNI PROMET:									**7.503,70**	**0,00**	**7.503,70**

Slika 4: Primjer knjiženja troška doprinosa za mirovinsko osiguranje iz plaće – I. stup

Izvor: Interni dokumenti društva

SEM 1986 d.d.
114.brigade 10
21000 Split
Račun(i): HR6223300031100330988
PDV ID: HR18428856047

Analitička kartica konta

4261 - Doprinos za MIO iz plaće - II stup 5%

Na dan: **19.04.2017**
Mjesto troška: **007-01 - Najam prostora**

Datum poslovnog događaja	Nal/St	Klasa dok.	Lokalni dok.	Mjesto troška	Vezni dokument	Opis knjiženja	Datum dokumenta	Datum valute	Duguje	Potražuje	Saldo
Promet do:	. .								**0,00**	**0,00**	**0,00**
31.01.2017	13/36	PLA	1/2017 (1)	007-01		Plaća 01/2017	31.01.2017	31.01.2017	930,37	0,00	930,37
28.02.2017	27/36	PLA	2/2017 (1)	007-01		Plaća 02/2017	28.02.2017	28.02.2017	956,85	0,00	1.887,22
Promet za period od	. .		**do 19.04.2017**						**1.887,22**	**0,00**	**1.887,22**
UKUPNI PROMET:									**1.887,22**	**0,00**	**1.887,22**

Slika 5: Primjer knjiženja troška doprinosa za mirovinsko osiguranje iz plaće – II. stup

Izvor: Interni dokumenti društva

SEM 1986 d.d.
114.brigade 10
21000 Split
Račun(i): HR6223300031100330988
PDV ID: HR18428856047

Analitička kartica konta

4133 - Trošak registracije dostavnih i teretnih vozila i autobusa (sveukupno) i autom. bez poreznog ograničenja

Na dan: **19.04.2017**
Mjesto troška: **007-01 - Najam prostora**

Datum poslovnog događaja	Nal/St	Klasa dok.	Lokalni dok.	Mjesto troška	Vezni dokument	Opis knjiženja	Datum dokumenta	Datum valute	Duguje	Potražuje	Saldo
Promet do: . .									**0,00**	**0,00**	**0,00**
11.04.2017	4/597	UFA	315	007-01	315	EURO DAUS d.d. Split, Rn.: 15703-H103-12036	11.04.2017	11.04.2017	389,94	0,00	389,94
11.04.2017	4/599	UFA	316	007-01	316	EURO DAUS d.d. Split, Rn.: 15709-H103-12036	11.04.2017	11.04.2017	863,20	0,00	1.253,14
11.04.2017	4/601	UFA	316	007-01	316	EURO DAUS d.d. Split, Rn.: 15709-H103-12036	11.04.2017	11.04.2017	126,72	0,00	1.379,86
Promet za period od . . do 19.04.2017									**1.379,86**	**0,00**	**1.379,86**
UKUPNI PROMET:									**1.379,86**	**0,00**	**1.379,86**

Slika 6: Primjer knjiženja troška registracije vozila

Izvor: Interni dokumenti društva

SEM 1986 d.d.
114.brigade 10
21000 Split
Račun(i): HR6223300031100330988
PDV ID: HR18428856047

Analitička kartica konta

4003 - Trošak materijala za održavanje poslovnih prostora

Na dan: **19.04.2017**
Mjesto troška: **001-01 - Javna rasvjeta - Grad**

Datum poslovnog događaja	Nal/St	Klasa dok.	Lokalni dok.	Mjesto troška	Vezni dokument	Opis knjiženja	Datum dokumenta	Datum valute	Duguje	Potražuje	Saldo
Promet do: . .									**0,00**	**0,00**	**0,00**
28.01.2017	5/129	UFA	105	001-01	105	TEA PHARIA d.o.o., Rn.: 454/001/2	28.01.2017	27.02.2017	505,80	0,00	505,80
29.03.2017	5/362	UFA	295	001-01	295	TEA PHARIA d.o.o., Rn.: 1921/001/2	29.03.2017	28.04.2017	779,96	0,00	1.285,76
Promet za period od . . do 19.04.2017									**1.285,76**	**0,00**	**1.285,76**
UKUPNI PROMET:									**1.285,76**	**0,00**	**1.285,76**

Slika 7: Primjer knjiženja troška nabave materijala za održavanje poslovnih prostora

Izvor: Interni dokumenti društva

4.3. Analiza troškova srodnih društava

Za potrebe istraživanja promatrati će se jedno dioničko društvo te četiri društva s ograničenom odgovornošću sa sjedištem u Republici Hrvatskoj koja se bave djelatnošću opskrbe električne energije, javnom rasvjetom, distribucijom elekrične energije. Koristiti će se podaci preuzeti sa stranica Financijske agencije u vremenskom razdoblju od 2011 – 2015 godine.

Elicom d.o.o. je društvo s ograničenom odgovornošću osnovano 1994.godine, s osnovnom djelatnošću elektroničko, graditeljsko, proizvodno i trgovačko društvo sa središtem u Zagrebu. Društvo se, između ostalog, bavi poslovanjem nekretninama, izgradnjom i održavanjem električnih instalacija jake i slabe struje, mjerenjem i ispitivanjem električnih instalacija jake i slabe struje, izgradnja i održavanje elektroenergetskih postrojenja, izvođenjem svih instalacija i završnih radova u građevinarstvu, proizvodnjom, prijenosom, distribucijom, opskrbom te organiziranjem tržišta električnom energijom. Financijski izvještaji su sastavljeni u skladu sa Zakonom o računovodstvu te Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.[90] Društvo objavljuje bilancu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala te godišnje izvješće.

Računovodstvene politike koje društvo Elicom d.o.o. koristi su:

- prihodi iz poslovnih aktivnosti se određuju po metodi dovršenosti ugovorenih radova, dok ostali poslovni prihodi se iskazuju po fakturiranoj vrijednosti te se prihod priznaje na datum njegove realizacije
- poslovni rashodi obuhvaćaju rashode nastale u odnosu na fakturirane prihode od prodaje proizvoda i obavljanja usluga te se priznaju u razdoblju onda kad isti ostvare buduće ekonomske koristi
- poslovni rashodi obuhvaćaju troškove materijala, energije, usluga, plaće i naknade, amortizacije, rezerviranje troškova rizika, vrijednosna usklađenja dugotrajne i kratkotrajne imovine te ostale poslovne rashode
- nabava materijalne imovine tijekom godina evidentira se po nabavnoj vrijednosti, a nabavnu vrijednost čini fakturirana vrijednost nabavljene imovine uvećane za sve troškove nastale do njihovog stavljanja u uporabu

[90] Elicom d.o.o., [Internet], dostupno na: http://www.elicom.hr/ ,[1.5.2017.].

- amortizacija za osobne automobile i druga sredstva za osobni prijevoz priznaju se do 400.000 kn troška nabave po jednom sredstvu; ukoliko trošak nadmašuje navedenu svotu, amortizacija iznad navedene svote se priznaje jedino ako sredstvo služi isključivo za registriranu djelatnost najma ili prijevoza.
- knjigovodstveni iznos pojedine dugotrajne imovine prestaje se priznavati u trenutku otuđenja ili kada se buduće ekonomske koristi ne očekuju od njegove uporabe; dobici/gubici proizašli od prestanka priznavanja dugotrajne imovine priznaju se kao prihod odnosno rashod tekućeg razdoblja
- svota ulaganja u nematerijalnu imovinu nadoknađuje se amortiziranjem prema ugovorenom ili primjerenom roku korištenja pojedinog prava odnosno nekretnine i opreme
- dugotrajna materijalna imovina se amortizira prema članku 12. st. 5 i 6. Zakon o porezu na dobit utvrđivanjem vijeka trajanja i godišnje stope amortizacije: građevinski objekti 10%, oprema 20%, 50%i 100%, transportna sredstva 40% i 50%, nematerijalna imovina 25%
- obračun amortizacije provodi se pojedinačno za sva sredstva te se obračunava privremeno na temelju mjesečnih obračuna, a konačno godišnji obračun se provodi na dan 31.12.

Ukupni prihodi u 2015.godini su iznosili 45.793.483 što je za 16% manje nego godinu prije te obuhvaćaju poslovne i financijski prihode. Poslovni prihodi iznosili su 44.960.794 kn te iznose 98,84 % ukupno ostvarenih prihoda tijekom promatranog razdoblja te 81,9% poslovnih prihoda. Poslovni prihodi bilježe pad od 17,3% u odnosu na godinu ranije. Prihodi od prodaje u zemlji obuhvaćaju prihode od prodaje usluga (prihodi od servisnih usluga i prihodi od usluga posredovanja). Ostali prihodi osnovne djelatnosti obuhvaćaju prihode od ukidanja dugoročnih rezervacija, prihode od prodaje dugotrajne imovine te prihode od naplate šteta i inventurnih viškova.

Tablica 5: Poslovni prihodi Elicom d.o.o

OPIS	2014.	2015.	Vertikalna analiza (2015.)	Horizontalna analiza (2015.)
Prihod od prodaje u zemlji	42.937.329	36.397.063	81,9%	-15,23%
Ostali prihodi osnovne djelatnosti	11.433.195	7.993.731	17,78%	-30,08
UKUPNO	**54.370.524**	**44.960.794**	**100%**	**-17,3%**

Izvor: Javni godišnji izvještaji objavljeni na stranicama Financijske agencije

Financijski prihodi 2015. godine iznose 832.689kn te obuhvaćaju prihode od kamata. Prihod od kamata odnosi se na redovne kamate obračunate na pozajmice dane povezanom poduzetniku.

S druge strane, ukupni rashodi 2015.godine iznosili su 34.798.056kn te su za 11,8% manji u odnosu na 2014.godinu. Kao i prihodi, i rashodi obuhvaćaju poslovne i financijske rashode. Poslovni rashodi iznosili su 33.456.267kn i čine 96% ukupnih rashoda. Poslovne rashode sačinjavaju: materijalni troškovi, ostali troškovi usluge, troškovi osoblja (plaće), amortizacija, ostali troškovi, vrijednosno usklađenje, rezerviranja te ostali poslovni prihodi. Materijalni troškovi iznosili su 8.732.816 i čine 26% poslovnih rashoda. Materijalni troškovi porasli su za 2,69% u odnosu na godinu ranije te je njihova struktura prikazana je u tablici:

Tablica 6: Prikaz strukture materijalnih troškova Elicom d.o.o.

OPIS TROŠKA	2014	2015	Vertikalna analiza (2015.)	Horizontalna analiza (2015.)
Osnovni materijal i sirovina	6.632.001	6.883.046	78,81%	3,78%
Uredski materijal	131.029	158.099	1,81%	20,66%
Troškovi sitnog inventara	297.359	360.962	4,13%	21,39%
Troškovi energije	1.443.664	1.330.709	15,24%	-7,82%
UKUPNO	**8.504.053**	**8.732.816**	**100%**	**2,69%**

Izvor: Javni godišnji izvještaji objavljeni na stranicama Financijske agencije

Ostali troškovi usluga iznose 3.647.637kn te čine 10,9% osnovnih rashoda i u 2015.godini su zabilježili pad od 1,31% u odnosu na godinu ranije. Struktura ostalih troškova odnosno troškova usluga prikazana je u tablici:

Tablica 7: Struktura ostalih vanjskih troškova- troškovi usluga Elicom d.o.o.

OPIS TROŠKA	2014	2015	Vertikalna analiza (2015.)	Horizontalna analiza (2015.)
Troškovi usluga prijevoza	264.137	265.085	7,27%	0,35%
Investicijsko održavanje	1.091.918	1.029.746	28,23%	-5,69%
Troškovi registracije vozila	161.341	120.406	3,30%	-25,37%
Komunalna naknada	157.697	110.243	3,02%	-30,09
Zakup – najam	768.695	693.837	19,02%	-9,74
Ostale usluge	1.252.320	1.428.320	39,15%	14,05%
UKUPNO	**3.696.108**	**3.647.637**	**100%**	**-1,31%**

Izvor: Javni godišnji izvještaji objavljeni na stranicama Financijske agencije

Ostale usluge čine intelektualne usluge u iznosu od 965.790kn te troškovi reprezentacije 246.314kn.

Troškovi osoblja (plaće) iznose 14.080.779kn te su porasli za 5,79% u odnosu na 2014.godinu. Društvo nema definiranih planova naknade nakon umirovljenja za svoje zaposlenike, te sukladno tome nema rezerviranja za ove troškove.

Tablica 8: Struktura troškova osoblja Elicom d.o.o.

OPIS TROŠKA	2014	2015	Vertikalna analiza (2015.)	Vertikalna analiza (2015.)
Neto plaće i naknade	7.622.936	8.152.077	57,89%	6,94%
Porezi i doprinosi iz plaće	3.789.979	3.877.381	27,54%	2,30%
Doprinosi na plaću	1.896.327	2.051.321	14,57%	8,17%
UKUPNO	**13.309.242**	**14.080.779**	**100%**	**5,79%**

Izvor: Javni godišnji izvještaji objavljeni na stranicama Financijske agencije

Amortizacija za 2015.godinu iznosila je 2.601.589kn te obuhvaća trošak amortizacije:

- amortizacija građevinskih objekata - 879.029
- amortizacija transportnih sredstava – 1.722.565

Ostali troškovi poslovanja iznose 1.747.945kn te čine 5,22% poslovnih rashoda, te nisu imali značajan utjecaj na poslovni rezultat jer su narasli za 8,4% u odnosu na godinu ranije. Pod ostale troškove poslovanja podrazumijevaju se premije osiguranja (258.964 kn), platni promet (140.053 kn), stručno usavršavanje (125.044 kn), članarine i doprinosi (125.625 kn), troškovi službenog puta (416.300 kn), troškovi prijevoza na posao i s posla (666.196 kn) te ostali troškovi (15.763 kn).

Rashodi vrijednosnog usklađenja iznose 303.590 kn i odnose se na vrijednosno usklađenje dugotrajne materijalne imovine (zemljište).

Troškovi rezerviranja za rizike iznose 2.048.146 kn i čine 6,12% poslovnih rashoda.

Ostali poslovni rashodi iznosili su 251.965kn. Ostali poslovni rashodi obuhvaćaju:

- novčane kazne - 1.910
- naknadno utvrđeni troškovi - 175.055
- donacije – 75.000.

Financijski rashodi iznose 1.341.789 kn. Obuhvaćaju rashode od kamata, negativne tečajne razlike i ostale financijske rashode. Rashodi od kamata iznosili su 1.054.577 kn te čine najveći udio (78,59%) financijskih rashoda. Ovi rashodi odnose se na kamate kredita banaka i kamata na leasing. Negativne tečajne razlike iznosile su 108.969 kn i čine 8,13% financijskih rashoda. Ostali financijski rashodi iznose 178.243 kn.

Energo d.o.o. je tvrtka koja se bavi plinom od 1852. godine, kao jedna od prvih plinara u ovom dijelu Europe. Danas se tvrtka, osim plinom, bavi toplinskom energijom, javnom rasvjetom i energetskom učinkovitošću općenito koja za više od 30.000 kućanstava i poslovnih prostora u gradu Rijeci i okolici osigurava korištenje toplinske energije i plina.[91]

Tvrtka je u većinskom vlasništvu grada Rijeke te svoj posao temelje na ružanju usluga proizvodnje, distribucije i opskrbe toplinskom energijom, kao i distribucijom i o opskrbom plina te održavanju javne rasvjete. Ulaganje u kvalitetu distribucijskih mreža i proizvodnih pogona, te sigurnost poslovanja i edukacija zaposlenika poslovni su ciljevi poduzeća. Temeljne vrijednosti poduzeća su: povećanje vrijednosti imovine vlasnika, predanost, timski rad, kvaliteta, odgovornost te zaštita okoliša, zdravlja i sigurnost. Društvo kontinuirano radi na unaprjeđenju informatičkog integriranog poslovnog sustava kao podloge za racionalizaciju poslovanja u svim segmentima u kojem društvo posluje.društvo objavljuje bilancu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala, izvještaj o novčanom toku te bilješke. Društvo izvještaj sastavlja prema Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja te su financijski izvještaji pripremljeni na temelju povijesnih troškova te na temelju pretpostavke neograničenosti trajanja poslovanja.

Računovodstvene politike su:

- kod pružanja usluga prihod se priznaje prema stupnju izvršenja usluge, odnosno kada ne postoji značajna neizvjesnost u pogledu pružanja usluge

[91] Energo d.o.o., [Internet], dostupno na: http://energo.hr/index.php/o-nama/ ,[4.5.2017.].

- državna potpora koja se prima kao nadoknada za već nastale rashode ii gubitke, priznaje se kao prihod razdoblja u kojem se prima
- dugotrajna nematerijalna imovina iskazana je po trošku nabave umanjenom za diskonte i rabete, a uvećana za ovisne troškove koji su nastali radi stavljanja u u potrebu
- materijalna imovina, osim zemljišta, iskazuje se po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i trajna umanjena vrijednosti.
- Amortizacija se knjiži kao trošak razdoblja, a obračunava se linearnom metodom tijekom očekivanog korisnog vijeka trajanja imovine. Zemljište i investicije u tijeku se ne amortiziraju.

Ostvaren pozitivan rezultat na kraju 2015.godine rezultat je aktivnosti cijele organizacije koje društvo provodi, a sve s ciljem smanjenja troškova poslovanja.

Na kraju 2015.godine poduzeće je ostvarilo 120.586 kn ukupnih prihoda što je za za 6% više nego godinu ranije. Poslovni prihodi čine najveći udio prihoda i to sa 98,7%, dok 1,3% čine financijski prihodi. Prihodi od prodaje obuhvaćaju prihode od prodaje prirodnog plina (49,83%), toplinske energije (46,24%) i javna rasvjeta (3,93%) te su u 2015.godini ostvarili rast od 5,66%. Struktura prihoda od prodaje je prikazana tablicom:

Tablica 9: Prihodi od prodaje Energo d.o.o.

OPIS	2014	2015	Vertikalna analiza (2015.)	Horizontalna analiza (2015.)
Prirodni plin	50.620	51.384	49,83%	1,51%
Toplinska energija i topla voda	42.433	47.680	46,24%	12,37%
Javna rasvjeta	4.543	4.054	3,93%	-10,76%
UKUPNO	**97.596**	**103.118**	**100%**	**5,66%**

Izvor: Javni godišnji izvještaji objavljeni na stranicama Financijske agencije

Ostali poslovni prihodi iznosili su 15.908kn i za 13,85 su bili veći u odnosu za 2014.godinu. u ostale poslovne prihode ubrajamo: prihode od naplate utuženih potraživanja, prihode od naplate za priključak, prihode od dobivenih sredstava za pokriće troškova, prihode od ugradnje plinomjera, prihode od poslovnog najma, prihode od naplate sudskih troškova, prihode od državnih potpora i druge. Financijski prihodi obuhvaćali su zatezne kamate i tečajne razlike te su 2015.godine iznosili 1.560kn te su bili za 15% veći od godine ranije.

S druge strane, ukupni rashodi iznosili su 120.451kn te su bili manji u odnosu na 2014.godinu (121.138kn). Najveći udio rashoda čine poslovni rashodi koji su iznosili 110.197kn te su

također bili manji nego godinu ranije. Najveći udio u poslovnih rashodima imaju materijalni troškovi (62%). Materijalni troškovi iznosili su 68.634kn. Materijalne troškove sačinjavaju troškovi sirovina i materijala, troškovi prodane robe te ostali vanjski troškovi. Troškovi sirovina i materijala su zabilježili pad od 8,08% u 2015.godini. Strukturu troškova sirovina i materijala najviše čini utrošene sirovine za proizvodnju i opskrbu (88,18%) te je ostala struktura prikazana u tablici:

Tablica 10: Troškovi sirovina i materijala Energo d.o.o.

OPIS	2014	2015	Vertikalna analiza (2015.)	Horizontalna analiza (2015.)
Utrošena sirovina za proizvodnju i opskrbu	26.428	24.823	88,18%	-6,07%
Troškovi materijala	2.327	1.609	5,71%	-30,86%
Utrošena električna energija	1.871	1.718	6,10%	-8,17%
UKUPNO	**30.626**	**28.150**	**100%**	**-8,08%**

Izvor: Javni godišnji izvještaji objavljeni na stranicama Financijske agencije

Troškovi prodane robe obuhvaćaju nabavnu vrijednost prirodnog plina te iznose 30.803kn.

Ostali vanjski troškovi iznose 9.681kn i za 11% veći u odnosu na 2014.godinu. U te troškove obuhvaćamo usluge održavanja, intelektualne i komunalne usluge, usluge kooperanata, usluge telefona, usluge zakupa i druge.

Troškovi osoblja iznose iznose 17.001kn te obuhvaćaju troškove neto plaći, troškove poreza i doprinosa iz plaći te doprinosi na plaće.

Amortizacija 2015.godine je iznosila 13.361kn.

Ostali troškovi iznosili su 4.349kn dok su isti troškovi 2014.godine bili 4.589kn. u ove troškove ubrajamo naknade zaposlenicima,bankarske usluge, troškove koncesije, troškove promidžbe, troškove službenog puta, troškove reprezentacije, sudske troškove i druge.

Ostali poslovni rashodi obuhvaćaju rashode iz prethodnog razdoblja, otpis potraživanja od kupaca, donacije i darove, kazne, subvencije te su za 2015. godinu iznosili 1.958kn što je za 13% više nego godinu ranije.

Financijski rashodi odnose se na kamate te tečajne razlike i iznose 10.254kn i veći su za 3% nego prethodne godine.

Rotor d.o.o. je društvo s ograničenom odgovornošću sa sjedištem u Bjelovaru. Primarna djelatnost društva su elektroinstalacije. Uz ovu primarnu djelatnost, društvo obavlja i

projektiranje i nadzor koji se odnosi isključivo na elektroinstalacije. Projektiraju se stambeni, poslovni prostori, prostori društvenih namjena i drugi. Društvo se od 1999.godine bavi održavanjem objekata i uređaja javne rasvjete u gradu Bjelovaru, te od 2003.i u gradu Garešnici i okolici. U nizu djelatnosti kojima se društvo bavi, nalazi se i servis elektromotora te vodovodnih pumpi. Jedan dio tvrtke bavi s ekompletnim izvođenjem telefonskih i računalnih instalacija te ugradnjom ostalih komponenti koje su potrebne za funckioniranje sustava.[92]

Financijski izvještaji društva sastoje se od bilance, računa dobiti i gubitka te bilješki. Sastavljeni su u skladu Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja i odredbama Zakona o računovodstvu. Izvještaji temelje se na pretpostavci neograničenog vremena poslovanja, te na temelju nastanka događaja. Računovodstvene politike društva su:

- Dugotrajna imovina se početno iskazuje po trošku nabave te dugotrajna imovina obuhvaća sredstva koja društvo koristi u obavljanju gospodarske djelatnosti čiji je korisni vijek duži od jedne godine, a nabavna vrijednost veća od 3.500kn.
- Amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine knjiži se kao trošak razdoblja, a obračunava se prema ubrzanim stopama amortizacije i primjenjuje se linearna metoda amortizacije.
- Zalihe se iskazuju po trošku nabave te se obračun troška nabave provodi primjenom metode prosječnih cijena.

Na kraju 2015.godine društvo je ostvarilo 8.394.618kn prihoda što je za 9,6% manje nego godinu ranije. Ukupni prihodi se dijele na poslovne i financijske, te poslovni prihodi čine najveći udio samih prihoda (99%). Poslovni prihodi najviše se odnose na prihode od obavljanja djelatnosti u zemlji, dok ostale prihode čine prihodi od ukidanja dugoročnih rezerviranja za popravke u jamstvenom roku, prihodi od naknadnih odobrenja, prihodi od obračuna plaće u naravi za korištenje osobnih automobila u privatne svrhe te ostali prihodi. Financijski prihodi obuhvaćaju prihode od kamata u iznosu 127.12kn te prihode od tečajnih razlika u iznosu 6.546.58kn.

Završetkom te godine, društvo je ostvarilo 8.054.437kn rashoda. Ovaj iznos je za 11,7% manji u odnosu na godinu ranije (rashodi 2014.godine iznosili su 9.122.654kn). Kao i prihode, i rashode dijelimo na poslovne i financijske. I ovdje poslovni rashodi imaju najveći udio (99%).

[92] Rotor d.o.o., [Internet], dostupno na: http://rotor.hr/Naslovnica.aspx ,[10.5.2017.].

Poslovne rashode najvećim dijelom čine materijalni troškovi te troškovi osoblja. Ostale troškove čine troškovi službenih putovanja, terenski dodatak, troškovi prijevoza na posao i posla, stipendije, troškovi reprezentacije, premije osiguranja, članarine i drugi. Ostale poslovne rashode čine troškovi naknadnih reklamacija, otpisa potraživanja od kupaca te darovanja do 2% prihoda.

Financijske rashode čine kamate na primljene dugoročne i kratkoročne kredite od banaka te tečajne razlike. Financijski rashodi iznosili su 68.747kn i manji su za 11% nego godinu ranije.

Vir održavanje d.o.o. osnovano je s ciljem gospodarenja javnom površinama na prostoru Općine Vir. Osnovano je 2007.godine te je u potpunom vlasništvu Općine Vir kao jedinog osnnivača. Sve dosadašnje projekte na uređenju javnih površina i poslova vezanih uz komunalno uređenje, Općina je morala ugovarati s drugim poduzećima što bi dovodilo do puno većeg troška. Osnivanjem vlastite tvrtke, racionalizirala su se izdvajanja za uređenje i održavanje javnih površina i objekata. Društvo posluje na područjima održavanja nerazvrstanih cesta, održavanje i izgradnja javne rasvjete održavanje groblja, uređenje javni površina i izvođenje različitih građevinskih zahvata u javnom prostoru.[93]

Društvo sastavlja bilancu, račun dobiti i gubitka te bilješke. Financijski izvještaji društva sastavljeni su sukladno Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja. Izvještaji su sastavljeni na temelju povijesnog troška. Računovodstvene politike društva su.

- Nematerijalnu imovinu čine ulaganja na tuđim sredstvima i ulaganja u računalne programe te se amortizira tijekom korisnog vijeka trajanja od 4 godine linearnom metodom amortizacije (25%).
- Dugotrajna materijalna imovina se početno priznaje po trošku nabave
- Amortizacija dugotrajne imovine obračunava se primjenom linearne metode i to stopama:
    - Građevinski objekti i brodovi - 5%
    - Osnovno stado, osobni automobili – 20%
    - Nematerijalna imovina, oprema, vozila (osim osobnih automobila) te za mehanizaciju – 25%
    - Računala, računalnu opremu i programe, mobilne telefone - 50%
    - Ostala nespomenuta imova – 10%.

[93] Vir održavanje d.o.o., [Internet], dostupno na: http://www.vir.hr/index.php/ustrojstvo-opcine/ustanove-i-poduzeca/vir-odrzavanje-d-o-o ,[11.5.2017.].

- Zemljište i druga imovina koja ima neograničen vijek trajanja (umjetnički radovi) te imovina u pripremi se ne amortizira.
- Zalihe se mjere po trošku nabave, a obračun utroška zaliha provodi se po metodi prosječne ponderirane cijene.

Društvo je ostvarilo na kraju godine 5.837.321kn ukupnih prihoda. Ukupne prihode čine poslovnih prihodi, financijski te izvanredni prihodi. Struktura poslovnih prihoda prikazana je tablicom:

Tablica 11: Poslovni prihodi Vir održavanje d.o.o.

OPIS	2014	2015	Vertikalna analiza (2015.)	Horizontalna analiza (2015.)
Prihodi od prodaje	7.962.882	5.316.603	91,2%	-33,23%
Ostali poslovni prihodi	0	512.891	8,8%	0
UKUPNO	**7.962.882**	**5.829.584**	**100%**	**-26,79%**

Izvor: Javni godišnji izvještaji objavljeni na stranicama Financijske agencije

Prihod od prodaje čini 91,2% poslovnih prihoda, dok ostali poslovni prihodi čine 8,8%. Prihod od prodaje je pao za 33,23% u odnosu na godinu ranije. Isto tako, ukupni poslovni prihodi su zabilježili pad od 26,79% u 2015.godini.

Rashodi su na kraju 2015.godine također bili za 26,9% manji nego 2014.godine. 2015.godine iznosili su 5.818.465kn, a 2014. 7.967.823kn. Kao i prihodi, sastoje se od poslovnih, financijskih i izvanrednih rashoda. Poslovni rashodi u strukturi ukupnih rashoda sudjeluju sa 98,9%. U 2015.godini poslovni rashodi su se smanjili za 25,8%. Najveći udio poslovnih rashoda imaju troškovi osoblja (44,04%) te nakon njih materijalni troškovi (37,4%). Struktura poslovnih rashoda prikazana je tablicom:

Tablica 12: Poslovni rashodi Vir održavanje d.o.o.

OPIS	2014	2015	Vertikalna analiza (2015.)	Horizontalna analiza (2015.)
Materijalni troškovi	2.620.219	2.152.873	37,4%	-17,83%
Troškovi osoblja	4.184.204	2.535.118	44,04%	-39,41%
Amortizacija	326.948	284.323	4,94%	-13,04
Ostali troškovi	626.772	675.499	11,73%	7,77%
Vrijednosno usklađivanje	0	0	0	0
Rezerviranja	0	0	0	0
Ostali poslovni rashodi	0	108.704	1,89%	0
UKUPNO	**7.758.143**	**5.756.517**	**100%**	**-25,8%**

Izvor: Javni godišnji izvještaji objavljeni na stranicama Financijske agencije

Financijski rashodi iznosili su 57.302 i bili su za 19% manji u odnosu na godinu raniije. Financijske rashode čine rashodi po osnovi kamata, tečajnih razlika, nerealizirani gubici po osnovi usklađenja financijske imovine i ostali financijski rashodi.

Gledajući podatke o prihodima i rashodima prikazanih poduzeća, u promatranoj 2015.godini poduzeća Elicom d.o.o., Energo d.o.o., Rotor d.o.o te Vir održavanje d.o.o. su uspjela smanjiti svoje rashode. Elicom d.o.o. ostvario je 11,8% manje rashoda te 16% manje prihoda. Poduzeće Rotor d.o.o. također je imala manje rashode za 11,76% u 2015.godini te 9,6% manje prihoda nego godinu ranije. Isto tako, Vir održavanje d.o.o. je obilježio pad rashoda za 26,9% te pad prihoda za 26,79%. Jedino poduzeće Energo d.o.o. je ostvario pad rashoda za 0,56% te porast prihoda za 6% u 2015.godini. SEM 1986 d.d. ostvario je porast prihoda i rashoda u 2015.godini (prihodi su porasli za 45%, dok su rashodi za 47% bili veći nego u odnosu ranije. Porastu rashoda pridonijeo je porast materijalnih troškova, troškovi vanjskih usluga te troškovi osoblja kod poduzeća SEM 1986 d.d. Dok su ostali troškovi porasli u neznačajnom iznosu te nisu imali utjecaj na financijski rezultat, ove tri vrste troškova su najviše utjecale. Primjerice, materijalni troškovi su u 2015.godini porasli za 38,8% u odnosu na 2014.godini. Isto tako, troškovi vanjskih usluga su porasli za 43,19%, dok su troškovi osoblja bili veći u 2015. godini za 56% nego godinu ranije. Promatrajući te tri vrste troškova koje su značajno utjecale na ukupne rashode poduzeća SEM 1986 d.d., kod ostalih promatranih poduzeća te iste vrste troškova nisu imale toliko veliku razlliku u porastu ili padu. Kod Elicom d.o.o.-a materijalni troškovi su porasli za 2,69%, troškovi vanjskih usluga za 1,31% te su troškovi osoblja porasli za 5,79% u odnosu na godinu prije. Troškovi vanjskih usluga u poduzeću Energo d.o.o. su porasli za 11,46%, dok su se materijalni troškovi i troškovi osoblja smanjili u odnosu na 2014.godinu (materijalni troškovi smanjili su se za 1,9%, a troškovi osoblja za 3,79%). Vir održavanje d.o.o. smanjio je materijalne troškove za 17,83% te troškove osoblja za 39,41% u 2015.godini.

4.4. Istraživanje utjecaja troškova po mjestu nastanka na financijski rezultat društva

Cilj poduzeća je ostvariti što veću dobit uz minimalne troškove. Zbog toga je potrebno kontroliranje i upravljanje troškovima društva. Vrlo važno je da podaci budu objektivni i vjerodostojni, te da je upravljanje troškovima prožeto od vrha društva do dna. Zbog porasta globalne konkurencije, od velike je važnosti za društvo sudjelovanje i prepoznavanje prilika za poboljšanje i izbjegavanje gubitaka.[94] Kontrola kretanja troška po pojedinim dijelovima subjekta ili u subjektu kao cjelini, menadžmentu subjekta ukazuje na negativna kretanja, ali i predlaganje mjera kojima mogu djelovati na otklanjanje takvih kretanja ukoliko nastanu odstupanja od planiranih troškova.[95]

S obzirom na utvrđeni predmet i problem istraživanja, postavljaju se slijedeće hipoteze:

H_0: Praćenje troškova prema mjestu nastanka ne utječe na financijski rezultat

H_1 : Praćenje troškova prema mjestu nastanka pozitivno utječe na financijski rezultat.

Istraživanje će se provesti na temelju uzorka od 5 društva sa sjedištem u Republici Hrvatskoj. Sva društva se bave uslužnim komunalnim djelatnostima. Vremensko razdoblje podataka je 5 godina, od 2011. – 2015.godine. Podaci su preuzeti sa web servisa Financijske agencije. S obzirom na to, poduzeća (izuzev SEM-a) troškove knjiže po prirodnim svojstvima. Kao što je već rečeno, poduzeće SEM svoje troškove knjiži po mjestu nastanka troška. Izračunavati će se pokazatelj ekonomičnosti za svako poduzeće kako bi se utvrdio stupanj ostvarenih prihoda po jedinici rashoda. Pod ekonomičnosću se podrazumije stupanj štedljivosti u ostvarivanju učinaka. Ukoliko je pokazatelj veći od 1, znači da poduzeće ostvaruje veći broj prihoda te da ima ekonomično poslovanje.

[94] Hilton, Ronald W., Maher, Michael W., Selto, Frank H., (2000): „Cost Management: Strategies for Business Decisions“, The McGraw-Hill Higher Education, Boston, prolog

[95] Ramljak, B., (2013): „Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja financijskog rezultata“, Sveučilište u Splitu, str. 3,[Internet], dostupno na https://bib.irb.hr/datoteka/651755.Brela_2013_**rad**_RAMLJAK.doc ,[15.4.2017.].

Tablica 13: Analiza poduzeća SEM d.d.

SEM d.d.			POKAZATELJ EKONOMIČNOSTI
GODINA	**PRIHODI**	**RASHODI**	**ukupni prihodi/ukupni rashodi**
2011.	15.024.368	14.739.964	1,019
2012.	24.075.789	21.983.412	1,095
2013.	27.639.827	24.865.690	1,111
2014.	13.184.642	12.687.877	1,039
2015.	19.143.913	18.683.617	1,024
Prosječni pokazatelj ekonomičnosti:			**1,057**

Izvor: Tablica je izrada autora, no podaci su preuzeti sa web servisa Financijske agencije

Tablica 14: Analiza poduzeća Elicom d.o.o.

ELICOM d.o.o.			POKAZATELJ EKONOMIČNOSTI
GODINA	**PRIHODI**	**RASHODI**	**ukupni prihodi/ukupni rashodi**
2011.	53.204.187,64	40.744.099,16	1,305
2012.	55.674.551,99	42.146.712,87	1,320
2013.	62.060.771,22	46.852.565,53	1,324
2014.	55.007.343,40	39.485.622,80	1,393
2015.	45.793.483	34.798.056	1,315
Prosječni pokazatelj ekonomičnosti:			**1,331**

Izvor: Tablica je izrada autora, no podaci su preuzeti sa web servisa Financijske agencije

Tablica 15: Analiza poduzeća Energo d.o.o.

ENERGO d.o.o.			POKAZATELJ EKONOMIČNOSTI
GODINA	**PRIHODI**	**RASHODI**	**Ukupni prihodi/ukupni rashodi**
2011.	106.544.308	128.973.883	0,826
2012.	128.644.092	138.483.225	0,928
2013.	132.328.000	137.467.000	0,962
2014.	112.914.000	121.138.000	0,932
2015.	120.586.000	120.451.000	1,001
Prosječni pokazatelj ekonomičnosti:			**0,929**

Izvor: Tablica je izrada autora, no podaci su preuzeti sa web servisa Financijske agencije

Tablica 16: Analiza poduzeća Rotor d.o.o

ROTOR d.o.o.			POKAZATELJ EKONOMIČNOSTI
GODINA	**PRIHODI**	**RASHODI**	**Ukupni prihodi/ukupni rashodi**
2011.	10.759.831	9.027.162	1,191
2012.	9.447.420	8.580.969	1,100
2013.	8.388.895	8.275.438	1,013
2014.	9.287.359	9.122.654	1,018
2015.	8.394.618	8.054.437	1,042
Prosječni pokazatelj ekonomičnosti:			**1,072**

Izvor: Tablica je izrada autora, no podaci su preuzeti sa web servisa Financijske agencije

Tablica 17: Analiza poduzeća Vir održavanje d.o.o.

VIR ODRŽAVANJE d.o.o.			POKAZATELJ EKONOMIČNOSTI
GODINA	**PRIHODI**	**RASHODI**	**Ukupni prihodi/ukupni rashodi**
2011.	4.173.781	4.540.501	0,919
2012.	6.201.926	6.178.705	1,003
2013.	10.111.912	10.465.378	0,966
2014.	7.978.926	7.967.823	1,001
2015.	5.837.321	5.818.465	1,003
Prosječni pokazatelj ekonomičnosti:			**0,978**

Izvor: Tablica je izrada autora, no podaci su preuzeti sa web servisa Financijske agencije

Kao što je prikazano, vidljivo je da poduzeće SEM d.d. kroz cijelo razdoblje ima pokazatelj ekonomičnosti veći od 1 što znači kako je poslovanje poduzeća ekonomično (prosječan pokazatelj je 1,057). Upravljanje troškovima po mjestu nastanka troška u ovom slučaju je dovelo do pozitivnog utjecaja te su prihodi u svakoj godini bili veći od rashoda.

Poduzeća Elicom d.o.o. i Rotor d.o.o također imaju pokazatelj veći od 1 tokom promatranog razdoblja što također dovodi do zaključka kako su poduzeća poslovala ekonomično uz upravljanje troškovima po prirodnim svojstvima (prosječni pokazatelj ekonomičnosti za Elicom d.o.o je bio 1,331, a za Rotor d.o.o. 1,072). S druge strane, poduzeća Energo d.o.o te Vir održavanje d.o.o. imali su pokazatelj ekonomičnosti manji od 1 (Energo 0,929 te Vir održavanje 0,978). Energo d.o.o je većinu razdoblja poslovao s gubitkom te je zbog toga prosječni koeficijent ekonomičnosti manji od 1. Vir održavanje je samo dvije godine tokom promatranog razdoblja poslovao s gubitkom, no to je isto utjecalo na koeficijent ekonomičnosti te je on bio manji od 1 u prosjeku.

Rezultat istraživanja je potvrdio da upravljanje troškova po mjestu nastanka utječe pozitivno na financijski rezultat te se prihvaća hipoteza

H_1 : Praćenje troškova prema mjestu nastanka pozitivno utječe na financijski rezultat.

No to ne treba strogo tako shvatiti. Za poduzeće je važno da troškove drži pod kontrolom te da efikasno njima upravlja. Ukoliko poduzeće to ostvari, njegovo poslovanje će biti ekonomično. Kao što je vidljivo u provedenom istraživanju, dva promatrana poduzeća su svoje troškove vodili po prirodnim svojstvima te su također imali ekonomično poslovanje što dovodi do zaključka da pravi model upravljanja troškovima ovisi o samom poduzeću i njegovoj viziji, cilju i strategiji. Računovodstvu je možda bolje da troškove poduzeća vodi po mjestu nastanka kako bi imao bolji uvid u samo stanje troška. Svrha alokacije troškova prema mjestu nastanka je osiguravanje temelja za djelotvornije planiranje i kontrolu troškova na temelju čega će menadžeri moći donositi planove za budućnost poduzeća. Menadžeri su osobe koje najbolje poznaju poduzeće te oni moraju biti od pomoćii kako bi pronašli pravi način i model upravljanja troškova koje će u budućnosti dovesti do pozitivnog financijskog rezultata.

ZAKLJUČAK

Upravljanje troškovima podrazumijeva predviđanje, planiranje, budžetiranje te kontrolu troškova. Kao što je to već rečeno, kvalitetno upravljanje troškovima daje podlogu upravi poduzeća da donese odluke kojima će ostvariti optimalne ekonomske koristi. Troškove pronalazimo i u našem životu i imaju veliki utjecaj, tako mogu utjecati i na život poduzeća točnije na sam financijski rezultat poduzeća. Dobit je rezultirana visinom troškova te samim time i ovisi o visini troška. Razvijeno troškovno računovodstvo jedan je od uvjeta kako bi se dobile kvalitetne informacije za daljnje donošenja odluka. Troškovno računovodstvo danas je filozofija, stav i setovi tehnika koji pokazuju kako stvarati višu vrijednost uz niže troškove. Upravljanje troškovima s filozofskog aspekta promiče ideju stalne potrage za rješenjima koja pridonosi donošenju odluke u cilju stvaranja više vrijednosti uz niže troškove. Ključ rasta poduzeća može biti upravo u kontroli i upravljanju troškovima. Globalizacija te konstatne tehnološke promjene, modernizacija i dostupnost informacijske tehnologije posljednjih godina za mednadžere predstavljaju razne faktore zbog kojih je potrebno svakodnevno širiti količinu informacija koje su potrebne da bi se donijele odluke. Upravljanje troškovima je proces koji zahtijeva ozbiljnost, konstatnost te pozitivan odnos mednadžera prema troškovima. Da bi se troškovima upravljalo na optimalan način, potrebno je da menadžeri stalno proširuju i razvijaju svoja znanja te se upoznavaju sa raznim tehnikama i modelima upravljanja troškova. Okolina poduzeća koja uvjetuje uspješnost poslovanja sadrži mnoge faktore, među kojime su neki na koje poduzeće ne može utjecati. To su uglavnom vanjski faktori (konkurencija, tržište..), no s druge strane, postoje unutarnji čimbenici na koje poduzeće može utjecati i tako poboljšati svoju poslovnu uspješnost (politika poduzeća, motivacija zaposlenika..). Svi ti faktori utječu i na troškove poduzeća što u konačnici povećava uspješnost poduzeća u odnosu na konkurenciju. Ovisno o potrebama rješavanja rastućih problema kod upravljanja troškovima, dolazi do razvoja modela upravljanja troškova. Razni modeli upravljanja troškovima danas se kontinuirano unaprijeđuju i prilagođavaju potrebama poduzeća. Prema tome, postavljena hipoteza je da upravljanje troškovima po mjestu nastanka pozitivno utječe na financijski rezultat. U obzir su uzeti troškovi poduzeća koje upravlja troškovima po mjestu nastanka te druga poduzeća čiji se troškovi vode po prirodnim svojstvima. Oba poduzeća se bave uslužnim komunalnim djelatnostima te su nastali troškovi na kraju razdoblja preneseni u rashode razdoblja. Nakon provedenog testa, rezultat istraživanja je da upravljanje troškovima po mjestu nastanka pozitivno utječe na financijski rezultat, no i da ne mora uvijek tako biti. Ukoliko poduzeće pravilno i efikasno upravlja troškovima, uzimajući u obzir sve bitne

vanjske faktore, njegovo poslovanje će biti ekonomično. Pravi model upravljanja troškovima ovisi o samom poduzeću i njegovoj viziji, cilju i strategiji, no za poduzeće je bolje da troškove vodi po svakom mjestu nastanka kako bi imao bolji uvid u samo stanje troška. Praćenje utjecaja upravljanja troškovima po mjestu nastanka pokazati će koliko je važno upravljanje troškovima i koliku važnost društva pridaju troškovima. Svrha alokacije troškova prema mjestu nastanka je osiguravanje temelja za djelotvornije planiranje i kontrolu troškova na temelju čega će menadžeri moći donositi planove za budućnost poduzeća. Troškovi su područje u kojem poduzeće može ostvariti bolju konkurentnost u odnosu na druga poduzeća.

SAŽETAK

Predmet ovog rada je upravljanje troškovima po mjestu nastanka na primjeru uslužnih poduzeća. Upravljanje troškovima podrazumijeva predviđanje, planiranje, budžetiranje te kontrolu troškova. Kvalitetno upravljanje troškovima znači zadržavanje troškova u prihvatljivim granicama, zatim racionalizacija troškova, izbor korektivnih postupaka, alternativne strategije za smanjenje troškova. Definicija usluga je aktivnost, korist ili zadovoljstvo koje se nudi na prodaju ili se pružaju vezano uz prodaju dobara. Cilj istraživanja je dokazati hipotezu da upravljanje troškovima po mjestu nastanka će pozitivno utjecati na financijski rezultat. Troškovi su od velike važnosti te mogu utjecati pozitivno ili negativno na samo poslovanje društva te na sam financijski rezultat.

Ključne riječi: troškovi, upravljanje troškovima, uslužne djelatnosti, financijski rezultat

SUMMARY

The subject of this paper is cost management per site on the example of service companies. Cost Management implies prediction, planning, budgeting, and cost control. Quality cost management means keeping costs within acceptable limits, then cost rationalization, selection of corrective actions, alternative cost reduction strategies. The definition of a service is the activity, benefit or pleasure offered for sale or provided in connection with the sale of goods. The aim of the research is to prove the hypothesis that cost management by site will have a positive impact on the financial result. Costs are of great importance and can have a positive or negative impact on the company's business and on the financial result itself.

Key words: costs, cost management, service activities, financial result

LITERATURA

1. Belak, V., (2002): „Bilanca postignuća (Balanced Score Card) u planiranju i praćenju rezultata poslovanja“ u zborniku Poduzetništvo, financije i računovodstvo – Hrvatska kandidatkinja za članstvo u Europskoj uniji, Hrvatski računovođa, Zagreb, Rovinj.
2. Belak, V., Brkanić, S., Brkanić, V., Džajić, S., Habel, M., Jurić, Đ., Lončar – Galek, D., Markota, Lj., Mrša, J., Peršić, M., Proklin, P., Turković-Jarža, L., (2000):“Računovodstvo poduzetnika“, RRif, Zagreb.
3. Belak, V. (1995): „Menadžersko računovodstvo“, RRiF, Zagreb.
4. Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M., (2015):“Upravljačko računovodstvo-studija slučajeva“, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
5. Cingula, M., Klačmer, M., (2003): „Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima“, RRiF, broj 8, Zagreb, str. 20-25.
6. Čavrak, V. (2011): „Gospodarstvo Hrvatske“, Politička kultura, Zagreb.
7. Drljača, M., (2004):“Metode upravljanja troškovima“, Elektrika, broj 4, str. 5-6, [Internet], dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf [10.3.2017].
8. Držić,I., Gulin, D., Janković, S., Perčević, H., Peršić,M., Vašiček, V., (2011): „Upravljačko računovodstvo“, RiF, Zagreb.
9. Elicom d.o.o., [Internet], dostupno na: http://www.elicom.hr/ ,[1.5.2017.].
10. Energo d.o.o., [Internet], dostupno na: http://energo.hr/index.php/o-nama/ ,[4.5.2017.].
11. Financijska agencija, [Internet], dostupno na: http://www.fina.hr/Default.aspx
12. Gulin, D., Dražić-Lutilsky, I., Peršić, M., Janković S., Perčević, H., Vašiček, V., (2011): „Upravljačko računovodstvo“, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
13. Hilton, Ronald W., Maher, Michael W., Selto, Frank H., (2000): „Cost Management: Strategies for Business Decisions“, The McGraw-Hill Higher Education, Boston.
14. Hočevar, M.: (2006): Kalkulacije troškova u uslužnom poduzeću, RRiF, broj 11, Zagreb, str.13.
15. Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., Rajan, Madhav V., (2012): „Cost Accounting: A Managerial Emphasis“, Pearson Education Limited, Edinburgh.

16. Jedinstvena kontaktna točka, [Internet], dostupno na: http://psc.hgk.hr/usluge-u-rh/uvjeti-za-obavljanje-djelatnosti/ ,[25.1.2017.].
17. Karić, M., (2010): „Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća“, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, [Internet], dostupno na: http://www.efos.unios.hr/repec/osi/bulimm/PDF/BusinessLogisticsinModernManagement10/blimm1002.pdf ,[14.2.2017.].
18. Kemeter, D., (2009): „Stanje u komunalnim djelatnostima“, [Internet], dostupno na: http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=200246 ,[27.1.2017.].
19. Knez, A., Stanković, S., Krajnović, A., (2013):“Upravljanje troškovima energije u uslužnom sektoru grada Zadra“, str. 2, [Internet], dostupno na: http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=196744, ,[1.3.2017.].
20. Mikić, M., (2009): „Upravljanje troškovima u malim i srednjim poduzećima“ u Zborniku Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, str. 163, [Internet], dostupno na: http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=63592 ,[14.2.2017.].
21. Nacionalni portal energetske učinkovitosti: „Proizvodnja i potrošnja energije u Hrvatskoj“, [Internet], dostupno na: https://www.enu.hr/ee-u-hrvatskoj/20-20-20-i-dalje/rezultati/energija-hr/ ,[13.2.2017.].
22. Narodne novine, (2011): „Zakon o energiji“, Narodne novine d.d., Zagreb,broj 68.
23. Narodne novine, (2003): „Zakon o komunalnom gospodarstvu“, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 26.
24. Narodne novine, (2011): „zakon o uslugama“, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 80.
25. Ozretić Došen, Đ. (2002): „Osnove marketinga usluga“, Mikrorad d.o.o., Zagreb.
26. Peršić, M., Janković, S.,(2006): „Menadžersko računovodstvo hotela“, Hrvatska zajednica računovođa i fiancijskih djelatnika, Zagreb.
27. Polimeni, R., Handy, S., Cashin, J., (1999): „Troškovno računovodstvo“, Faber i Zgombić Plus, Zagreb.
28. Ramljak, B., (2013):“Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja poslovnog rezultata“, Sveučilište u Splitu, Split, str. 2, [Internet], dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/651755.Brela_2013_rad_RAMLJAK.doc ,[5.3.2017.].
29. Rogošić, A., (2007): „Upravljanje troškovima kvalitete“, Ekonomski Fakultet, Sveučilište u Splitu, Split.
30. Regan, William J., (1963): „The service revolution“, Journal of marketing, American Marketing Association.

31. Rotor d.o.o., [Internet], dostupno na: http://rotor.hr/Naslovnica.aspx ,[10.5.2017.]
32. Sarvan, D. (2008): „Obavljanje komunalnih djelatnosti kao javne službe“, str. 1, [Internet], dostupno na: http://hrcak.srce.hr/135497
33. SEM 1986 d.d., [Internet], dostupno na: http://sem.hr ,[20.4.2017.].
34. Špac, D., (2011): „Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost“, RRiF, Zagreb, str. 96-99.
35. Tolić, V., Bolfek, B., Tokić, M., (2011): „Načini obavljanja komunalnih djelatnosti u sustavu komunalnog gospodarstva“, [Internet], dostupno na: http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=107061 ,[3.2.2017.].
36. Vir održavanje d.o.o., [Internet], dostupno na: http://www.vir.hr/index.php/ustrojstvo-opcine/ustanove-i-poduzeca/vir-odrzavanje-d-o-o , [11.5.2017.].
37. Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever, S., Žager, L., (2008): „Analiza financijskih izvještaja“, 2. Prošireno izdanje, Massmedia d.o.o., Zagreb.

POPIS TABLICA

Tablica 1: Materijalni troškovi SEM d.d. - stranica 34

Tablica 2: Vanjski troškovi SEM d.d. - stranica 35

Tablica 3: Ostali troškovi poslovanja SEM d.d. - stranica 36

Tablica 4: Ostali poslovni rashodi SEM d.d. - stranica 37

Tablica 5: Poslovni prihodi Elicom d.o.o. - stranica 43

Tablica 6: Prikaz strukture materijalnih troškova Elicom d.o.o. - stranica 43

Tablica 7: Ostali vanjski troškovi - troškovi usluga Elicom d.o.o. - stranica 44

Tablica 8: Struktura troškova osoblja Elicom d.o.o. - stranica 44

Tablica 9: Prihodi od prodaje Energo d.o.o. – stranica 46

Tablica 10: Troškovi sirovine i materijala Energo d.o.o. – stranica 47

Tablica 11: Poslovni prihodi Vir održavanje d.o.o. – stranica 50

Tablica 12: Poslovni rashodi Vir održavanje d.o.o. – stranica 50

Tablica 13: Analiza poduzeća SEM d.d. – stranica 53

Tablica 14: Analiza poduzeća Elicom d.o.o. – stranica 53

Tablica 15: Analiza poduzeća Energo d.o.o. – stranica 53

Tablica 16: Analiza poduzeća Rotor d.o.o. – stranica 54

Tablica 17: Analiza poduzeća Vir održavanje d.o.o. – stranica 54

POPIS SLIKA

Slika 1: Primjer knjiženja troškova nabave materijala, robe ili sitnog inventara – stranica 38

Slika 2: Primjer knjiženja troška usluge – stranica 38

Slika 3: Primjer knjiženja troška premije osiguranja – stranica 39

Slika 4: Primjer knjiženja troška doprinosa za mirovinsko osiguranje iz plaće – I. stup – stranica 39

Slika 5: Primjer knjiženja troška doprinosa za mirovinsko osiguranje iz plaće – II. Stup – stranica 39

Slika 6: Primjer knjiženja troška registracije vozila – stranica 40

Slika 7: Primjer knjiženja troška nabave materijala za održavanje poslovnih prostora – stranica 40