PRAĆENJE TROŠKOVA U DISTRIBUCIJSKOM PODRUČJU ELEKTRODALMACIJA

Papić, Antonela

Master's thesis / Diplomski rad

2018

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:124:316154

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

DIPLOMSKI RAD

PRAĆENJE TROŠKOVA U DISTRIBUCIJSKOM PODRUČJU ELEKTRODALMACIJA

Mentor:
Prof.dr.sc. Ivica Pervan

Student:
Antonela Papić, univ. bacc. oec.

Split, srpanj, 2018.

SADRŽAJ

1. UVOD 3

1.1. Problem istraživanja 3

1.2. Predmet istraživanja 4

1.3. Metode istraživanja 4

1.4. Ciljevi rada 5

1.5. Doprinos istraživanja 6

1.6. Struktura diplomskog rada 6

2. KLASIFIKACIJA TROŠKOVA I NJIHOVO UPRAVLJANJE 8

2.1. Pojam troška 8

2.2. Vrste troškova i njihova podjela 8

2.2.1. Troškovi prema prirodnoj vrsti 10

2.2.2. Troškovi prema ulozi u bilanci 10

2.2.3. Troškovi prema mjestima i nosiocima 11

2.2.4. Troškovi u odnosu na promjene razine aktivnosti 12

2.2.5. Troškovi za potrebe usporedbe i predviđanja 14

2.2.6. Troškovi prema mogućnosti kontrole 15

2.2.7. Troškovi prema kalkulativnom obuhvatu 16

2.3. Upravljanje troškovima 17

2.4. Klasifikacija modela za upravljanje troškovima 19

2.4.1. Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima 20

2.4.2. Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na procesu 20

2.4.3. Model upravljanja troškovima temeljen na aktivnostima 21

2.4.4. Model upravljanja troškovima temeljen na integraciji 22

2.4.5. Model ciljanih troškova 23

2.4.6. Budžetiranje temeljeno na aktivnosti 23

2.4.7. Model bilance postignuća 24

2.4.8. Model «Kaizen» troškova 24

2.4.9. Analiza vrijednosti 25

2.4.10. Model upravljanja troškovima kvalitete 25

3. ZNAČENJE TROŠKOVA ZA PLANIRANJE I NADZOR POSLOVANJA 27

3.1. Pojam i svrha budžetiranja 28
3.2. Sastavni dijelovi cjelovitog proračuna 29
3.2.1. Proračun poslovanja 30
3.2.2. Proračun ulaganja 33
3.2.3. Proračunska financijska izvješća 33
3.3. Uloga budžetiranja u sustavu kontrole 35
4. OSNOVNE KARAKTERISTIKE JAVNOG SEKTORA 36
4.1. Pojam javnog sektora 36
4.1.1. Opća država 37
4.1.2. Javna poduzeća 37
4.2. Upravljanje javnim sektorom- novi javni menadžment 38
5. PRAĆENJE TROŠKOVA POSLOVANJA U ELEKTRODALMACIJI 40
5.1. Osnovni podatci o HEP grupi 40
5.2. Upravljačka struktura 42
5.3. Strateški ciljevi 42
5.4. Poslovanje distribucijskog područja Elektrodalmacija i njegova ekonomičnost .. 43
5.5. Analiza troškova poslovanja 46
5.6. Usporedba redovnih troškova poslovanja s planovima 59
6. ZAKLJUČAK 71
SAŽETAK 73
SUMMARY 74
LITERATURA 75
POPIS SLIKA 78
POPIS TABLICA 78
POPIS GRAFIKONA 79

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Trošak je važna ekonomska kategorija i za napraviti trošak nije nužno veliko znanje i napor, jer svatko zna utrošiti i napraviti trošak. Trošak se pojavljuje u svakom poslovnom i neposlovnom procesu te je on zapravo u prirođenoj osobini čovjeka da ima nezadovoljene potrebe koje stvaraju troškove.

Krajnji cilj svakoga poduzeća je maksimiziranje njegove vrijednosti, stoga se kao važan alat u postizanju tog cilja javlja upravljanje troškovima. Potrebno je naglasiti da je upravljanje troškovima usmjereno na optimizaciju troškova, što za rezultat ima povećanje dobiti, odnosno rezultat poslovanja. Upravljanje troškovima i njihova optimizacija su jedan od ključnih segmenata koji utječu na konkurentnost društva u suvremenim uvjetima poslovanja.

U suštini, upravljanje i rezanje troškova imaju zajednički cilj smanjivanja troškova, no treba naglasiti kako između njih postoji značajna razlika. Upravljanje troškovima je sustavan i planski vođen proces, dok je rezanje troškova skup mjera koje se najčešće tek javljaju u krizi s kojom se poduzeće suočava. Moglo bi se reći da rezanje troškova ima osnovni cilj preživljavanja, odnosno spašavanja poduzeća od konačne propasti. Nužnost sveobuhvatnog rezanja troškova je obično posljedica ranijeg neupravljanja troškovima, odnosno zanemarivanja upravljanja troškovnom strukturom.

Stalni napori u smanjivanju nepotrebnih troškova i povećanju proizvodnosti pružiti će svakoj tvrtki komparativnu prednost na tržištu, odnosno prilagođavanje brzim promjenama na tržištu i održavanje komparativne prednosti. Poduzeća koja uspješno slijede kontinuiran program optimizacije troškova na svim razinama, tržištu mogu ponuditi proizvode i usluge jeftinije od konkurencije, a uz istu razinu kvalitete.

Dakle, primarni fokus ovoga rada je istražiti kako jedno javno poduzeće upravlja troškovima, koliko je uspješno poduzeće u ostvarivanju planiranih troškova te kako se to odražava na financijski rezultat poduzeća. Upravljanje troškovima je proces, čija važnost zapravo često dolazi do izražaja tek kada poduzeće dospije u probleme, stoga se ovim radom pokušava prikazati koliko je važno planirati i pridržavati se postavljenih planova. Ukoliko poduzeće posluje u okviru planiranih prihoda i rashoda, samim time će i njegova ekonomičnost biti bolja.

1.2. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja diplomskog rada je praćenje troškova na primjeru distribucijskog područja Elektrodalmacija.

U svakoj privredi se nastoji postići racionalno trošenje sredstava. Još od davnina, troškovima se poklanjala velika pažnja. S razvojem tržišta, porasta konkurentnosti i povećanja veličine poduzeća dolazi i do proširenja teorije o troškovima. U suvremenim uvjetima poslovanja, stavlja se naglasak na proširenje teorije troškova na način da se promatra korelacija između troškova i prihoda kako bi se ocijenila ekonomičnost samog poduzeća. Zato je interes svakoga poduzeća da svoje zadatke, odnosno proizvodnju proizvoda i obavljanje usluga, obavi uz što manje troškove.

Istraživanje će se vršiti na poduzeću Elektrodalmacija, te će se uz pomoć internih dokumenata poduzeća prikazati struktura troškova te ispitati kolika su odstupanja ostvarenih od planiranih troškova u pojedinim pogonima na području Dalmacije. Nadalje, predmet istraživanja predstavlja i praćenje troškova poduzeća tokom zadnjih nekoliko godina i grafički prikaz poboljšanja ili pogoršanja financijskog stanja poduzeća. Istražit će se i ekonomičnost poslovanja, odnosno ispitati će se odnos prihoda i rashoda te njihov utjecaj na financijski rezultat poduzeća. Pokazatelji ekonomičnosti mjere odnos između prihoda i rashoda i pokazuju koliko se prihoda ostvari po jedinici rashoda. Ako su pokazatelji ekonomičnosti veći od 1, znači da su prihodi veći od rashoda i da poduzeće posluje ekonomično, a ako su pokazatelji manji od 1, znači da poduzeće posluje neekonomično, odnosno poduzeće je ostvarilo negativan financijski rezultat.

1.3. Metode istraživanja

Korištenje pojedine metode ovisi o vrsti i djelu istraživanja, odnosno nije svaku metodu moguće upotrijebiti za određeno istraživanje. Prilikom izrade ovoga rada biti će korištene odgovarajuće metode istraživanja pomoću kojih će se obrađivati prikupljeni podatci, odgovoriti na postavljene hipoteze i analizirati dobiveni rezultati.

Prilikom pisanja ovoga diplomskog rada korištene su sljedeće istraživačke metode:

- *Povijesna metoda* kojom se na temelju raznovrsnih dokumenata može saznati ono što se u prošlosti dogodilo, kao i razlog nastupanja takvog događaja;

- *Komparativna metoda* pomoću koje se uspoređuju iste ili srodne činjenice, odnosno utvrđuju sličnosti i razlike u njihovim međusobnim odnosima;
- *Induktivna metoda* kojom se na temelju pojedinačnih činjenica dolazi do općeg zaključka;
- *Deduktivna metoda* kojom se na temelju općih tvrdnji i pretpostavki izvode posebni i pojedinačni novi zaključci i spoznaje;
- *Metoda analize* pomoću koje se složeni pojmovi, sudovi i zaključci raščlanjuju na njihove jednostavnije dijelove koji se posebno izučavaju;
- *Metoda sinteze* gdje se jednostavne misaone tvorevine sastavljaju u složenije cjeline;
- *Metoda* klasifikacije je sistematska i potpuna podjela općeg pojma na pojedinačne, posebne i jednostavnije pojmove,a u okviru opsega općeg pojma;
- *Metoda deskripcije* je postupak jednostavnog opisivanja i očitavanja činjenica, procesa i predmeta te potvrđivanje njihovih odnosa i veza;
- *Metoda dokazivanja* kojom se utvrđuje istinitost neke spoznaje ili pretpostavke;
- *Statističke metode* pomoću kojih se analiziraju pojave u okolini tako da se pomoću grafikona i izračunatih pokazatelja otkrivaju njihove strukture.

U empirijskom dijelu rada koristit će se statističke metode koje su temeljene na financijskim izvještajima poduzeća. Za obradu podataka koristit će se program Microsoft Office Excel.

1.4. Ciljevi rada

U skladu sa problemom i predmetom istraživanja, osnovni ciljevi istraživanja su:

- Obrazložiti vrste troškova
- Ukazati na važnost upravljanja troškovima
- Prikazati osnove različitih modela upravljanja troškovima
- Pojasniti svrhu planiranja troškova
- Opisati osnovne karakteristike javnog sektora
- Analizirati troškove poslovanja poduzeća
- Pratiti usklađenost ostvarenih troškova sa planiranim troškovima
- Istražiti ekonomičnost poslovanja

Temeljni cilj ovoga rada je povezati teorijska saznanja o troškovima sa stvarnom poslovnom praksom, odnosno ispitati kako jedno javno poduzeće upravlja troškovima i kako se to odražava na njegov financijski rezultat.

1.5. Doprinos istraživanja

Istraživanjem ovoga rada nastoji se doprinijeti boljem razumijevanju važnosti i značaja upravljanja troškovima. Svako poslovanje je usmjereno profitu, a upravljanje troškovima je identifikacija troškova i poduzimanje aktivnosti za njihovo smanjenje kako bi se povećao profit. Stoga je važno da menadžment sagleda širu sliku poslovanja te pravilno procijeni buduće troškove. Na taj način svaki trošak može biti opravdan ukoliko stvara dugoročnu korist.

Najznačajniji doprinos ovog istraživanja je u empirijskom dijelu rada gdje će se na konkretnom primjeru prikazati troškove koji nastaju u javnom poduzeću. Također, računati će se pokazatelji ekonomičnosti i na temelju dobivenih rezultata će se pratiti razvoj poslovanja u zadnjih nekoliko godina. U završnom dijelu će se prikazati i način evidentiranja i planiranja troškova i njihov utjecaj na financijski rezultat poduzeća.

Teorijsko i empirijsko istraživanje u ovom radu trebao bi dati odgovore na sljedeća važna pitanja:

- Koja je razlika između troška, utroška, izdataka i rashoda?
- Kako se troškovi mogu klasificirati?
- Po čemu su suvremene metode upravljanja troškovima bolje od tradicionalnih?
- Zašto je važno planiranje i kontrola troškova?
- Koja je uloga menadžmenta u javnom sektoru?
- Kako poduzeće raspoređuje troškove na pojedine djelatnosti?
- Odstupa li poduzeće od svojih planova?
- Posluje li poduzeće ekonomično?

1.6. Struktura diplomskog rada

Sadržaj diplomskog rada sastojat će se od teorijskog i empirijskog dijela, odnosno od šest poglavlja: uvod, klasifikacija troškova i njihovo upravljanje, značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja, osnovne karakteristike javnog sektora, praćenje troškova poslovanja u Elektrodalmaciji i zaključak.

U prvom dijelu rada predstavit će se problem i predmet istraživanja. Nakon toga prikazat će se ciljevi i doprinos istraživanja, te metode koje će se koristiti prilikom istraživanja i struktura rada.

Diplomski rad, u okviru teorijskog dijela, prvo će se dotaknuti područja troškova, gdje se navodi i objašnjava što su to troškovi, koje su vrste troškova te kako se razvijalo upravljanje troškovima. Navedena je i sama klasifikacija troškova koja je značajna za upravljanje kao i cilj upravljanja troškovima. Metode upravljanja troškovima se u novije doba stalno unaprjeđuju, uzimajući u obzir utjecaj vanjskih i unutarnjih čimbenika na poduzeće.

U trećem poglavlju diplomskog rada je prikazano značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja kroz računovodstvo proračuna. Također, prikazani su sastavni dijelovi cjelovitog proračuna i njihov značaj, odnosno povezanost sa menadžerskom funkcijom organiziranja. Ukazuje se i na važnost budžeta kao temelja poslovnog planiranja, odnosno na njegovu ulogu u sustavu kontrole.

Nadalje, u četvrtome poglavlju, ukazuje se na strukturu i stanje u javnom sektoru u Hrvatskoj, s obzirom da poduzeće iz praktičnog primjera pripada upravo toj skupini poduzeća. Zatim, fokus poglavlja prelazi na javni menadžment i njegovu ulogu u upravljanju. Raspravlja se o karakteristikama upravljanja u javnom sektoru, kao i o novom javnom menadžmentu i njegovu utjecaju na javni sektor.

Peto poglavlje se odnosi na empirijsko istraživanje koje se provodi na studiji slučaja poduzeća Elektrodalmacija. Pobliže će se upoznati sa odabranim poduzećem, njegovom poviješću, vlasničkom strukturom, poslovanjem, i strateškim ciljevima. Nakon osnovnih podataka o poduzeću, prikazuje se Izvješće o poslovanju te slijedi istraživanje ekonomičnosti distribucijskog područja Elektrodalmacija. Na kraju empirijskog dijela rada dolazi do analize troškova poslovanja te ispitivanja uspješnosti poduzeća u izvršavanju ostvarenih planova. Nakon obrade i analize podataka, interpretirat će se dobiveni kvantitativni rezultati. Stoga, cilj empirijskog dijela rada je povezati teorijski i praktični dio kroz samo poduzeće na način da se ispita koliko poduzeće uspješno planira troškove i kako to utječe na njegov financijski rezultat.

Na kraju rada iznosi se zaključak, sažetak rada i popis literature, slika, tablica i grafikona.

2. KLASIFIKACIJA TROŠKOVA I NJIHOVO UPRAVLJANJE

2.1. Pojam troška

Trošak predstavlja temeljnu računovodstvenu kategoriju, pored imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda. Troškovi se u literaturi najčešće definiraju kao resursi koje treba žrtvovati ili kojih se treba odreći radi postizanja specifičnog cilja.[1]

Prije same razrade vrsta troškova i njihovog pojedinačnog objašnjenja, potrebno je naglasiti razliku od ostalih izraza koji se upotrebljavaju kao sinonimi pojmu trošak kao što su utrošci, izdaci i rashodi:

- ***Utrošak*** je fizičko ulaganje resursa u stvaranju učinaka. Riječ je o pretpostavljenim utrošenim dijelovima imovine, rada i usluga koji su nastali radi proizvodnje proizvoda i pružanja usluga. Najčešće ih se iskazuje u fizičkim jedinicama mjere (primjerice, u proizvodnju je utrošeno 100 kg sirovina).
- ***Izdatak*** predstavlja izlaz novca iz poduzeća, odnosno smanjenje gotovine ili novčanih sredstava u obračunu (primjerice, plaćen je račun za vodu sa žiro računa).
- ***Rashod*** je svako smanjenje ekonomskih koristi tijekom poslovnog procesa koje nastaje u obliku odljeva ili stvaranja obveza, što ima za posljedicu smanjenje kapitala. To su zapravo troškovi koji terete prihode u određenom vremenskom razdoblju. Oni rashodi, koji nisu nastali radi stvaranja učinka nemaju karakter troškova (primjerice izvanredni rashodi).

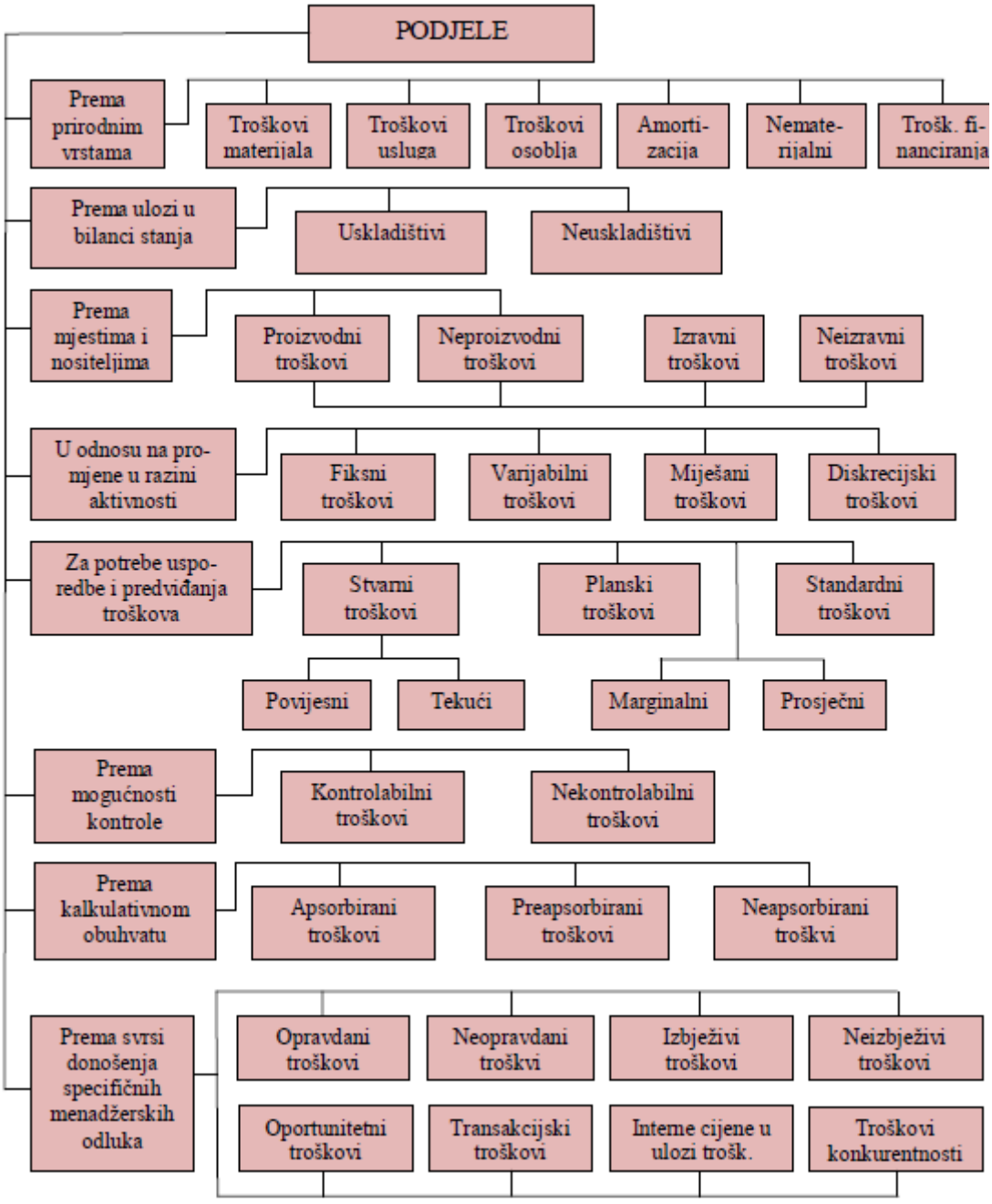
Troškovi predstavljaju jednu od najdinamičnijih domena u svakoj privredi. Sama problematika troškova je usmjerena potrebi utvrđivanja kretanja troškova, reagiranju u različitim situacijama, a sve to u cilju da se pronađe način da se utječe na njihovu visinu, čime se omogućuje poboljšanje financijskog uspjeha. Svaka stavka koja nešto košta organizaciju predstavlja interes za pronalaženje načina da se utječe na njenu visinu.[2]

2.2. Vrste troškova i njihova podjela

Troškovima se može upravljati samo ako ih se može mjeriti, odnosno ako se informacije o troškovima pravovremeno dostave odgovarajućoj osobi. S obzirom na navedeno, troškove je potrebno jasno definirati i klasificirati kako bi se njima moglo učinkovito upravljati.

[1] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 130.
[2] Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb, str. 4.

Ovisno o autorima i školama kojima pripadaju, u računovodstvenoj literaturi postoje različiti kriteriji klasifikacije troškova. Od brojnih podjela troškova na slici su navedene najznačajnije podjele troškova s aspekta upravljanja troškovima.



Slika 1: Podjele troškova značajne za upravljanje troškovima

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

Nužnost razvrstavanja podataka se javlja zbog toga što proces upravljanja troškovima ima višestruke ciljeve kao što su planiranje i budžetiranje troškova, procjena budućih rezultata,

zadržavanje troškova u prihvatljivim granicama, racioniranje troškova, izbor optimalnih poslovnih alternativa i potrebnih korektivnih postupaka, distribucija odgovornosti za troškove i slično. Radi ovih različitih ciljeva pojavljuju se brojne podjele troškova u kojima su troškovi grupirani s različitih aspekata.[3]

2.2.1. Troškovi prema prirodnoj vrsti

Podjela troškova prema njihovim prirodnim svojstvima smatra se osnovnom podjelom troškova. Temelji se na porijeklu nastanka troškova i utvrđivanju svrhe zbog koje su određeni troškovi napravljeni.

U praksi su troškovi (u užem smislu) najčešće obuhvaćeni u okviru razreda 4 računskog plana.[4] Osim stavki koje se knjiže prilikom prijenosa troškova, troškovi se uvijek knjiže na dugovnoj strani.

Troškove prema prirodnim svojstvima, kao što je vidljivo na slici 1, možemo podijeliti na troškove materijala, troškove usluga, troškove osoblja, amortizaciju, nematerijalne troškove i troškove financiranja.

Troškovi materijala su trošak sirovina i materijala, utrošena električna energija, troškovi rezervnih dijelova i troškovi sitnog inventara, a u ***troškove usluga*** može ubrojiti prijevozne usluge, usluge održavanja, komunalne usluge, promidžbe i slično. U ***troškove osoblja*** spadaju neto plaće i porezi i doprinosi na plaće i iz plaća zaposlenih, dok se u ***troškove dugotrajne imovine*** svrstavaju amortizacija nematerijalne imovine i amortizacija materijalne imovine. ***Nematerijalni troškovi*** se odnose na dnevnice za službena putovanja, putne troškove, premije osiguranja, takse, bankovne usluge i slično. ***Troškovi financiranja*** obuhvaćaju kamate, tečajne razlike i ostale troškove financiranja.

2.2.2. Troškovi prema ulozi u bilanci

Prema ulozi u bilanci stanja troškovi se dijele na uskladištive i neuskladištive, odnosno na troškove koje trgovačko društvo može teretiti na zalihe i na troškove koje trgovačko društvo nema pravo teretiti na zalihe.[5]

[3] Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRIF plus, Zagreb, str. 144.
[4] Ibidem
[5] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 28.

Uskladištivi troškovi (troškovi zaliha) su troškovi koje se izravno uključuje u vrijednost zaliha i koji će postati rashodi u računu dobiti i gubitka tek kad se prodaja gotovih proizvoda dogodi. Uskladištivi troškovi jesu:[6]

- izravni troškovi sirovina i materijala koji se koriste u proizvodnom procesu;
- potrošena energija u proizvodnji i ostali opći troškovi proizvodnje;
- plaće zaposlenika u proizvodnji;
- amortizacija dugotrajne imovine koja se koristi u proizvodnom procesu.

Neuskladištivi troškovi (troškovi razdoblja) su troškovi koje se ne uključuje u vrijednost zaliha i oni postaju rashodi razdoblja odmah po svom nastanku. Neuskladištivi troškovi jesu:[7]

- troškovi plaća uprave, administracije i prodaje;
- amortizacija dugotrajne imovine koja se koristi za potrebe administracije;
- usluge vezane uz poslovanje administracije, vrijednosna usklađenja dugotrajne i kratkotrajne imovine.

2.2.3. Troškovi prema mjestima i nosiocima

Podjela troškova prema mjestima njihova nastanka usmjerena je na utvrđivanje stvarnih ili budućih performansi centara odgovornosti. Računovodstvo usmjereno na planiranje i kontrolu performansi centara odgovornosti naziva se još i računovodstvo odgovornosti.[8]

Troškovi prema mjestima njihova nastanka mogu se podijeliti na:

1. ***Troškove proizvodnje***, tj. troškove koji nastaju u proizvodnim centrima odgovornosti;
2. ***Neproizvodne troškove,*** tj. troškove koji nastaju u neproizvodnim centrima odgovornosti.

Dakle, vrijedi sljedeće pravilo:

PROIZVODNI TROŠKOVI + NEPROIZVODNI TROŠKOVI = UKUPNI TROŠKOVI

[6] Vinković Kravaica, A.: Klasifikacija troškova (Internet) raspoloživo na: https://www.veleri.hr/files/datotekep/nastavni_materijali/k_poduzetnistvo_s1/6%20-%20Klasifikacija%20tro%C5%A1kova.pdf (15.06.2018.)
[7] Ibidem
[8] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, op.cit., str. 148.

Proizvodni troškovi obuhvaćaju troškove materijala, troškove rada i troškove proizvodne režije, dok se neproizvodni troškovi nazivaju i troškovima opće režije i oni nisu povezani sa samim proizvodnim procesom te obuhvaćaju troškove administracije, uprave i prodaje.

Proizvodni se troškovi dijele na primarne troškove proizvodnje i troškove proizvodne režije. ***Primarni troškovi proizvodnje*** sastoje se od troškova koji nastaju kao izravna posljedica aktivnosti proizvodnog centra odgovornosti. To su troškovi materijala neposredno utrošenog u proizvodnji, troškovi proizvodnog rada i drugi specifični troškovi neposredno vezani za proizvodnju.[9] ***Troškovi proizvodne režije*** su troškovi koji su posljedica pratećih aktivnosti vezanih za proizvodnju ili troškovi koji se ne mogu izravno povezati s određenim proizvodom ili uslugom.[10] Prema tome, proizlazi da su primarni troškovi izravni troškovi, a troškovi proizvodne režije neizravni troškovi.

Bez lociranja troškova po nositeljima nije moguće planirati niti pratiti profitabilnost svake pojedine vrste proizvoda i usluga. Za raspored proizvoda na nositelje ključna je njihova podjela na:[11]

1) ***izravne (direktne) troškove proizvoda ili usluge*** – troškovi za koje su u trenutku njihova nastajanja, tj. prilikom izdavanja isprava zna njihov nositelj. Za te troškove utvrđeni su tehnički normativi po jedinici učinka.

2) ***neizravne (indirektne) troškove*** koji se raspoređuju na proizvod ili uslugu – obuhvaćaju troškove koji nastaju u neposrednoj proizvodnji, ali se ne mogu izravno povezati s određenim proizvodom ili uslugom nego se moraju dodati izravnim troškovima po određenom ključu rasporeda.

2.2.4. Troškovi u odnosu na promjene razine aktivnosti

U odnosu na promjene razine aktivnosti, tj. u odnosu na promjene količine proizvodnje, značajna je podjela troškova na:[12]

1) fiksne troškove,
2) varijabilne troškove,
3) miješane troškove i

[9] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 148.
[10] Ibidem
[11] Trcović, E. (2012): Primjena dodatne kalkulacije u proizvodnji, RRiF, br. 7, Zagreb, str. 60.
[12] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 154.

4) diskrecijske troškove.

Fiksni troškovi su troškovi koji ostaju isti, nezavisno od opsega proizvodnje. Kao tipični primjeri fiksnih troškova navode se osiguranje, amortizacija, najamnine i slično. Fiksni troškovi po jedinici proizvoda su manji pri većoj količini proizvodnje, dok smanjenje proizvodnje uzrokuje povećanje fiksnih troškova po jedinici proizvoda.

U praksi se pod određenim okolnostima fiksni troškovi ipak mijenjaju pa se u okviru ove skupine troškova razlikuju se apsolutno fiksni troškovi i relativno fiksni troškovi.[13]

Apsolutno fiksni troškovi su troškovi postojećeg kapaciteta i oni ostaju isti bez obzira na promjene u količini proizvodnje, a s druge strane, *relativno fiksni troškovi* se mijenjaju pri prelasku u viši stupanj pripravnosti kapaciteta i onda opet postaju nepromjenjivi za taj stupanj pripravnosti.

Varijabilni troškovi se mijenjaju s promjenom razine aktivnosti ili promjenom iskorištenosti kapaciteta, te oni mogu biti:[14]

- Proporcionalno varijabilni- mijenjaju se proporcionalno odnosno jednako promjeni iskorištenosti kapaciteta;
- Progresivno varijabilni troškovi- rastu ili padaju brže od stupnja promjene iskorištenosti;
- Degresivno varijabilni- rastu odnosno padaju sporije od promjene stupnja iskorištenosti kapaciteta.

Miješani troškovi predstavljaju specifične troškove koji imaju obilježja i fiksnih i varijabilnih troškova. Jedan dio tih troškova je varijabilan, a drugi dio je fiksan. Kao primjer se može navesti trošak telefona koji uključuje trošak fiksne naknade telekomunikacijskom operateru te varijabilne troškove telefona koji nastaju u ovisnosti o količini utrošenih materijala.[15] Miješani troškovi se razlikuju se od relativno fiksnih troškova. Za razliku od relativno fiksnih troškova koji se nakon njihova porasta pri prelasku u viši stupanj pripravnosti ponovno ponašaju kao fiksni troškovi, miješani se troškovi do određenog stupnja ponašaju kao fiksni, a

[13] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 155.
[14] Grubišić, D. (2007): Poslovna ekonomija, Ekonomski fakultet, Split, str.161
[15] Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 64.

nakon toga kao varijabilni, ili se do određenog stupnja ponašaju kao varijabilni, a nakon toga kao fiksni.[16]

Diskrecijski troškovi se javljaju kao posljedica diskrecijskih menadžerskih odluka pa menadžeri mogu utjecati na njih, odnosno mogu ih smanjivati i povećavati ili pak isključiti u cijelosti, neovisno o razini proizvodnih aktivnosti. Najčešće se ponašaju kao fiksni troškovi, a osnovna razlika između fiksnih i diskrecijskih troškova je što menadžeri mogu lakše utjecati na diskrecijske troškove. Tipični primjeri diskrecijskih troškova jesu: troškovi za reklamu i propagandu, troškovi učenja i uvježbavanja raznih vještina i slično.

2.2.5. Troškovi za potrebe usporedbe i predviđanja

Predviđanje troškova ima ogromnu ulogu u sistemu evidencije troškova, gdje predviđanje troškova omogućuje njihovu bolju kontrolu.

Značajna je sljedeća podjela troškova:

1) stvarni troškovi,
2) planski troškovi,
3) standardni troškovi,
4) marginalni troškovi i
5) prosječni troškovi.

Stvarni troškovi su prikaz istinitih, stvarno nastalih trošenja u određenom razdoblju. Ako se radi o troškovima koji su nastali u nekom proteklom razdoblju, stvarni se troškovi nazivaju povijesnim troškovima. Ako se radi o tekućem razdoblju, stvarni se troškovi nazivaju tekućim troškovima. Nedostatak stvarnih troškova je što ih menadžeri prekasno dobivaju, jer se utvrđuju tek na kraju obračunskog razdoblja.

Planski troškovi su predviđeni troškovi za određeno razdoblje i temelj su dugoročnih, srednjoročnih i kratkoročnih planova.[17] Kao osnova za utvrđivanje tih troškova služi suma stvarnih troškova iz prošlih razdoblja i suma standardnih troškova. Razlika između stvarnih i planskih troškova je u tome što planski troškovi uzimaju o obzir i predviđanja o ponašanju troškova s obzirom na promjene uvjeta. To se prije svega odnosi na promjene obujma

[16] Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRIF plus, Zagreb, str. 158.
[17] Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 128.

poslovanja, promjene tehnologije, menadžerske politike te na promjene u cijenama resursa.[18] Za planske troškove je veoma bitno koliko se lako mogu procijeniti. Sama procjena će ovisiti o stabilnosti tržišta, odnosno ako je tržište stabilno lakše će biti procijeniti troškove i veća je mogućnost da same procjene budu točnije.

Standardni troškovi se utvrđuju po jedini određenog učinka korištenjem znanstvenih metoda procjene i na temelju iskustvenih podataka. Oni pokazuju koliki bi trebali biti stvarni troškovi izravnog rada, materijala i režijskih troškova.[19] Oni mogu biti izravni standardni troškovi po jedinici učinka koji se utvrđuju na temelju tehničkih normativa i standardnih cijena ili neizravni standardni troškovi po jedinici učinka koji se utvrđuju tijekom procesa budžetiranja. Standardni troškovi predstavljaju najrazvijeniji oblik predviđenih troškova i obično su formirani prije procesa proizvodnje, kako bi osigurali željenu dobit.

Marginalni ili granični troškovi[20] predstavljaju one troškove koji nastaju proizvodnjom jedne dodatne jedinice proizvoda, a ***prosječni troškovi*** predstavljaju jedinične troškove koji se dobiju dijeljenjem ukupnih troškova s proizvedenom količinom u nekom vremenskom razdoblju.

2.2.6. Troškovi prema mogućnosti kontrole

Za svaki nastali trošak netko je odgovoran, stoga je veoma bitno utvrditi za koje je troškove određeni menadžer odgovoran i na koje troškove on može utjecati. Ovisno o mogućnostima kontrole troškovi se mogu podijeliti na kontrolabilne i nekontrolabilne.

Kontrolabilni troškovi su troškovi koje određeni menadžer može kontrolirati u određenom vremenskom razdoblju. To su troškovi nad kojima menadžer na određenoj organizacijskoj razini ima utjecaj te za koje je odgovoran.[21] S druge strane, na ***nekontrolabilne troškove*** menadžer ne može utjecati ni kontrolirati ih, pa zato i nema odgovornost za te troškove. Odgovornost menadžera za troškove ovisi o organizacijskoj razini na kojoj se menadžer nalazi, te u skladu s tim viša organizacijska razina znači i veću odgovornost za troškove.

---

[18] Vinković Kravaica, A.: Klasifikacija troškova (Internet) raspoloživo na: https://www.veleri.hr/files/datotekep/nastavni_materijali/k_poduzetnistvo_s1/6%20-%20Klasifikacija%20tro%C5%A1kova.pdf (16.06.2018.)

[19] Belak, V. i dr. (2009): Računovodstvo proizvodnje, RRiF plus, Zagreb, str. 87

[20] Pavić, I., Benić, Đ., Hashi, I. (2009): Mikroekonomija, Ekonomski fakultet, Split, str. 309.

[21] Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 66.

Sa stajališta poduzeća kao cjeline, varijabilni troškovi su većinom kontrolabilni, a fiksni troškovi se smatraju nekontrolabilnim troškovima tijekom godine jer se u tom razdoblju uglavnom ne mijenjaju.

2.2.7. Troškovi prema kalkulativnom obuhvatu

S obzirom na kalkulativni obuhvat troškove možemo podijeliti na apsorbirane, preapsorbirane i neapsorbirane.

Kada je svota stvarnih neizravnih troškova izjednačena sa kalkulativnom svotom, radi se od ***asporbiranim*** troškovima. Ako su stvarni neizravni troškovi manji od kalkulativne svote, riječ je o ***preapsorbiranim*** troškovima, a u suprotnome se radi o ***neapsorbiranim*** troškovima.

Ovakva podjela troškova javlja se zbog razlika između planskih ili standardnih neizravnih troškova i stvarnih neizravnih troškova, a razlozi njihovog pojavljivanja proizlaze zbog odstupanja od planirane količine proizvodnje te zbog odstupanja u cijenama neizravnih troškova.[22]

2.2.8. Troškovi sa aspekta donošenja specifičnih menadžerskih odluka

Svaki menadžer se suočava s problemom donošenja poslovne odluke koja će omogućiti realizaciju postavljenog cilja. Kao što je na slici vidljivo, troškovi s aspekta značajnosti poslovnih odluka se mogu podijeliti na:

- opravdane i neopravdane troškove,
- izbježive i neizbježive troškove,
- oportunitetne troškove,
- transakcijske troškove,
- interne cijene u ulozi troškova, i
- troškove konkurentnosti.

Opravdani troškovi su svi troškovi neke proizvodnje i poslovanja koji su predviđeni proračunom kao i svi troškovi iznad te svote koji su nastali kao posljedica povećanja proizvodnje iznad planirane, ili kao posljedica objektivnih okolnosti na koje menadžer nije

[22] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRIF plus, Zagreb, str.162.

mogao utjecati.[23] Kao posljedica pogrešnih poslovnih odluka, javljaju se ***neopravdani troškovi.***

Izbježivi troškovi su svi troškovi koji se mogu izbjeći donošenjem drugačije poslovne odluke, a ***neizbježivi troškovi*** su troškovi koji su nastali i koji se kao takvi više ne mogu izbjeći.[24]

Kada se donese odluka o izboru jedne od mogućnosti, koristi od druge mogućnosti su propuštene. Koristi izgubljene odbacivanjem druge najbolje odluke su ***oportunitetni troškovi*** za donesenu odluku, odnosno troškovi izgubljene prilike.[25]

Transakcijski troškovi su troškovi tržišne razmjene koji obuhvaćaju informacijske troškove nalaženja potencijalnih partnera, troškove pregovaranja i izrade ugovora, troškove kontrole provedbe ugovora i troškove koji nastaju eventualnim raskidom ugovora.[26]

Interne cijene u ulozi troškova predstavljaju specifične troškove određenog centra odgovornosti kojim ga se tereti za interno nabavljene inpute. Posebnost internih cijena je što su one istodobno interni prihodi i troškovi iste tvrtke, ali različitih podjedinica te tvrtke.[27]

Troškovi konkurentnosti su troškovi održavanja konkurentnog položaja tvrtke kao što su troškovi nužni za održavanje kvalitete i dizajna proizvoda na konkurentnoj razini, troškovi reklame i propagande i slično.

2.3. Upravljanje troškovima

Velike krize su kreirale potrebu svestrane analize troškova, odnosno nužnost preispitivanja troškova. Dugoročno očuvanje konkurentske pozicije više nije moguće bez aktivne politike upravljanja troškovima koja se razvija tek razvojem menadžmenta i računovodstvenih metoda izučavanja troškova. Četiri glavna cilja menadžerske računovodstvene aktivnosti:[28]

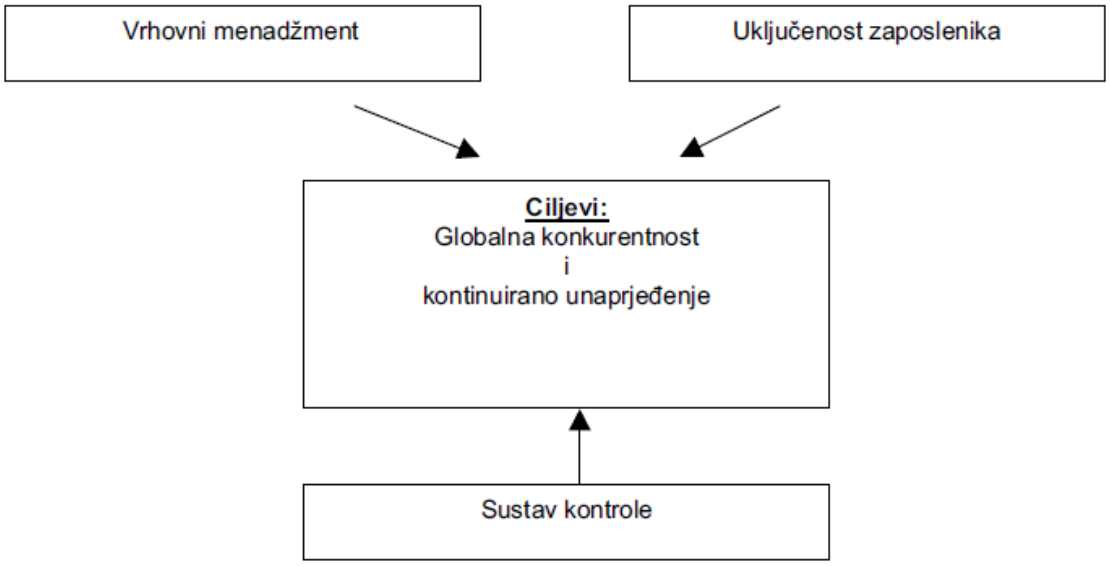
1. pružanje informacija za donošenje odluka i planiranje;
2. pomaganje menadžerima u usmjeravanju i kontroli domaćih i međunarodnih operativnih aktivnosti;
3. motiviranje menadžera i drugih zaposlenika prema ciljevima organizacije;

[23] Ibidem
[24] Pavić, I., Benić, Đ., Hashi, I. (2009): Mikroekonomija, Ekonomski fakultet, Split, str. 309.
[25] Polimeni, R., Handy, S., Cashin, J.(1999): Troškovno računovodstvo, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, str. 207.
[26] Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRIF plus, Zagreb, str. 165.
[27] Ibidem
[28] Hitlon, W.,R. (1997): Managerial accounting, The McGraw-Hill Companies, New York, str.5.

4. mjerenje učinka aktivnosti, pojedinaca, menadžera i drugih zaposlenika unutar organizacije.

Upravljanje troškovima, tj. cost management je aktivnost menadžmenta u području odlučivanja o tome koji pristup i metodu primijeniti u procesu kratkoročnog i dugoročnog planiranja i s tim povezanim kontrolama, usmjereno na povećanje vrijednosti učinaka s polazišta potreba i želja kupca, uz sustavno snižavanje troškova proizvodnje i pružanja usluga.[29]

Kao i kod provođenja drugih strategija poslovanja, uvođenje sustava upravljanja troškovima zahtijeva potpunu posvećenost poduzeća od vrhovnog menadžmenta do uključenosti zaposlenika na svim hijerarhijskim razinama i uvođenja sustava kontrole učinkovitosti koji će pomoći unaprijediti aktivnosti koje rezultiraju dodanom vrijednosti, a smanjiti one koje tome ne doprinose.[30]



Slika 2: Sustav upravljanja troškovima

Izvor: Mikić, M. (2009): Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima (Internet) raspoloživo na: https://hrcak.srce.hr/40552

Za upravljanje troškovima primarno se upotrebljavaju podaci koje osigurava financijsko računovodstvo, ali i podaci i informacije koje daje troškovno računovodstvo. Treba naglasiti da se troškovno računovodstvo može razmatrati kao samostalna disciplina odvojena od

[29] Horngren, C., Datar, S., Foster, G. (2003), Cost Accounting, Prentice Hall, New Jersey, str. 3.
[30] Mikić, M. (2009): Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima (Internet) raspoloživo na: https://hrcak.srce.hr/40552 (30.06.2018.)

menadžerskog računovodstva. Međutim, menadžersko računovodstvo se nikad ne promatra bez troškovnog računovodstva kao njegovog sastavnog dijela.

Kako bi se troškovima upravljalo na što bolji i kvalitetniji način, potrebno je pridržavati se određenih pravila:[31]

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

2.4. Klasifikacija modela za upravljanje troškovima

Upravljanje troškovima treba biti sustavan i kontinuiran proces koji najveću važnost u postizanju organizacijskih ciljeva treba pokloniti optimalizaciji troškova. Pritom se upravljanje troškovima mora usredotočiti na upravljanje troškovima nabave resursa i upravljanje troškovima trošenja resursa.

Osnovni cilj upravljanja troškovima je postizanje troškovne efikasnosti, odnosno ostvarenje optimalnog odnosa angažiranih troškova i rezultata što ih se time postiže. Stoga je potrebno razlikovati dva pojma:[32]

- snižavanje troškova koje ima za cilj smanjiti razinu troškova, ali bez štetnih posljedica za poduzeće, i
- kontrolu troškova koja ima za cilj održavanje troškova u zadanim granicama.

Za odgovore na ključna pitanja o troškovima menadžeri trebaju sve veći broj preciznih informacija o troškovima. U tu svrhu su razvijeni brojni modeli koji bi trebali osigurati

[31] Ames, B.C. and Hlavcek, J.D. (1990.): Vital thuths about managing your costs (Internet) raspoloživo na: https://hbr.org/1990/01/vital-truths-about-managing-your-costs (30.06.2018.)
[32] Belak, V. (2005): Računovodstvene podloge za upravljanje troškovima, RRiF, br. 9., str. 55.

efikasnije upravljanje troškovima, a u nastavku će biti prikazani glavni modeli upravljanja troškovima.

2.4.1. Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima

Metoda tradicionalnih proizvodnih troškova (Traditional Product Costing – TPC) je u primjeni više od jednog stoljeća. Po njemu se troškove može podijeliti u nekoliko osnovnih kategorija, i to:[33]

- troškove izravnog materijala (troškove nabave materijala potrebnog za proizvodnju);
- troškove izravnog rada (troškove osobnih dohodaka radnika u proizvodnji);
- troškove proizvodne režije (trošak struje, vode i ostalih proizvoda i usluga potrebnih za izvršenje same proizvodnje);
- troškove upravne i prodajne režije (troškovi administracije, prodaje i ostali troškovi povezani s poslovanjem poslovnog subjekta neovisno o proizvodnji.

Tradicionalni model nastoji pratiti troškove izravnog materijala i rada po svakom pojedinom proizvodu, a troškove režije pridružuje izravnim troškovima po određenom ključu. Kao najveći nedostatak navodi se mogućnost pogrešne alokacije indirektnih troškova pa se pojedini proizvod može prikazati kao troškovno uspješan, iako on to nije.

Ova metoda je ipak prilično jednostavna te se najčešće upotrebljava kada svi proizvodi prolaze iste procese proizvodnje te nisu međusobno povezani- međuzavisni u proizvodnom procesu.[34]

2.4.2. Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na procesu

Poduzeće je niz međusobno procesnih faza proizvodnje koje proizlaze jedna iz druge. Stoga su troškovi temeljeni na procesima proizašli iz potrebe definiranja i razlučivanja troškova proizvodnje po pojedinim fazama. Za ovaj model (Process Based Costing – PBC) je

[33] Špac, D. (2011.): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, br.8, Zagreb, str. 98.
[34] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, br. 8., Zagreb, str. 99.

karakteristično da se troškovi izravnog rada i materijala prate po fazama iz kojih su proizašli, dok se troškovi režije pridodaju izravnim troškovima.[35]

Ovaj način praćenja troškova tipičan je kod diversifikacije proizvodnje, gdje se pojedini procesi obavljaju za sve ili većinu proizvoda, dok se neki procesi rade samo za pojedine proizvode. Upotrebom ovog modela pokušavaju se pojednostaviti procesi proizvodnje, unaprijediti sam tijek i/ili skratiti proces, pojedine procese i procesne faze te izvršiti sinkronizaciju samih procesa. U sklopu ovog modela prate se samo procesi kroz koje prolazi materijal od ulaza do završnog proizvoda, pritom ne obraćajući pažnju na aktivnosti i potrebno vrijeme trajanja pojedine aktivnosti. Tako se može dogoditi da dva proizvoda imaju jednak procesni tijek, ali različito trajanje pojedine aktivnosti unutar procesa, pa ispada da imaju jednake proizvodne troškove.[36]

2.4.3. Model upravljanja troškovima temeljen na aktivnostima

Model upravljanja troškovima utemeljenih na aktivnostima (Activity Based Costing – ABC) nastalo je krajem osamdesetih godina prošlog stoljeća s ciljem osiguravanja realnijih podataka o troškovima proizvoda i usluga.



Slika 3: Koraci u ABC metodi

Izvor: Izrada autorice prema Hoque, Z. (2003): Strategic management accounting: concepts, processes and issues, Pearson, Frenchs Forest, str. 62.

[35] Cingula, M., Klačmer, M. (2003): Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima, RRiF, br. 8., Zagreb, str.23.
[36] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, br. 8., Zagreb, str. 99. I

ABC modeli se oblikuju na temelju metodologije koja mjeri troškove i performanse aktivnosti, resursa i troškovnih objekata. Resursi se priključuju aktivnostima, a aktivnosti troškovnim objektima na temelju opsega korištenja pri realizaciji troškovnih objekata.[37]

Korist od uvođenja ABC metode sastoji se u rasvjetljivanju problematike učinkovitosti i produktivnosti pojedinih aktivnosti, dijelova organizacije i slično. ABC metoda otkriva poslove koji iziskuju previsoke troškove i neproduktivno koriste resurse,odnosno pruža pouzdanije informacije s koliko izravnih i neizravnih troškova pojedine poslovne aktivnosti terete poslovanje.[38]

Postoje tri najvažnija ograničavajuća čimbenika u implementaciji ABC metode, a to su:[39]

1. visoki troškovi intervjuiranja i ispitivanja djelatnika vezano za implementaciju ABC metode;
2. teškoće u održavanju i osuvremenjivanju modela;
3. koristi od uvođenja modela mogu se vidjeti tek za nekoliko godina.

2.4.4. Model upravljanja troškovima temeljen na integraciji

Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na integraciji pristupan proces/aktivnosti - (PBC/ABC) proizašli su iz nastojanja da se otklone nedostaci PBC modela i ABC modela. U okviru ovih nastojanja ističe se model „analize vrednovanja procesa“ koji će olakšati upravljanje troškovima kroz primjenu fleksibilnog budžetiranja koje prihvaća promjene u aktivnostima, uzima u obzir efekte promjena u fizičkom procesu ili u aktivnostima, kontrolu opravdanosti investiranja, identificiranje aktivnosti te mjerenje performansi. Ovaj model nalazi kritike u ABC modelu navodeći da se u praksi pojavljuju brojni problemi oko identificiranja aktivnosti, definiranja troškovnih indikatora i indikatora aktivnosti. Međutim, model „analize vrednovanja procesa“ zapravo predstavlja spoj PBC i ABC pristupa čak i terminološki.[40] Kod svih kombinacija PBC modela uočava se orijentacija na upravljanje ukupnim troškovima, a ne samo troškovima proizvodnje.

[37] Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRIF plus, Zagreb, str. 135.
[38] Dunković, D. (2010): Kako unaprijediti upravljanje troškovima u poslovanju, RRiF, br. 8., Zagreb, str. 95.
[39] Galić, P. K. (2012): Razvoj i primjena integriranih sustava za upravljanje troškovima u djelatnosti industrije, Split, str. 88.
[40] Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRIF plus, Zagreb, str. 136.

2.4.5. Model ciljanih troškova

Model ciljanih troškova (Target Costing – TC) prvi je primijenio japanski proizvođač automobila „Toyota“ 1963.godine, a poslije se taj model proširio i na mnoga druga poduzeća poput Nissana, Canona i drugih. U SAD-u i Europi obračun ciljnih troškova javlja se početkom 80-ih godina.

Obračun ciljanih troškova temelji se na spoznaji da tradicionalnim planiranjem i upravljanjem nije moguće ostvariti troškove koje prihvaća kupac i konkurencija. Ono obuhvaća skup instrumenata za planiranje, kontrolu i upravljanje troškovima proizvoda i usluga pri zadanoj kvaliteti, a koji se uvode već u njihovoj fazi razvoja i prate ih za vrijeme cijelog životnog vijeka.[41] Dakle, ovim modelom se posebna pozornost pridaje zahtjevima kupaca pa se i troškovi određenog proizvoda oblikuju s obzirom na cijenu koju su kupci spremni platiti.

Osnovna razlika između tradicionalnog i ciljnog upravljanja troškovima je ta što tradicionalni pristupi polaze od troškova pa tek onda određuju dobit i prodajnu cijenu. S druge strane, ciljno upravljanje troškovima polazi od prodajne cijene i planirane dobiti koju tržište može prihvatiti pa tek onda određuje moguće troškove proizvoda.

U koncepciji upravljanja ciljnim troškovima razvijene su različite metode njihovih obračuna, a to su:[42]

- *metoda oduzimanja*
  Ciljna prodajna cijena- Ciljni dobitak = Dopušteni trošak – Standardni trošak = Ciljni trošak
- *metoda zbrajanja*
  Stvarni trošak karakterističan za sve proizvode + Trošak specifičan samo za odabrani proizvod
- *integrirana metoda* je kombinacija metode oduzimanja i metode zbrajanja

2.4.6. Budžetiranje temeljeno na aktivnosti

Budžetiranje temeljeno na aktivnosti (Activity Based Budgeting – ABB) polazi od utvrđivanja zahtjeva kupca, a ne utvrđivanja troškova. Interes ove metode usmjeren je na kapacitet opreme i stupanj njegove dostatnosti za ispunjenje zahtjeva koje postavlja kupac.

[41] Gulin, D. et al., op. cit. str. 511.
[42] Potnik Galić, K., Galić, Z. (2008): Određivanje ciljnih troškova u procesu razvoja novog proizvoda, RRiF, br. 10., Zagreb, str. 18.

Analizirajući kapacitete važno je utvrditi kapacitete opreme i broj zaposlenih. Nakon dobivenih početnih kalkulacija ova metoda analizira troškove koji proizlaze iz korištenja materijalnih resursa i ljudskih potencijala.[43]

Ova metoda pomaže menadžmentu pri donošenju odluka o razini kapaciteta kojim poduzeće raspolaže, a koji su potrebni za zahtijevani proizvod ili uslugu.

2.4.7. Model bilance postignuća

Bilanca postignuća (Balanced Score Card – BSC) je model pažljivo odabranog skupa pokazatelja i mjera izvedenih iz strategije tvrtke, koje služe za planiranje i usmjeravanje aktivnosti poduzeća te mjere postignuća iz različitih perspektiva, a osnova im je povezivanje i uravnoteženje najvažnijih čimbenika uspješnosti.[44]

Postoje četiri perspektive razvoja poduzeća:

- financijska perspektiva, koja naglašava važnost financijskih i nefinacijskih pokazatelja;
- perspektiva kupaca, koja se temelji na prepoznavanju potreba kupaca;
- perspektiva internog poslovnog procesa, koja se temelji na dobrom poznavanju tehnološkog procesa;
- perspektiva učenja i razvoja, koja je usmjerena razvoju i edukaciji djelatnika.

Ova metoda je nadogradnja budžetiranja temeljenog na aktivnostima, te se ovdje putem različitih pokazatelja provjerava pravilna usmjerenost poslovnog subjekta ka zacrtanom cilju.[45]

2.4.8. Model «Kaizen» troškova

Kaizen troškovi su oblikovani u japanskim poduzećima, a sama metoda se temelji na postavci smanjenja troškova u tijeku proizvodnje, i to na sljedeći način: dobro je, ali uvijek može i bolje.[46] Ovaj model («Kaizen» Costing KC) podrazumijeva stalna poboljšanja pa metode

[43] Drljača, M.: Metode upravljanja troškovima (Internet), raspoloživo na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (29.06.2018.)
[44] Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, br. 8., Zagreb, str. 101.
[45] Ibidem
[46] Ibidem

njegove primjene podrazumijevaju „putovanje bez kraja“.[47] Ova metoda neprestano istražuje nove mogućnosti djelotvornije proizvodnje, pa se zaposlenici motiviraju različitim nagradama kako bio se to postiglo. Zaposlenici konstantno iznose svoja mišljenja te se osjećaju vrijednima i više se povezuju sa poslovnim subjektom.

2.4.9. Analiza vrijednosti

Razvijena je 40-tih godina 20. stoljeća u kompaniji General Electric Company. Polazi od pretpostavke timskog rješavanja konkretnog problema primjenom funkcijske analize. Model analize vrijednosti (Value Engineering – VE) postupak je kojim se nastoji djelovati na kontinuirano smanjivanje troškova.[48]

Funkcijska analiza je proces podjele nekog proizvoda na sastavne dijelove, uz prosudbu koliko pojedini dio pridonosi funkcionalnosti proizvoda, a koliko ukupnim troškovima stvaranja tog proizvoda.[49]

2.4.10. Model upravljanja troškovima kvalitete

Model upravljanja troškovima kvalitete (Quality Cost management _ QCM) je takav model koji prepoznaje, utvrđuje i optimizira troškove kvalitete kao strukturni element ukupnih troškova organizacije. Troškovi kvalitete čine strukturu ukupnih troškova, a nastaju pri ispunjenju zahtjeva za višom razinom kvalitete i kao gubitak ako kvaliteta nije ispunjena. Zbog sve veće konkurencije i zahtijeva kupaca poduzeće mora pružiti što bolju kvalitetu proizvoda i usluga kako bi opstalo na tržištu.

Postoje dvije kategorije troškova kvalitete i njihove vrste:[50]

- troškovi kontrole kvalitete - ovi troškovi nastaju pri ostvarivanju zahtijevane kvalitete te nastaju odlukom vodstva organizacije. Tu spadaju:
    - troškovi prevencije
    - troškovi ispitivanja

[47] Hoque, Z. (2003): Strategic management accounting: concepts, processes and issues, Pearson, Prentice Hall str.100.
[48] Drljača, M.: Metode upravljanja troškovima (Internet), raspoloživo na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (29.06.2018.)
[49] Cingula, M., Klačmer, M. (2003): Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima, RRiF, br. 8., Zagreb, str.25.
[50] Lazibat, T., Matić, B. (2000): Troškovi kvalitete kao čimbenik povećanja konkurentnosti na domaćem i svjetskom tržištu https://hrcak.srce.hr/28826 (30.06.2018.)

- troškovi nedostatne kontrolne kvalitete - svi rashodi koji se javljaju radi ispravljanja nastalih grešaka, a nastaju kada učinak ne zadovoljava zadane specifikacije. Tu spadaju:
    - troškovi unutarnjih manjkavosti
    - troškovi vanjskih odstupanja

Planiranje i praćenje troškova kvalitete jedinstvo je računovodstvenog i neračunovodstvenog informacijskog sustava, u kojem će se direktno moći otkriti odstupanja s ciljem da se pravovremeno pruži menadžmentu relevantna informacija za donošenje cilju usmjerene poslovne odluke. Mjerenje troškova kvalitete u internim procesima treba prilagoditi specifičnostima djelatnosti, tako da se utvrde neka temeljna obilježja i svojstva karakteristična za jedan ili više procesa.[51]

Tablica 1: Usporedni pregled karakteristika modela za upravljanje troškovima

Model	Ishodište modela (odgovor na pitanje)	Pretpostavka modela
Tradicionalni proizvodni troškovi (TPC)	Gdje trošak nastaje?	Ključevi za pridruživanje troškova, Kalkulacije
Troškovi temeljeni na procesima (PBC)	Gdje su uzroci troškova proizvodne režije?	Procesi, Dekompozicija procesa prema fazama procesa, Ključevi za pridruživanje
Troškovi temeljeni na aktivnostima (ABC)	Zašto trošak nastaje?	Procesi, Dekompozicija procesa na aktivnosti
Ciljni troškovi (TC)	Koliki troškovi smiju biti?	Poznavanje strukture postojećih troškova, Poznavanje troškova
Budžetiranje temeljeno na aktivnostima (ABB)	Koliki su kapaciteti organizacije potrebni za zahtijevani proizvod ili uslugu?	Normativi
Bilanca postignuća (BSC)	Kakvi su rezultati povezivanja i uravnoteženja čimbenika uspješnosti?	Razvijen sustav pokazatelja
„Kaizen" troškovi	Može li još bolje?	Postojanje razvijenih postupaka
Analiza vrijednosti (VE)	Mogu li se troškovi još smanjiti?	Funkcionalna analiza, Poznavanje tehnologije
Model upravljanja troškovima kvalitete (QCM)	Koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put?	Izgrađen sustav praćenja troškova kvalitete

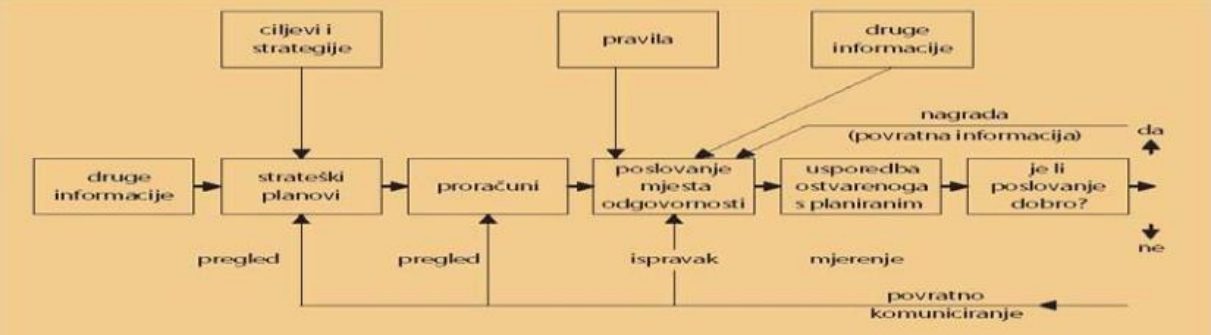
Izvor: Ramljak, B. (2016): Suvremene metode obračuna troškova, Nastavni materijali

[51] Perišić, M., Janković, S. (2006): Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str.462.

3. ZNAČENJE TROŠKOVA ZA PLANIRANJE I NADZOR POSLOVANJA

Računovodstvene informacije su uvjet za obavljanje menadžerskih funkcija, jer olakšavaju odlučivanje o budućem djelovanju društva. Korisne su za poslovno odlučivanje o:[52]

- programima, strateškim planovima, odnosno o približnim svotama sredstava sredstava namijenjenim za provedbu svake vrste programa;
- godišnjim planovima koji uključuju kvantitativne planske kategorije za jednogodišnje poslovanje;
- ocjeni uspješnosti poslovanja rukovoditelja na osnovi usporedbe planiranog i ostvarenog poslovanja.



Slika 4: Uloga informacija u menadžerskom odlučivanju

Izvor: Hočevar, M. (2008) : Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (I.dio). RRiF, br. 5, str. 5.

Na slici je prikazan proces menadžerskog odlučivanja koji počinje odlučivanjem o strateškim planovima društva na osnovu kojih menadžment odlučuje o godišnjim planovima društva. Usporedba ostvarenog poslovanja s planiranim menadžmentu omogućuje utvrđivanje nepravilnosti u poslovanju društva i odlučivanju o mjerama koje bi trebale otkloniti uzroke i posljedice nastalih odstupanja između planiranoga i ostvarenog.

U nastavku rada će biti prikazane osnovne informacije o budžetiranju, posebnosti godišnjeg proračuna i računovodstvenog izvještavanja.

[52] Hočevar, M. (2008) Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (I.dio). RRiF, br. 5, str. 51.

3.1. Pojam i svrha budžetiranja

Budžetiranje je proces planiranja i kontrole performansi budućeg poslovanja izraženog pretežno u financijskim terminima. Budžet (proračun) predstavlja izvještaj o budućim planovima, iskazan u kvantitativnim terminima. Godišnji financijski plan poslovanja naziva se glavni budžet (engl. master budget).[53]

Potrebno je razlikovati pojmove budžetiranja i planiranja. Procesom planiranja identificiraju se poželjni rezultati, dok se procesom budžetiranja identificiraju potrebna ulaganja resursa da bi se ostvarili poželjni rezultati. Sam proces budžetiranja je dio ukupnog procesa planiranja.

Model budžetiranja mora biti uređen na način da osigura:[54]

1. *Koordinaciju* ciljeva i aktivnosti različitih dijelova poduzeća kako bi bili usklađeni jedni s drugima (postiže se kroz proces traženja međusobno usklađenih rješenja za sve dijelove i funkcije društva);
2. *Komunikaciju* planova različitih menadžera (uključuje sveze i rasprave između menadžera svih razina);
3. *Motivaciju* menadžera prema postizanju organizacijskih ciljeva i *klasifikaciju* odgovornosti i autoriteta (postiže se povezivanjem ciljeva zadanih proračunom s mehanizmima za nagrađivanje menadžera);
4. *Razvoj menadžerskih performansi* utemeljen na spoznajama koje proizlaze iz različitih varijanti proračuna, povezivanja elemenata budžeta i uočavanja međusobno ovisnih činitelja.

Budžetiranje zahtijeva dosta vremena i velika sredstva, te samim tim ima smisla samo ako je njegova korist veća od troškova provođenja. Nužno je da proces budžetiranja pokriva cijelo poduzeće, odnosno svaki njegov dio kako bi se uspješno implementirali ciljevi poduzeća. Sam proces budžetiranja ima smisla samo ako je zamišljen kao sveobuhvatan i kontinuiran proces.

Godišnji proces planiranja proračuna ima najmanje pet glavnih ciljeva: potaknuti menadžere da kritički i kreativno analiziraju aktivnosti unutar svoje nadležnosti, usmjeriti neke pozornosti menadžmenta sa sadašnjosti na budućnost, omogućiti menadžmentu da predvidi probleme ili prilike na vrijeme kako bi se učinkovito nosili s njima, ojačati motivaciju

[53] Pervan, I. (2014): Budžetiranje- izrada financijskog plana, Nastavni materijali
[54] Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRIF plus, Zagreb, str. 177.

menadžera na rad u svrhu postizanju ciljeva organizacije, pružiti referentnu točku za izvještavanje o kontroli.[55]

Efektivan budžet zahtijeva:[56]

- Mogućnost predviđanja;
- Razvijene kanale komunikacije, autoritet i odgovornost;
- Računovodstveno generirane ažurne i pouzdane podatke;
- Kompatibilnost i razumljivost informacija;
- Podršku svih razina organizacije.

3.2. Sastavni dijelovi cjelovitog proračuna

Cjelovit proračun je sveobuhvatni vrijednosno izražen poslovni plan za cijelo društvo, za godinu dana ili manje, sastavljen od brojnih posebnih proračuna koje možemo razvrstati u tri osnovne skupine:

A) Proračun poslovanja koji obuhvaća:

1. proračun programa ili aktivnosti

a) proračun prodaje

b) za trgovačka društva: proračun nabave robe za prodaju

c) za proizvodna društva:

- proračun proizvodnje
- proračun nabave materijala
- proračun neposrednih troškova rada
- proračun općih proizvodnih troškova

d) proračun upravnih i prodajnih troškova;

2. proračun prema mjestima odgovornosti

a) proračun mjesta odgovornosti za troškove

b) proračun mjesta odgovornosti za prihode

c) proračun mjesta odgovornosti za dobitak i ulaganje

B) Proračuni ulaganja

C) Proračuni financijskih izvješća

3. proračunsko izvješće o novčanom toku

[55] Shillinglaw, G., McGahran, K. (1993): Accounting : a management approach, Homewood, Irwin, str. 570.
[56] Shim, J.K., Siegel, J.G., Shim A.I. (2012): Budgeting Baics and Beyond, JohnWiley & Sons, str.18.

4. proračunski račun dobitka i gubitka
5. proračunska bilanca

3.2.1. Proračun poslovanja

Proračun poslovanja obuhvaća proračun programa ili aktivnosti i proračun prema mjestima odgovornosti.

Proračun programa ili aktivnosti sastavljen je od očekivanih prihoda i troškova (rashoda) glavnih programa (proizvoda) koje će društvo provoditi. Ovi proračuni se koriste pri odlučivanju o tome koje će se djelatnosti u društvu obavljati i jesu li usklađene.[57] Ovaj proračun obuhvaća proračun prodaje, proračun nabave robe za prodaju, proračun proizvodnje, proračun nabave materijala, proračun neposrednih troškova rada, proračun općih proizvodnih troškova, proračun upravnih i prodajnih troškova.

Proračun prema mjestima odgovornosti sadržava planirano poslovanje pojedinih mjesta odgovornosti i prikazuje očekivanu uspješnost i učinkovitost poslovanja pojedinog rukovoditelja na nekom mjestu odgovornosti. Obuhvaća proračun mjesta odgovornosti za troškove, prihode, dobitak i ulaganje.

Proračun prodaje je najznačajniji proračun u cjelokupnom proračunu. Inicijalni cilj koji se definira kod sastavljanja poslovnog plana je prodaja zbog utjecaja proračuna prodaje na druge proračune. Proračun prodaje uzima u obzir ekonomske uvjete, opseg potražnje i djelovanje konkurencije. Na te čimbenike voditelji poslova imaju mali utjecaj.

Za predviđanje ponude i potražnje mogu se koristiti *statističke metode*, kojima se na osnovi općih ekonomskih i tržišnih odnosa te prijašnjeg rasta prodaje može predvidjeti budući opseg ponude i potražnje i *metode anketiranja* prodajnog osoblja i kupaca o opsegu prodaje.[58]

Tablica 2: Proračun prodaje

1.	Planirana prodaja (po jedinici)
2.	Planirana prodajna cijena
3.	Planirani prihodi od prodaje (1x2)

Izvor: Vlastita izrada autorice

[57] Hočevar, M. (2008) Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (I.dio), RRiF, br. 5, str. 54
[58] Ibidem

Proračun proizvodnje se sastavlja na temelju plana prodaje. Potrebno je navesti tijek i trajanje proizvodnog procesa po fazama. Za izradu ovog budžeta potrebno je navesti raspoloživost materijala koji se koriste u proizvodnom procesu, kapacitete strojeva i alata i željeni obujam zaliha gotovih proizvoda. Posebnu pozornost treba obratiti na planiranje zaliha, jer prevelika količina zaliha uzrokuje visoke troškove skladištenja, osiguranja i slično, dok premala količina zaliha može dovesti do nedostatka proizvoda, opasnosti od prekida proizvodnje proizvoda što rezultira gubitkom kupaca, odnosno zarade i slično.

Tablica 3: Izračun plana proizvodnje

1.	Plan prodaje (jedinice)
2.	Planirano konačno stanje zaliha
3.	Procijenjena količina proizvodnje (1+2)
4.	Početno stanje zaliha
5.	Planirana proizvodnja (3+4)

Izvor: Vlastita izrada autorice

Proračun nabave materijala se sastavlja na temelju proračuna proizvodnje i ovisi o uporabi materijala u proizvodnji i željenog materijala u konačnim zalihama. Plan nabave se odnosi na osiguranje resursa neophodnih za proizvodnju određenog proizvoda ili pružanje određene usluge. Manje narudžbe uzrokuju niže troškove skladištenja i više troškove narudžbi, dok velike narudžbe uzrokuju manje troškove narudžbi i više troškove skladištenja.

Tablica 4: Proračun nabave materijala

1.	Materijal upotrijebljen u proizvodnji
2.	Jedinice materijala u konačnim zalihama
3.	Ukupne potrebe materijala (1-2)
4.	Jedinice materijala u početnim zalihama
5.	Broj jedinica materijala koje treba nabaviti (3-4)

Izvor: Hočevar, M. (2008) Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (I.dio). RRiF, br. 5, str. 54

Proračun neposrednih troškova rada temelji se na proračunu proizvodnje s obzirom da njegovo sastavljanje ovisi o opsegu planirane proizvodnje i o vrsti proizvoda. Koliko je u društvu potrebno neposrednih radnih sati za proizvodnju jednog gotovog proizvoda može se utvrditi na osnovi iskustva ili znanstvenog proučavanja. Proračun neposrednih troškova rada

omogućuje menadžmentu da vodi uspješnu kadrovsku politiku, utvrdi potrebe za izobrazbom i odredi osnovicu za pregovore o cijeni radne snage.[59]

Tablica 5: Proračun neposrednih troškova rada

1.	Planirana proizvodnja (jedinice)
2.	Neposredni radni sati/proizvod
3.	Planirani neposredni radni sati (1x2)
4.	Planirana cijena neposrednog radnog sata
5.	Planirani neposredni troškovi rada (3x4)

Izvor: Hočevar, M. (2008) : Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (I.dio). RRiF, br. 5, str. 54

Proračun općih troškova proizvodnje zahtijeva poznavanje „ponašanja" svakog pojedinog općeg troška. Proizvodni opći troškovi su takvi troškovi koji se ne mogu direktno identificirati s nositeljima troškova, odnosno proizvodima. Oni se mogu biti varijabilni, odnosno mijenjati se s opsegom proizvodnje, i fiksni koji ostaju nepromijenjeni bez obzira na količinu proizvodnje.

Tablica 6: Proračun općih proizvodnih troškova

1.	Planirani neposredni radni sati
2.	Koeficijent dodatka promjenljivih općih troškova
3.	Planirani promjenjivi opći troškovi (1x2)
4.	Planirani stalni opći troškovi
5.	Ukupni planirani opći proizvodni troškovi (3+4)

Izvor: Hočevar, M. (2008) Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (I.dio). RRiF, br. 5, str. 56

Proračun općih troškova uprave i prodaje se temelji na planiranju troškova koji ne ovise izravno o proizvodnim aktivnostima. Takvi troškovi nastaju na mjestima gdje se obavljaju neproizvodne funkcije, kao što su menadžerske, kadrovske i slično. Kao i u slučaju općih proizvodnih troškova, opći troškovi uprave i prodaje također mogu imati varijabilnu i fiksnu komponentu.

[59] Ibidem

Tablica 7: Proračun općih troškova uprave i prodaje

1.	Planirana prodaja(jedinice)
2.	Promjenljivi troškovi U i P na jedinicu proizvoda
3.	Planirani promjenljivi troškovi (1x2)
4.	Planirani stalni opći troškovi
5.	Planirani opći troškovi U i P (3+4)

Izvor: Hočevar, M. (2008) Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (I.dio). RRiF, br. 5, str. 57

Proračun prema mjestima odgovornosti sadržava planirano poslovanje pojedinih mjesta odgovornosti i prikazuje očekivanu uspješnost i učinkovitost poslovanja pojedinog rukovoditelja na nekom mjestu odgovornosti.[60] Obuhvaća proračun mjesta odgovornosti za troškove, prihode, dobitak i ulaganje.

3.2.2. Proračun ulaganja

Proračun ulaganja zbraja budžete za investicijske projekte te pokriva dugoročne planove za razdoblja od 5 do 10 godina. Odluke koje se donose u sklopu kapitalnog budžeta značajne su za perspektivu poslovanja i buduću financijsku sposobnost društva. Dobre procjene u sklopu kapitalnog budžeta veoma su bitne, jer je započete investicije teško zaustaviti ili promijeniti njihov smjer bez većih gubitaka.[61]

Informacije iz proračuna ulaganja izravno utječu na sastavljanje proračunskog izvješća o novčanom toku i na proračunski račun dobitka i gubitka.

3.2.3. Proračunska financijska izvješća

I proračuna poslovanja i proračuna ulaganja moguće je sastaviti proračunsko izvješće o novčanom toku, proračunski račun dobitka i gubitka i proračunsku bilancu. Informacije, koji ovi izvještaji pružaju, daju pravu sliku „zdravstvenog stanja“ poduzeća.

Proračunsko izvješće o novčanom toku daje informaciju o izvorima i upotrebi gotovine tijekom izvještajnog razdoblja, ali predstavlja i bazu za planiranje budućih gotovinskih tijekova i potreba za financiranjem.[62] S obzirom da se u ekonomiji sve vrti oko novca, proizlazi da poduzeće, odnosno društvo mora imati na raspolaganju dovoljno novčanih

[60] Ibidem
[61] Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRIF plus, Zagreb, str. 182.
[62] Vidučić, str. 381.

sredstava kako bi moglo podmirivati svoje obveze, prodavati robu, kupovati sirovine, strojeve i slično. Iz tih je razloga potrebno sastavljati izvještaj o novčanom toku koji korisnicima računovodstvenih informacija osigurava podatke o novčanim primicima i izdacima, te o svim investicijskim i financijskim aktivnostima poslovnog subjekta u toku određenog razdoblja. Novčani tokovi su u izvještaju podijeljeni na novčane tokove iz poslovnih, investicijskih i financijskih aktivnosti.

Proračunski račun dobitka i gubitka je prikaz proračunskih prihoda, rashoda i financijskog rezultata u određenom vremenskom razdoblju. Kao osnovica za sastavljanje proračunskog proračuna računa dobitka i gubitka koriste se informacije iz prethodnih proračuna.

Tablica 8: Račun dobiti i gubitka poduzeća X

1.	**Prihodi**
2.	Rashodi
3.	Dobit/ gubitak prije oporezivanja (1-2)
4.	Porez na dobit
5.	Dobit/ gubitak nakon oporezivanja (3-4)

Izvor: Prikaz autorice prema Ramljak, B. (2013): Nastavni materijali iz kolegija Računovodstvo

Proračunska bilanca se sastavlja na temelju početnog stanja i informacija iz prethodnih proračuna. Bilanca se uobičajeno definira kao financijski izvještaj koji sistematizirano prikazuje stanje imovine, obveza i kapitala na određeni datum. S obzirom na to da bilanca prikazuje imovinu poduzeća s dva različita aspekta, to upućuje i na nužnost postojanja vrijednosne jednakosti, odnosno bilančne ravnoteže između aktive i pasive.[63]

Tablica 9: Bilanca

AKTIVA	PASIVA
Kratkotrajna imovina	Kratkoročne obveze
Dugotrajna imovina	Dugoročne obveze
	Kapital i rezerve

Izvor: Prikaz autorice prema Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever, S., Žager, L., (2008): Analiza financijskih izvještaja, Massmedia d.o.o., Zagreb., str. 65.

[63] Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever, S., Žager, L., (2008): Analiza financijskih izvještaja, Massmedia d.o.o., Zagreb., str. 65.

3.3. Uloga budžetiranja u sustavu kontrole

Budžetska kontrola predstavlja kontrolu utvrđivanja između planiranih i ostvarenih rezultata odnosno ciljeva definiranih budžetskim planom. Kod formuliranja informacija u sustavu budžetiranja podaci se klasificiraju kao planirani i stvarni podaci koji se dalje mogu podijeliti na podatke o inputima i outputima.[64]

Budžetska kontrola se prema sadržaju i efektima realizacije može podijeliti na:[65]

1) *Budžetska kontrola budućih aktivnosti* realizira se u procesu izrade početnih budžeta za sljedeće razdoblje, prije nego se aktivnosti dogode. Zahvaljujući budžetskoj kontroli budućih aktivnosti menadžment može izmijeniti dijelove dugoročnog plana;
2) *Budžetska kontrola tekućih aktivnosti* obuhvaća neposredno uspostavljanje ravnoteže između budžetiranih svota za planirane aktivnosti i njihovog ostvarenja, te pravovremeno reagiranje na odstupanja od plana poduzimanjem korektivnih radnji u tijeku odvijanja aktivnosti;
3) *Kontrola ostvarenih rezultata i povratna kontrola* temelji se na usporedbi budžetiranih i ostvarenih rezultata, traženju uzroka odstupanja, poduzimanju odgovarajućih aktivnosti na temelju dobivenih informacija, te lociranju odgovornosti i vrednovanju menadžera za ostvarene rezultate.

[64] Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRIF plus, Zagreb, str. 193.
[65] Ibidem

4. OSNOVNE KARAKTERISTIKE JAVNOG SEKTORA

4.1. Pojam javnog sektora

Prema definiciji Međunarodnog monetarnog fonda[66] u okviru ukupnog javnog sektora razlikuju se opća država te javna i kvazijavna poduzeća. Osnovni zadatak javnog sektora je osiguravanje zadovoljavanja niza potreba i interesa građana. Financiranje javnih potreba provodi se putem proračuna koji predstavlja financijski plan države i sadrži popis javnih prihoda i rashoda.

Na slici je prikazana struktura hrvatskog javnog sektora koji se sastoji od opće države, koju čine središnja država, regionalna vlast i lokalna vlast, te javna poduzeća koja mogu biti financijska (monetarna i nemonetarna) i nefinancijska.



Slika 5: Hrvatski javni sektor

Izvor: Izrada autorice prema Bejaković, P., Vukušić, G., Bratić, V. (2011): Veličina javnog sektora u Hrvatskoj (Internet): https://hrcak.srce.hr/132524 (10.07.2018.)

[66] Bejaković, P., Vukušić, G., Bratić, V. (2011.): Veličina javnog sektora u Hrvatskoj (Internet): https://hrcak.srce.hr/132524 (10.07.2018.)

4.1.1. Opća država

Sektor opće države sastoji se od svih državnih jedinica i neprofitnih institucija koje kontrolira i uglavnom financira država. Javno poduzeće Financijska agencija (FINA) u ime Ministarstva financija vodi tzv. Registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave. Sektor opće države u Hrvatskoj ima tri razine:

- ***središnja država*** - Središnja država je podsektor opće države, odnosno to je najviša razina fiskalne vlasti koja postoji na području jedne države. Središnja država obuhvaća tijela državne uprave (ministarstva, državne urede Vlade Republike Hrvatske, državne upravne organizacije i urede državne uprave u županijama), ali i Hrvatske autoceste, Autocestu Rijeka – Zagreb, Hrvatske ceste, Hrvatske vode, HRT, HŽ Infrastrukturu, DAB, HBOR itd.[67]
- ***regionalna vlast*** - Jedinice područne (regionalne) samouprave obavljaju poslove od područnog (regionalnog) značenja, a osobito poslove koji se odnose na školstvo, zdravstvo, prostorno i urbanističko planiranje, gospodarski razvoj, promet i prometnu infrastrukturu te planiranje i razvoj mreže obrazovnih, zdravstvenih, socijalnih i kulturnih ustanova. Regionalnu vlast u Republici Hrvatskoj čini 20 županija i grad Zagreb koji ima poseban status grada i županije.[68]
- ***lokalna vlast*** **–** Jedinice lokalne samouprave su gradovi i općine. Jedinice lokalne samouprave obavljaju poslove iz lokalnog djelokruga kojima se neposredno ostvaruju potrebe građana kao što su uređenje naselja, prostorno i urbanističko planiranje protupožarnu i civilnu zaštito i drugo. U Republici Hrvatskoj ustrojeno je ukupno 555 jedinica lokalne samouprave (127 gradova i 428 općina).[69]

4.1.2. Javna poduzeća

Javna poduzeća su zakonom o proračunu definirana kao pravne osobe u većinskom izravnom ili neizravnom državnom vlasništvu, čije su dionice ili poslovni udjeli u portfelju Republike Hrvatske ili u kojima ona ima osnivačka (vlasnička) prava. Dijele se na financijska i nefinancijska javna poduzeća.

[67] Hrvatska narodna banka : Opća država(Internet): https://www.hnb.hr/-/opca-drzava (10.07.2018.)
[68] Ministarstvo uprave: Lokalna i područna (regionalna) samouprava (Internet): https://uprava.gov.hr/o-ministarstvu/ustrojstvo/uprava-za-politicki-sustav-i-organizaciju-uprave/lokalna-i-podrucna-regionalna-samouprava/842 (10.07.2018.)
[69] Ibidem

Financijska javna poduzeća se dalje dijele na monetarna i nemonetarna financijska poduzeća.

Monetarna financijska javna poduzeća su rezidentna depozitarna društva pod kontrolom jedinica opće države. Čine ih financijska društva, kvazijavna društva i tržišne neprofitne institucije čija je glavna djelatnost financijsko posredovanje, i koje imaju obveze u obliku depozita ili financijskih instrumenata koji su, praktično, supstituti depozita. U ovu skupinu ubrajaju se Hrvatska narodna banka (HNB), Hrvatska banka za obnovu i razvoj (HBOR), Hrvatska poštanska banka (HPB), Croatia osiguranje d.d. i Croatia banka.[70]

Nemonetarna financijska javna poduzeća su sva rezidentna financijska društva pod kontrolom jedinica opće države (osim javnih depozitarnih društava i središnje banke) i ona su kombinacija nefinancijskih i nemonetarnih financijskih javnih društava.[71] U ovoj su skupini Hrvatska agencija za nadzor financijskih usluga (HANFA), Financijska agencija (FINA) te Središnje klirinško depozitarno društvo (SKDD).

Nefinancijska javna poduzeća u Hrvatskoj pružaju usluge od posebnog državnog interesa i posebne važnosti za provedbu ekonomske politike Vlade RH te pokrivaju područja prometa, infrastrukture i ostalih usluga od općeg ekonomskog i društvenog interesa, nad kojima država provodi redovito praćenje, kontrolu i reviziju poslovanja. U skupinu nefinancijskih javnih poduzeća primjerice ubrajaju se Hrvatska pošta, Jadrolinija, Hrvatska elektroprivreda (HEP), Hrvatska lutrija, Hrvatske autoceste (HAC).[72]

4.2. Upravljanje javnim sektorom- novi javni menadžment

Novi javni menadžment (New Public Management) je zajednički naziv za niz reformi javnog sektora, koju koriste vlade pojedinih zemalja od 80ih godina kako bi modernizirale javni sektor. Tijekom sedamdesetih godina 20. stoljeća dolazi do porasta cijena naftnih derivata što je dovelo do ogromnih proračunskih deficita u svim zemljama. Posljedično, to je dovelo do nužnosti mijenjanja klasične državne uprave, ali i čitavog javnog sektora. Kao kolijevke novog javnog menadžmenta najviše se spominju Velika Britanija i Sjedinjenje Američke države.

[70] Bajo, A., Jurlina, Alibegović, D. (2008.): Javne financije lokalnih jedinica vlasti (Internet): https://hrcak.srce.hr/48589 (15.07.2018.)
[71] Ibidem
[72] Bejaković, P., Vukušić, G., Bratić, V. (2011.): Veličina javnog sektora u Hrvatskoj (Internet): https://hrcak.srce.hr/132524 (15.07. 2018)

Stajalište ove doktrine jest da je potrebno što više smanjiti razliku između privatnog i javnog sektora jer je to jedini način da javna uprava postane ekonomična i efikasna. Ne postoji jedinstven model novog javnog menadžmenta u svim zemljama. Iako su primijenjene mjere bile slične, njihovi rezultati bili su znatno različiti. Učinci reforme ovise o mnogim faktorima, no u prvome redu o upravnoj tradiciji pojedine zemlje, njezinoj općedruštvenoj i političkoj kulturi, načinu koncipiranja reforme i implementacije mjera, ciljevima koji se reformama žele postići, podršci javnosti, itd. Nemoguće je reci da će primjena novog javnog menadžmenta dovesti do istih rezultata u svakoj zemlji.[73]

Iako su u svakoj državi reforme provedene na drugačiji način, kao neke od temeljnih ideja novog javnog menadžmenta, koje se mogu naći u većini modela novog javnog menadžmenta, mogu se istaknuti ove:[74]

- razbijanje tradicionalne hijerarhijske strukture javnog sektora formiranjem većeg broja organizacija koje su orijentirane obavljanju samo jednog zadatka uz obvezno razdvajanje policy poslova od izvršnih poslova;
- davanje veće slobode djelovanja i odlučivanja javnim menadžerima;
- orijentacija na rezultat, a ne na proceduru djelovanja;
- jačanje utakmice unutar javnog sektora, stvaranjem internog kvazitržišta koje treba dovesti do veće ekonomičnosti usluga javnog sektora;
- veća disciplina i štedljivost u upotrebi sredstava („učiniti više s manje“) što se ostvaruje i smanjenjem prava javnih službenika te većom elastičnošću pri zapošljavanju i nagrađivanju;
- orijentacija na korisnike i ostvarivanje veće vrijednosti za novac.

Javna uprava u Republici Hrvatskoj ima obilježja državne uprave, strogo centralizirane, a moderna javna uprava u provedbi svojih javnih funkcija treba služiti građanima. To osnovno načelo poslužilo je kao temelj reformi javne uprave u europskim zemljama. Riječ je pritom o državama s tradicionalno vrlo razvijenom javnom upravom, koje su, zapravo, zbog postavljanja novih zahtjeva pred funkciju javnog upravljanja poduzele dugotrajne i složene reforme modernizacije javne uprave.[75]

[73] Manojlović, R. (2010): Danski model novog javnog menadžmenta –može li poslužiti kao uzor Hrvatskoj, (Internet): https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=199578 (20.07.2018.)
[74] Pusić, E. (2005): Upravne organizacije: interakcija- struktura- interes, Zagreb:Društveno veleučilište, str.124.
[75] Budak, J., Nestić, D. (2011): Deset tema o reformi jave uprave u Hrvatskoj, Ekonomski institut Zagreb, str. 11.

5. PRAĆENJE TROŠKOVA POSLOVANJA U ELEKTRODALMACIJI

5.1. Osnovni podatci o HEP grupi

Hrvatska elektroprivreda (HEP grupa) je nacionalna energetska tvrtka, koja se više od jednog stoljeća bavi proizvodnjom, distribucijom i opskrbom električnom energijom, a u posljednjih nekoliko desetljeća i distribucijom i opskrbom kupaca toplinskom energijom i prirodnim plinom. Hrvatska elektroprivreda organizirana je u obliku koncerna kao grupacija povezanih društava (tvrtke kćeri). Unutar HEP grupe jasno su odvojena društva koja obavljaju regulirane djelatnosti (prijenos i distribucija) od nereguliranih djelatnosti (proizvodnja i opskrba). Vladajuće društvo (matica) HEP grupe je HEP d.d., koje obavlja funkciju korporativnog upravljanja HEP grupom i jamči uvjete za sigurnu i pouzdanu opskrbu kupaca električnom energijom.[76]



Slika 6: Društva u stopostotnom vlasništvu HEP-a d.d.

Izvor: Izrada autorice

Na slici su prikazana društva koja su u stopostotnom vlasništvu HEP-a d.d. Neka društva se nalaze u zajedničkom vlasništvu, a to su: Nuklearna elektrana Krško d.o.o., LNG Hrvatska d.o.o. i Novenerg d.o.o.

HEP ODS (Operator distribucijskog sustava) je odgovoran za kvalitetu isporučene električne energije svim krajnjim kupcima i jamac je sigurne opskrbe električnom energijom. Distribucijska mreža HEP ODS-a organizirana je unutar 21 distribucijskog područja (slika 1). Unutar 21 distribucijskog područja organizirano je 65 pogona i 37 pogonskih ureda.

[76] HEP (Internet): http://www.hep.hr/o-hep-grupi/25 (15.07.2018.)

Distribucijska mreža na području Republike Hrvatske obuhvaća 21 županiju, 128 gradova i 428 općina.

.



Slika 7: Karta RH s distribucijskim područjima HEP ODS-a

Izvor: HEP (Internet): http://www.hep.hr/o-hep-grupi/25 (15.07.2018.)

5.2. Upravljačka struktura

U skladu sa Statutom trgovačkog društva Hrvatska elektroprivreda d.d., ustrojeni su sljedeći organi Društva:[77]

- *Uprava Društva*

Uprava Društva sastoji se do šest članova, od kojih se jedan imenuje predsjednikom Uprave. Predsjednika i članove Uprave imenuje i opoziva Nadzorni odbor Društva. Mandat predsjednika i članova Uprave traje četiri godine.

- *Nadzorni odbor*

Nadzorni odbor ima sedam članova. Šest članova bira i opoziva Glavna skupština Društva, a jednog člana imenuje i opoziva radničko vijeće temeljem odredaba Zakona o radu. Odluka Glavne skupštine o izboru i opozivu članova Nadzornog odbora stupa na snagu danom donošenja. Mandat članova Nadzornog odbora traje četiri godine i nakon isteka mandata članovi Nadzornog odbora mogu biti ponovo birani. Članovi Nadzornog odbora biraju iz svojih redova predsjednika i zamjenika predsjednika. Nadzorni odbor nadzire vođenje poslova Društva.

- *Glavna skupština (Skupština)*

Glavnu skupštinu čine dioničari, odnosno njihovi punomoćnici. Skupština odlučuje o pitanjima koja su utvrđena zakonom i Statutom.

5.3. Strateški ciljevi

Optimizacija poslovanja- usklađivanje osnovnih čimbenika poput poslovne strategije, poslovnog modela, organizacije, poslovnih procesa, ljudskih potencijala, informacijske tehnologije, metoda upravljanja te učinkovitosti ukupnog poslovnog sustava. Sastoji se od četiri osnovna elementa:

- optimizacija poslovanja HEP grupe kao cjeline;
- povećanje efikasnosti poslovnih procesa;
- uvođenje novih elemenata kontrole i novih metoda rada u ključne segmente;
- prilagodba EU regulativi.

[77] HEP: Godišnje izvješće (Internet): **http://www.hep.hr/UserDocsImages//dokumenti/Godisnje_izvjesce//2016godisnje.pdf** (15.07.2018.)

Razvojno-investicijski ciklus- donošenje dugoročnih investicijskih odluka o izgradnji novih proizvodnih kapaciteta i rekonstrukciji postojećih proizvodnih kapaciteta. HEP ima čitav niz potencijalnih projekata u različitim razvojnim fazama, na postojećim i novim lokacijama te s različitim tehnologijama. Uz objektivizirane postupke odlučivanja i strukturiranja isplativosti investicija, projekti će se rangirati prema kriterijima izvedivosti i isplativosti te prioritetu interesa HEP-a.

Kreiranje novih proizvoda i usluga na tržištu- novim proizvodima u svim segmentima, korištenjem dosadašnjih iskustava i podataka iz baze kupaca te uvođenjem novih usluga na načelu pametnih mreža nastojat će se zadržati dominantni tržišni udjel.

Regionalni iskorak- gubitak dijela domaćeg tržišta nameće potrebu snažnijeg iskoraka na druga tržišta, prvenstveno tržišta u regiji.

Misija HEP grupe je sigurna i kvalitetna opskrba kupaca energijom, uz visoki stupanj društvene odgovornosti.

5.4. Poslovanje distribucijskog područja Elektrodalmacija i njegova ekonomičnost

Hrvatsko gospodarstvo je u 2016. godini ostvarilo rast te je bruto domaći proizvod realno veći za 2,9 posto u odnosu na 2015. godinu. Ovo je nakon 2008. godine druga godina za redom da je ostvarena pozitivna stopa rasta BDP-a. Povoljnijim kretanjima pridonijeli su iznimno uspješna turistička sezona, rast inozemne potražnje, porezna reforma, oporavak osobne potrošnje, povećanje neto plaća i nastavak razdoblja nižih kamatnih stopa. Cijene električne energije na referentnim burzama u okruženju, u prvom su se tromjesečju 2016. godine kretale ispod 34 EUR/MWh, a u drugom su kvartalu rasle. Krajem 2016. godine došlo je do porasta cijena električne energije u Europi čemu je glavni razlog bila neraspoloživost nuklearnih elektrana u Francuskoj te hladna zima i loša hidrologija. Na kraju 2016. godine cijena futuresa jednu godinu unaprijed iznosila je 39,8 EUR/MWh.

Unatoč većoj prodaji, prihodi od električne energije su manji u odnosu na ostvarene prihode u 2015. godini. Na smanjenje prihoda utjecalo je uvođenje solidarne naknade koju plaćaju kupci kategorije kućanstvo prema Uredbi Ministarstva gospodarstva o kriterijima za stjecanje statusa ugroženih kupaca energije iz umreženih sustava i Odluci Skupštine HEP-a d.d. kojom je HEP zadržao jednaku visinu ukupne cijene električne energije za kupce kategorije kućanstva. Na smanjenje prihoda utjecalo je i smanjenje tarifnih stavki za kupce u okviru

univerzalne usluge od 1. srpnja 2015., smanjenje tarifnih stavki za kupce u okviru zajamčene opskrbe od 1. siječnja i 1. srpnja 2016. Godinu 2016. obilježile su povoljne hidrološke okolnosti. Veća proizvodnja termoelektrana i povećana prodaja u inozemstvu utjecali su na značajno povećanje nabave električne energije na tržištu te posljedično na rast troškova poslovanja.

Tablica 10: Skraćeno godišnje izvješće o rezultatima poslovanja

Redni broj	Opis	Iznosi	
		2015.	**2016.**
I.	Prihod od prodaje električne energije	1.057.790.722	911.770.100
II.	Prihod od usluga na tržištu	34.890.816	67.658.279
III.	Prihod od investicija u vlastitoj režiji	51.678.543	57.343.141
IV.	Ostali poslovni prihodi	28.368.611	28.685.234
V.	Ukupni poslovni prihodi (I+II+III+IV)	1.172.728.692	1.065.456.754
VI.	Financijski prihodi	4.592.240	2.495.589
VII.	Izvanredni prihodi	1.228.184	1.694.385
VIII.	UKUPNI PRIHODI (V+VI+VII)	1.178.549.116	1.069.646.728
IX.	Poslovni rashodi	364.548.191	375.986.058
X.	Financijski rashodi	10.458	73.975
XI.	Izvanredni rashodi	1.124.757	2.397.379
XII.	UKUPNI RASHODI (IX+X+XI)	365.683.407	378.457.412
XIII.	PRIHOD-RASHOD (VIII-XII)	812.865.709	691.189.316

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Distribucijsko područje Elektrodalmacija nema uobičajene financijske izvještaje te ono samo sastavlja Izvješće o poslovanju koje se dalje šalje u maticu HEP d.d. U tablici je prikazano skraćeno godišnje izvješće o poslovanju za 2015. i 2016. godinu. Kao što je prethodno i navedeno, u 2016. godini došlo je do pada ukupnih prihoda i rasta ukupnih rashoda. Poslovni prihodi su se smanjili za 107.271.938 kn, financijski prihodi za 2.096.651 kn, a izvanredni prihodi su se povećali za 466.201 kn što je u konačnici dovelo do pada ukupnih prihoda za 108.902.388 kn. Poslovni rashodi su se povećali za 11.437.867 kn, financijski rashodi za 63.517 kn i izvanredni rashodi za 1.272.622 kn pa je sve to imalo za posljedicu i rast ukupnih rashoda za 12.774.005 kn. Iako distribucijsko područje ostvaruje pozitivni financijski rezultat pad ukupnih prihoda i rast ukupnih rashoda u 2016. godini su generirali i slabiji rezultat poslovanja za 121.676.393 kn u odnosu na 2015. godinu.

Pokazatelji ekonomičnosti mjere odnos između prihoda i rashoda i pokazuju koliko se prihoda ostvari po jedinici rashoda. Što su pokazatelji ekonomičnosti veći, to poduzeće uspješnije posluje. Ovi pokazatelji moraju biti veći od 1, jer u suprotnom poslovni subjekt posluje s gubitkom. Ako su pokazatelji ekonomičnosti veći od 1 znači da su prihodi veći od rashoda i da poduzeće posluje ekonomično, odnosno s dobitkom. U suprotnom, ako su pokazatelji manji od 1 poduzeće posluje neekonomično, odnosno s gubitkom.

Ekonomičnost poslovnog subjekta može se utvrditi putem sljedećih pokazatelja:

Ekonomičnost poslovne djelatnosti **=** poslovni prihodi/poslovni rashodi

Ekonomičnost financijske djelatnosti **=** financijski prihodi/financijski rashodi

Ekonomičnost izvanrednih aktivnosti = izvanredni prihodi/izvanredni rashodi

Ekonomičnost ukupnog poslovanja = ukupni prihodi/ukupni rashodi

Tablica 11: Izračun pokazatelja ekonomičnosti

POKAZATELJI EKONOMIČNOSTI	2015.	2016.	Stopa promjene
Ekonomičnost poslovne djelatnosti	3,21	2,83	-11,83%
Ekonomičnost financijske djelatnosti	439,13	33,74	-92,32%
Ekonomičnost izvanrednih aktivnosti	1,09	0,71	-34,86%
Ekonomičnost ukupnog poslovanja	3,22	2,83	-12,11%

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Društvo 2016. godine ostvaruje 2,83 poslovnih prihoda na jednu jedinicu poslovnih rashoda, a 2015. godine je taj pokazatelj bio bolji za 11,83%. U 2016. godini, društvo je ostvarivalo 33,74 kn financijskih prihoda na uloženu 1 kn financijskih rashoda što predstavlja pad za čak 92,32% u odnosu na prethodnu godinu. Može se uočiti kako je distribucijsko područje ostvarilo više izvanrednih rashoda od prihoda, stoga je i pokazatelj ekonomičnosti izvanrednih aktivnosti manji od 1 i iznosi 0,71, dok je u 2015.godini pokazatelj ekonomičnosti izvanrednih aktivnosti bio veći za 34,86%.

Kod ekonomičnosti ukupnog poslovanja, društvo ostvaruje 2,83 ukupnih prihoda na jednu jedinicu ukupnih rashoda. Vrijednosti koeficijenata su veće od 1, što znači da su ukupni prihodi veći od ukupnih rashoda, te da društvo ostvaruje pozitivni financijski

rezultat. Ekonomičnost ukupnog poslovanja je u 2016. godini bila lošija za 12,11% u odnosu na 2015. godinu.

Sveukupno, može se zaključiti da poduzeće posluje ekonomično te će se u daljnjem radu ispitati troškovi poslovanja i usklađenost troškova redovnog poslovanja s planovima.

5.5. Analiza troškova poslovanja

Troškovi se u distribucijskom području Elektrodalmacija raspoređuju na temelju aktivnosti koje predstavljaju trošak. Svaka aktivnost ima svoju šifru i svaki trošak koji ta aktivnost generira se raspoređuje po organizacijskim jedinicama koje su taj trošak ostvarile.

Distribucijsko područje Elektrodalmacija se sastoji od sjedišta, odnosno pogona Split te sljedećih manjih pogona: pogona Trogir, pogona Sinj, pogona Omiš, pogona Makarska, pogona Metković, pogona Ploče, pogona Imotski, pogona Brač, pogona Hvar te pogona Vrgorac.

Pogon Split se sastoji od:

- Ureda direktora koji se sastoji od dva odjela:
  - Odjel za zajedničke poslove
  - Odjel za informatičku potporu
- Odjela za opskrbu
- 6 službi
  - Služba za razvoj i investicije,
  - Služba za vođenje pogona,
  - Služba za održavanje,
  - Služba za mjerenje u obračun,
  - Služba za potporne poslove, i
  - Služba za izgradnju.

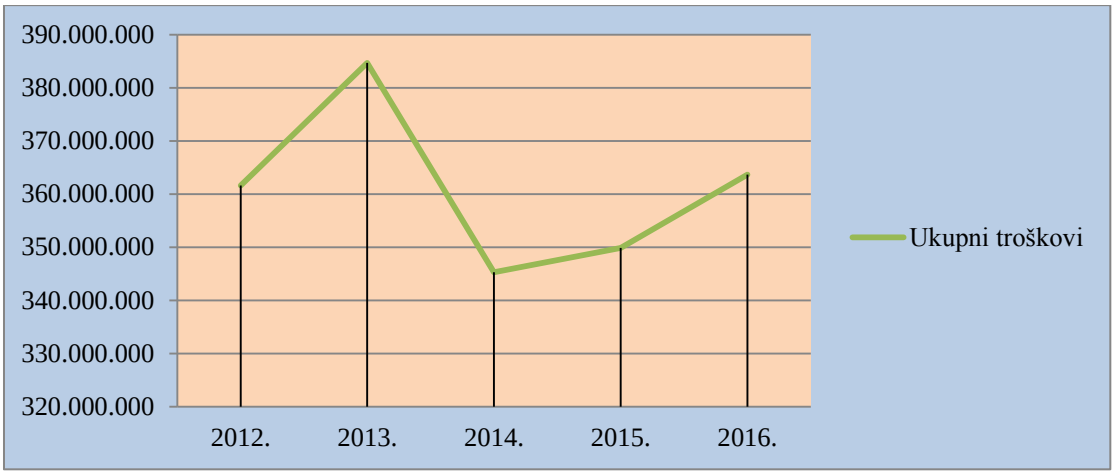
Tablica 12: Ostvareni troškovi u Elektrodalmaciji od 2012.-XII.2016.

Šifra aktivnosti	Aktivnost	2012.	2013.	2014.	2015.	2016.
11	Direktni tr. osn. djelatnosti	12.697.848	11.598.343	11.985.102	12.196.641	11.332.425
12	Troškovi održavanja energetski objekata	22.940.472	15.464.112	25.823.813	25.688.443	23.878.186
13	Opći troškovi	26.783.208	26.705.731	26.533.510	25.972.437	24.002.392

	poslovanja					
1	REDOVNO POSLOVANJE (11+12+13)	62.421.528	53.768.186	64.342.425	63.857.521	59.213.003
2	INVESTICIJE	38.541.616	37.830.673	38.793.772	36.289.925	37.434.308
3	NAPLATIVE USLUGE	1.856.968	1.395.480	2.055.983	1.474.533	1.585.635
UKUPNO (1+2+3)		102.820.112	92.994.339	105.192.179	101.621.979	98.232.945
	Amortizacija	89.618.653	89.904.961	93.234.738	97.338.654	107.830.651
	Trošak zaposlenika	169.199.634	201.762.100	146.887.712	150.891.273	157.603.897
SVEUKUPNO		361.638.399	384.661.400	345.314.629	349.851.906	363.667.493

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

U tablici su prikazani troškovi koji se odnose na distribucijsko područje Elektrodalmacija čija je osnovna djelatnost distribucija električne energije. Distribucijsko područje Elektrodalmacija u sveukupne troškove svrstava troškove redovnog poslovanja, troškove investicija, troškove naplativih usluga, amortizaciju i trošak zaposlenika. Troškovi redovnog poslovanja sadržavaju direktne troškove osnovne djelatnosti, troškove održavanja energetskih objekata i opće troškove poslovanja. Na troškove redovnog poslovanja dodaju se troškovi investicija i naplativih usluga, amortizacija i troškovi zaposlenika u poduzeću. U tablici se može uočiti kako u razdoblju od 2012.-2016. godine najveći trošak predstavljaju troškovi zaposlenika, zatim troškovi amortizacije, troškovi redovnog poslovanja, zatim slijede investicije te najmanji trošak predstavljaju naplative usluge. U 2016. godini ukupni troškovi u poduzeću iznose 98.232.945 kn, s tim da troškovi redovnog poslovanja iznose 59.213.003 kn, troškovi investicija 37.434.308 kn te troškovi naplativih usluga 1.585.635 kn. Kada se ukupnim troškovima doda amortizacija i trošak zaposlenika dobiju se sveukupni troškovi koji su u 2016. godini iznosili 363.667.493 kn.



Grafikon 1: Prikaz troškova poslovanja od 2012.-2016.

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Na grafikonu je prikazan trend kretanja troškova u razdoblju od 2012. do 2015. godine. Može se uočiti kako su troškovi bili najveći u 2013. godine kada su iznosili 384.661.400 kuna, a najmanji u 2014. godini kada su iznosili 345.314.629 kuna. Od 2014. godine ukupni troškovi se kreću uzlaznom putanjom te su u 2016.godini ukupni troškovi iznosili 363.667.493 kuna.

U nastavku će biti prikazana struktura troškova redovnog poslovanja, troškova investicija i naplativih usluga.

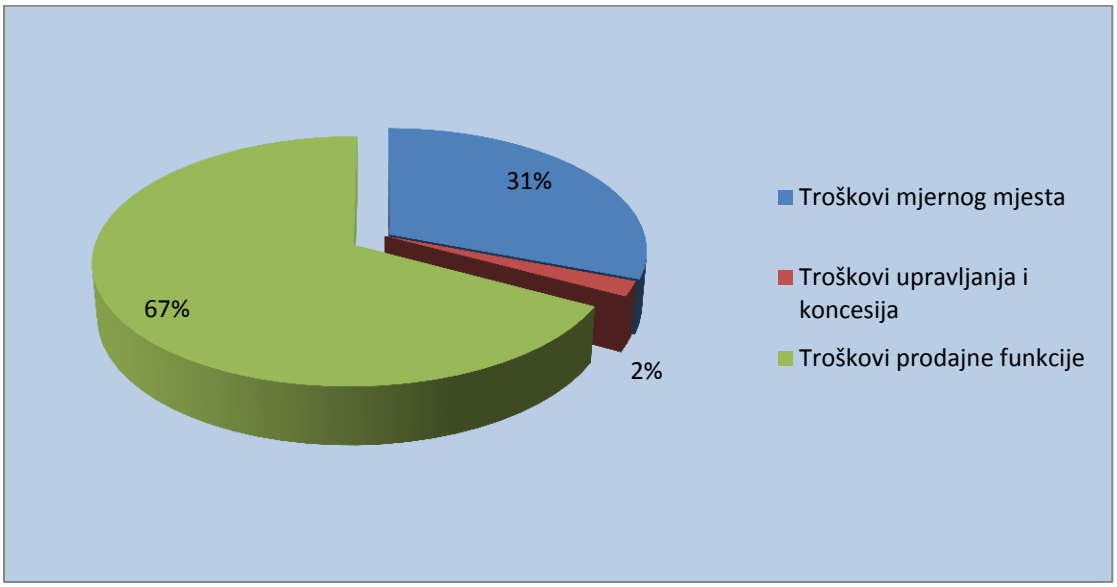
Tablica 13: Direktni troškovi osnovne djelatnosti

Organizacijska jedinica	Troškovi mjernog mjesta **(akt.110)**	Troškovi upravljanja i koncesija **(akt. 114 i 118)**	Troškovi prodajne funkcije **(akt.115)**				Direktni troškovi osnovne djelatnosti **(akt.11)**
			Troškovi šalterskog i blagajničkog poslovanja (akt.1152)	*Troškovi obračuna i naplate* (akt. 1153)	*Održavanje softwera za električnu energiju* (akt.1155 i 1156)	*Ukupno ostvarenje troškova prodajne funkcije*	
Odjel za zajedničke poslove	940					0	940
Odjel za informatičku potporu	16.645			288.713		288.713	305.358
Služba za razvoj i investicije	1.310					0	1.310
Služba za vođenje pogona		84.750				0	84.750
Služba za održavanje	264	132.686	0	0	0	0	132.950
Služba za mjerenje u obračun	2.595.816		57.943	560.456		618.399	3.214.215
Služba za potporne poslove	5.258					0	5.258
Služba za izgradnju	1.370					0	1.370
Odjel za opskrbu			193.638	6.425.542		6.619.180	6.619.180
UKUPNO SPLIT	2.621.604	217.436	251.581	7.274.711	0	7.526.292	10.365.332
Pogon Trogir	107.026	9.652		39.486		39.486	156.163
Pogon Sinj	217.679					0	217.679
Pogon Omiš	123.038			18.515		18.515	141.554
Pogon Makarska	39					0	39
Pogon Metković	195.982		1.183			1.183	197.165
Pogon Ploče	7.873	425				0	8.298

Pogon Imotski	113.373					0	113.373
Pogon Brač	28.365					0	28.365
Pogon Hvar	55.130		29.904			29.904	85.033
Pogon Vrgorac	19.424					0	19.424
UKUPNO DP	3.489.532	227.513	282.668	7.332.712	0	7.615.380	11.332.425

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

U tablici su prikazani direktni troškovi osnovne djelatnosti koji se sastoje od troškova mjernog mjesta, troškova upravljanja i koncesija, troškova prodajne funkcije koji sadržavaju troškove šalterskog i blagajničkog poslovanja, troškove obračuna i naplate te troškove održavanja softwera. Navedeni troškovi su raspoređeni s obzirom na službe i pogone u kojima su nastali. Pogon Split je ostvario najveće troškove osnovne djelatnosti u iznosu od 10.365.332 kn, dok je pogon Makarska ostvario najmanje troškova osnovne djelatnosti u iznosu od 39 kn. Unutar pogona Split, najveće troškove je ostvario Odjel za opskrbu, a najmanje troškove je ostvario odjel za zajedničke poslove.



Grafikon 2: Struktura direktnih troškova osnovne djelatnosti

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Na grafikonu je vidljivo da se najveći dio direktnih troškova osnovne djelatnosti u 2016. godini odnosi na troškove prodajne funkcije, odnosno 67% ukupnih direktnih troškova čine troškovi prodajne funkcije. Troškovi mjernog mjesta zauzimaju 31% direktnih troškova osnovne djelatnosti, a ostatak od 2% direktnih troškova osnovne djelatnosti se odnosi na troškove upravljanja i koncesija.

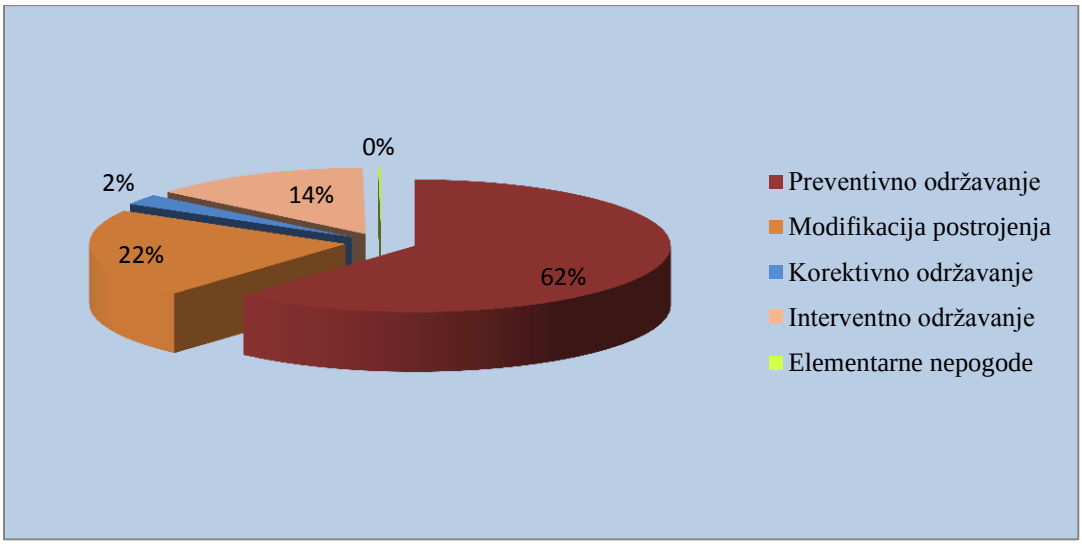
Tablica 14: Ostvareni troškovi održavanja prema vrsti održavanja

Organizacijska jedinica	Preventivno održavanje **(akt.121-124)**	Modifikacija postrojenja **(akt.125)**	Korektivno održavanje **(akt.126)**	Interventno održavanje **(akt.127)**	Element. nepogode **(akt.128)**	Troškovi održavanja prema vrsti održavanja
Odjel za zajedničke poslove	2.655					2.655
Odjel za informatičku potporu	2.310					2.310
Služba za razvoj i investicije	16.602	8.627	370	5.763		31.362
Služba za vođenje pogona	695.719	631.072	61.138	106.098		1.494.027
Služba za održavanje	6.740.238	2.332.064	322.629	1.918.028	700	11.313.659
Služba za mjerenje i obračun						0
Služba za potporne poslove	1.200			2.800		4.000
Služba za izgradnju	83.133	3.074		6.595		92.803
Odjel za opskrbu						0
UKUPNO SPLIT	7.541.856	2.974.838	384.137	2.039.284	700	12.940.815
Pogon Trogir	622.355			206.482		828.837
Pogon Sinj	2.123.714	430.081	11.033	150.905		2.715.732
Pogon Omiš	496.265	292.126	42.500	230.549		1.061.440
Pogon Makarska	362.864	488.877	55.954	127.313		1.035.009
Pogon Metković	544.685	160.306	36.658	75.689		817.338
Pogon Ploče	223.090	292.571	8.733	20.788		545.182
Pogon Imotski	1.247.971	56.472	31.416	210.388		1.546.247
Pogon Brač	343.692	268.707		212.985		825.384
Pogon Hvar	817.992	223.052	44.365	35.450	45.097	1.165.957
Pogon Vrgorac	390.840		686	4.720		396.245
UKUPNO DP	14.715.324	5.187.030	615.482	3.314.552	45.797	23.878.186

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Troškovi održavanja prema vrsti održavanja se u poduzeću Elektrodalmacija dijele na troškove preventivnog održavanja, modifikacije postrojenja, korektivnog održavanja, interventnog održavanje i elementarne nepogode. U tablici su prikazane pojedine organizacijske jedinice i visina troškova održavanja koje su ostvarile. I u ovom slučaju pogon Split je ostvario najveće troškove koji iznose u ukupnom iznosu 12.940.815 kn, a najveći dio se odnosi na troškove preventivnog održavanja koji iznose 7.541.856 kn. Pogon Vrgorac je ostvario najmanje troškove koji iznose 396.245 kn, a može se uočiti da navedeni pogon nije imao nikakve troškove modifikacije postrojenja i elementarnih nepogoda. Kada se promatra samo Split i troškove koji su nastali u sjedištu, može se uočiti kako Služba za mjerenje i obračun i Odjel za opskrbu nisu ostvarile nikakav trošak održavanja. S druge strane, Služba za održavanje je ostvarila gotovo sve troškove koji se odnose na sjedište Split, a ti troškovi

iznose čak 11.313.659 kn. Tome u prilog ide činjenica što je upravo ova služba zadužena za aktivnosti održavanja unutar distribucijskog područja Elektrodalmacija.



Grafikon 3: Struktura troškova održavanja prema vrsti održavanja
Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Na grafikonu je vidljivo da u 2016. godini najveći dio troškova održavanja zauzimaju troškovi preventivnog održavanja u postotku od 62%. Nakon njih slijede troškovi modifikacije postrojenja od 22%, troškovi interventnog održavanja od 14% te troškovi korektivnog održavanja od 2% od ukupnih troškova održavanja. Troškovi elementarnih nepogoda zauzimaju neznatan dio te u strukturi ne predstavljaju značajan trošak pa su zaokruženi na 0%.

Tablica 15: Opći troškovi poslovanja

Organizacijska jedinica	Opći troškovi poslovanja
Odjel za zajedničke poslove	2.512.704
Odjel za informatičku potporu	128.725
Služba za razvoj i investicije	840.073
Služba za vođenje pogona	1.147.364
Služba za održavanje	4.599.445
Služba za mjerenje u obračun	534.164
Služba za potporne poslove	3.084.914
Služba za izgradnju	1.405.867
Odjel za opskrbu	657.836
UKUPNO SPLIT	14.911.093
Pogon Trogir	1.148.815
Pogon Sinj	1.461.890
Pogon Omiš	1.076.239
Pogon Makarska	834.491

Pogon Metković	829.121
Pogon Ploče	586.254
Pogon Imotski	1.205.921
Pogon Brač	738.009
Pogon Hvar	664.567
Pogon Vrgorac	545.992
UKUPNO DP	24.002.392

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

S obzirom da se opći troškovi poslovanja sastoje od brojnih aktivnosti i troškova koji su vezani za njih, u ovoj tablici su prikazani samo konačni iznosi općih troškova poslovanja koji se odnose na pojedine odjele i pogone. Ukupni opći troškovi poslovanja za cijelo distribucijsko područje iznose 24.002.392 kn. Najveći dio općih troškova poslovanja odnosi se na pogon Split te nakon toga po visini troškova slijedi pogon Imotski čiji opći troškovi poslovanja iznose 1.205.921 kn. Najmanji dio općih troškova poslovanja se odnosi na pogon Vrgorac čiji opći troškovi poslovanja iznose 545.992 kn.

U sljedećoj tablici su prikazani svi opći troškovi poslovanja koji su podijeljeni s obzirom na mogućnost kontrole, odnosno upravljanja na upravljive, neupravljive i djelomično upravljive troškove.

Tablica 16: Raspored općih troškova poslovanja s obzirom na mogućnost upravljanja

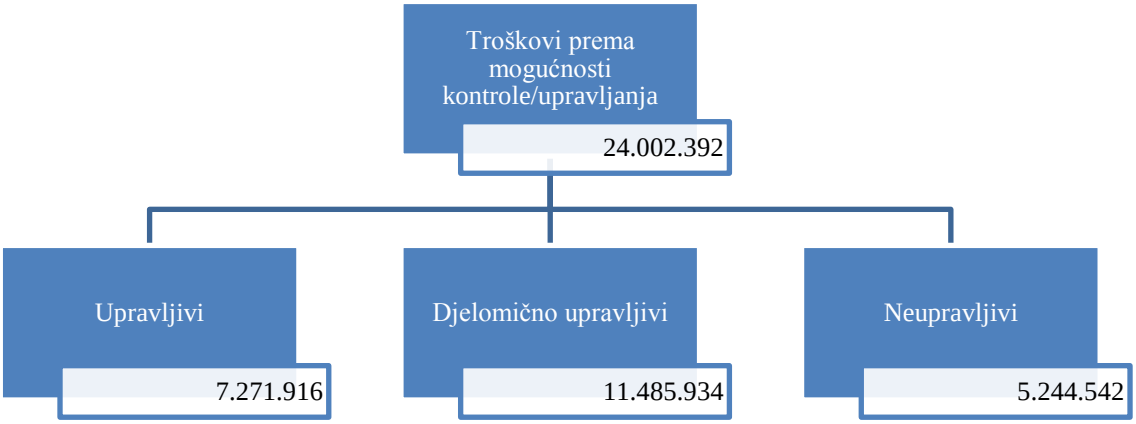
Šifra aktivnosti	Opis aktivnosti	Ostvareni troškovi	Troškovi po upravljanju
1311	Naknade troškova osoblju	300	DU
13135	Tr. soc. skrbi za zaposl. (i akt.13134 i 13136)	188.350	U
13157	Stručno usavrš.utvrđ.pravilnicima i zakon.prop.	81.433	N
13158	Stručno usavrš. utvrđeno pravilnicima	39.030	DU
1315,1314	Obuka osoblja-ostalo	83.362	U
∑ 1315	Obuka osoblja	203.825	
1316	Troškovi ostvarivanja standarda zaposlenih	5.600	U
1317	Troškovi zaštite na radu	1.485.276	DU
1319	Alati i strojevi	657.394	U
1320	Uredski materijal	648.010	U
1321	Uredska oprema	145.381	U
13221	Troškovi telefona i telefaksa	462.752	U
13222	Troškovi mobilnog telefoniranja	359.027	U
13223	Zakup telekomunikacijskog voda	51.847	DU
13224	Internet priključci	458	DU
∑ 1322	Troškovi telekomunikacijskih usluga	874.085	
1323	Poštanske i dostavljačke usluge	62.804	DU
1324	Rasvjeta i grijanje	2.124.711	DU
13251	Održavanje i popravci (i akt. 13255 i 13256)	602.890	DU
13252	Komunalne usluge	1.053.562	DU
13253	Čišćenje	485.137	DU
13254	Ukraš.ured.prostorija,posl.zgrada i okoliša	46.314	U

∑ 1325	Održavanje i popravak nekretnina	2.187.902	
1326	Održavanje računarske opreme	401.017	DU
13271	Tr. Izdavanja glasila i publikacija	6.220	U
13273	Pretpl. na dnevni tisak, elektr. medije i tr. oglaš.	56.621	U
13274	Tr. oglašavanja za postupak javne nabave	0	DU
1327	Tr. štampanja i informiranja-ostalo	8.550	U
∑ 1327	Troškovi štampanja i informiranja	71.391	
13283	Najam nekretnina	929.632	DU
1329	Troškovi zaštite	2.074.276	DU
13311	Autorski honorari	38.168	U
13312	Usluge agencija	0	U
13315	Administ., advokatski i sudski troškovi	262.302	DU
∑ 1331	Naknade za profesionalne usluge	300.470	
13332	Usluge platnog prometa	81.952	N
1334	Troškovi zaštite okoline	143.412	N
1335	Premije osiguranja	45.015	DU
13361	Vodoprivredna naknada	683.382	N
13362	Komunalna naknada	2.803.077	N
13363	Naknada za općekorisne funkcije šuma	0	N
13364	Direktna spomenička renta	14.424	N
13365	Radijske frekvencije	112.792	N
13366	Članarine poslovnim udruženjima	66.143	DU
13368	Tr. naknade za obavljanje usluge stamb. kredit.zaposl.	32.167	DU
13369	Naknada FINI za plaćanje računa za priključke	69.359	N
∑ 1336	Naknade i članarine	3.781.344	
13374	PDV za vlastitu potrošnju	0	DU
13375	Dopr.za zaj.pričuve za stanove i rad.prostor u vl.HEP-a	53.197	N
13378	PDV za primitke u naravi i ostalo	120.801	DU
13379	Trošarine na električnu energiju i plin	518.140	N
1337	Porezi i doprinosi-ostalo (općinski)	42.831	N
∑ 1337	Porezi i doprinosi	734.969	
1338	Nadzorni odbor i povjerenstva	1.388	DU
13391	Stipendije i potpore djeci umrlih radnika (i akt. 13392)	163.800	DU
13395	Stipendije i stručna praksa	82.853	U
∑ 1339	Stipendije i stručna praksa	246.653	
1341	Gorivo i mazivo	2.737.001	U
1342	Autogume	268.953	U
1343	Održavanje vozila	1.327.325	U
1344	Osiguranje vozila	298.144	DU
1345	Ostali troškovi	586.595	DU
1346	Ostali trošk.voznog parka - od 1.3.2012.	9.864	U
∑ 134	Vozni park	5.227.882	
1350	Restoran	458.516	DU
1360	Reprezentacija	118.791	U
1361	Neposlovni rashodi	0	U
1365	Troškovi restrukturiranja	0	DU
1370	Ostali troškovi poslovanja	0	U
1371	Naknada šteta pravnim i fizičkim osobama	611.219	N
1372	Održavanje tehničkih sustava zaštite	0	U
1373	Održavanje telekomunikacijske opreme	86.631	U
1374	Naknada za opterećivanje okoliša otpadom	0	N

1375	Darovanja u vrijednosti do 2% prihoda	0	U
13781	Oglašavanje javne nabave	74.870	DU
13784	Troškovi po rješenjima DKOM-a	29.325	N

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

U tablici su prikazani opći troškovi poslovanja koji su razvrstani s obzirom na mogućnost upravljanja njima. U teorijskom dijelu je objašnjena ova vrsta troškova, gdje su se troškovi dijelili s obzirom na mogućnost kontrole na kontrolabilne i nekontrolabilne. Distribucijsko područje Elektrodalmacija ove troškove naziva „troškovi po upravljanju“ i dijeli ih na upravljive, neupravljive i djelomično upravljive. Definicija upravljivih troškova odgovara napisanoj definiciji kontrolabilnih troškova za koje vrijedi da se mogu kontrolirati i da menadžer na njih ima utjecaj. S druge strane, neupravljivi troškovi su nekontrolabilni troškovi i menadžer na njih ne može utjecati. U distribucijskom području Elektrodalmacija se javlja još jedna vrsta troškova po upravljanju, a to su djelomično upravljivi troškovi na koje se može utjecati u maloj mjeri.



Slika 8: Troškovi prema mogućnosti upravljanja

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

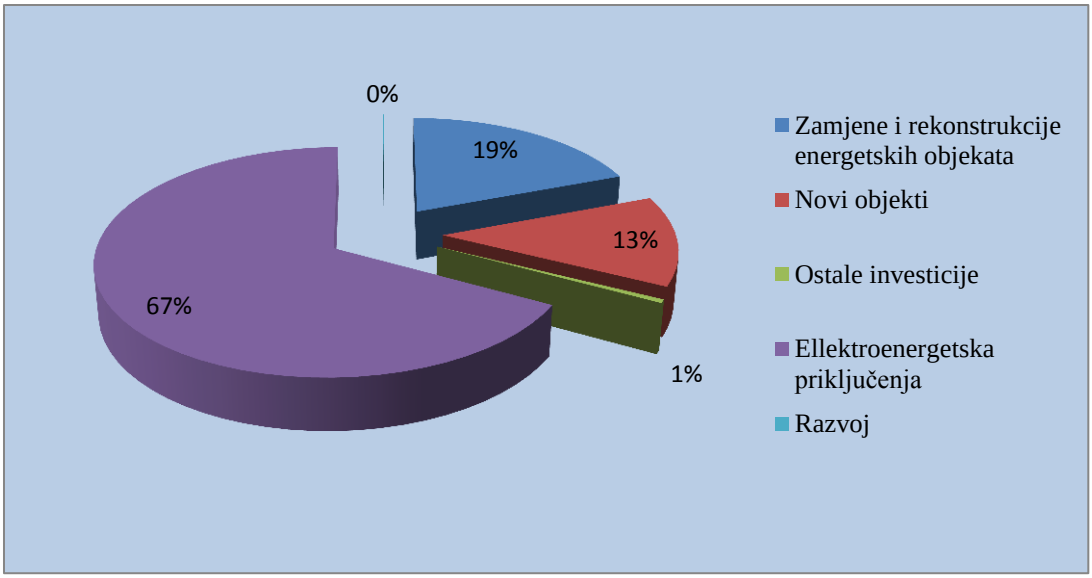
Na slici je prikazana podjela troškova prema mogućnosti upravljanja i njihovi iznosi. Djelomično upravljivi troškovi iznose 11.485.934 kn i čine najveći dio ovih troškova. Nakon njih slijede upravljivi troškovi koji iznose 7.271.916 kn te naposljetku i neupravljivi troškovi koji iznose samo 5.244.542 kn.

Tablica 17: Ostvareni troškovi na investicijama

Organizacijska jedinica	Zamjena i rekonstrukcija. energetskih objekata	Novi objekti	Ostale investicije	Elektronergetski uvjeti i priključenja	Razvoj	Ukupno
Odjel za zajedničke poslove	1.368			15.598		16.966
Odjel za informatičku potporu						0
Služba za razvoj i investicije	1.416.420	110.020		783.571		2.310.012
Služba za vođenje pogona		167.663	46.442	43.384		257.489
Služba za održavanje	1.145.601	3.793.799	10.798	13.513.599		18.463.797
Služba za mjerenje u obračun	161.875		1.464			163.339
Služba za potporne poslove						0
Služba za izgradnju						0
Odjel za opskrbu						0
UKUPNO SPLIT	2.725.264	4.071.482	58.704	14.356.153		21.211.603
Pogon Trogir	162.905	1.137		1.876.647		2.040.690
Pogon Sinj	858.793	123.681		1.201.487		2.183.962
Pogon Omiš	442.806	87.410	8.832	830.367		1.369.414
Pogon Makarska	142.356		99.967	1.313.212		1.555.535
Pogon Metković	397.127	310.678		1.064.140		1.771.945
Pogon Ploče	1.814.329		20.940	318.999	39.158	2.193.426
Pogon Imotski	205.353	32.956		1.078.056		1.316.365
Pogon Brač	39.947	239.855		1.763.434		2.043.236
Pogon Hvar				1.235.730		1.235.730
Pogon Vrgorac	436.638			75.766		512.404
UKUPNO DP	7.225.518	4.867.199	188.444	25.113.990	39.158	37.434.308

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Troškovi investicija se sastoje od troškova zamjene i rekonstrukcije energetskih objekata, troškova novih objekata, troškova elektroenergetskih uvjeta i priključenja, troškova razvoja i troškova ostalih investicija. Troškovi priprema investicija, revitalizacije energetskih objekata te sanacije i obnove ratnih šteta su navedeni u izvještajima od poduzeća i iznose nula, no zbog preglednosti nisu navedeni u tablici, jer za njih u navedenom razdoblju nisu ostvareni nikakvi troškovi. Ukupni troškovi ostvareni na investicijama iznose 37.434.308 kn, a najviše troškova je ostvario sjedišni pogon Split u iznosu od 21.211.603 kn. Od ostalih pogona najveće troškove na investicijama je ostvario pogon Ploče čiji troškovi iznose 2.193.426 kn, dok je najmanje troškove na investicijama ostvario pogon Vrgorac čiji troškovi iznose 512.404 kn.



Grafikon 4: Struktura investicija za I.-XII.2016.

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Na grafikonu je prikazana struktura investicija za 2016. godinu. Troškovi elektroenergetskih priključenja zauzimaju čak 67% ukupnih troškova ostvarenih na investicijama. Nakon njih slijede troškovi zamjene i rekonstrukcije energetskih objekata koji čine 19% ukupnih troškova ostvarenih na investicijama. Novi objekti zauzimaju 13%, a ostale investicije 1% ukupnih troškova ostvarenih na investicijama. Troškovi razvoja zauzimaju neznatan dio koji je zaokružen na 0% , jer ti troškovi iznose samo 39.158 kuna.

Tablica 18: Prihod i troškovi na investicijama u vlastitoj režiji za 2016. godinu

Organizacijska jedinica	Ukupni prihod od investicija u vlastitoj režiji	Troškovi materijala	Prihod - troškovi materijala	Troškovi zaposlenih	Ukupni troškovi	Prihod – ukupni troškovi
Ukupno Split	26.064.082	21.211.603	4.852.480	6.753.593	27.965.196	-1.901.113
Pogon Trogir	6.769.977	2.040.690	4.729.288	30.284	2.070.973	4.699.004
Pogon Sinj	3.415.581	2.183.962	1.231.619	184.585	2.368.547	1.047.034
Pogon Omiš	2.488.502	1.369.414	1.119.088	158.380	1.527.794	960.708
Pogon Makarska	3.551.621	1.555.535	1.996.086		1.555.535	1.996.086
Pogon Metković	1.951.049	1.771.945	179.104	203.163	1.975.108	-24.059
Pogon Ploče	3.274.091	2.193.426	1.080.665	513.277	2.706.703	567.388
Pogon Imotski	2.604.547	1.316.365	1.288.182	385.502	1.701.867	902.680
Pogon Brač	5.964.560	2.043.236	3.921.324		2.043.236	3.921.324
Pogon Hvar	1.066.309	1.235.730	-169.421		1.235.730	-169.421
Pogon Vrgorac	192.822	512.404	-319.582		512.404	-319.582
UKUPNO DP	57.343.141	37.434.308	19.908.833	8.228.785	45.663.093	11.680.048

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

U tablici su prikazani prihod i troškovi na investicijama sa troškovima zaposlenika. Ukupni prihod od investicija u vlastitoj režiji iznosi 57.434.141 kn i knjiži se na konto 751- Prihodi od prodaje usluga. Troškovi materijala iznose 37.434.308 kn i predstavljaju aktivnost pod rednim brojem 2, odnosno to su oni troškovi na investicijama koji su upotrijebljeni za materijal. Kada se oduzme ukupni prihod od investicija i troškovi materijala dobije se prihod koji u 2016. godini iznosi 19.908.833 kn. Ako izračunatim prihodima dodamo troškove zaposlenih taj se prihod smanjuje na 11.680.048 kn. U tom slučaju središnji pogon Split će imati negativni financijski rezultat u iznosu od 1.901.113. Negativni financijski rezultat imaju i pogoni Metković, Hvar i Vrgorac.

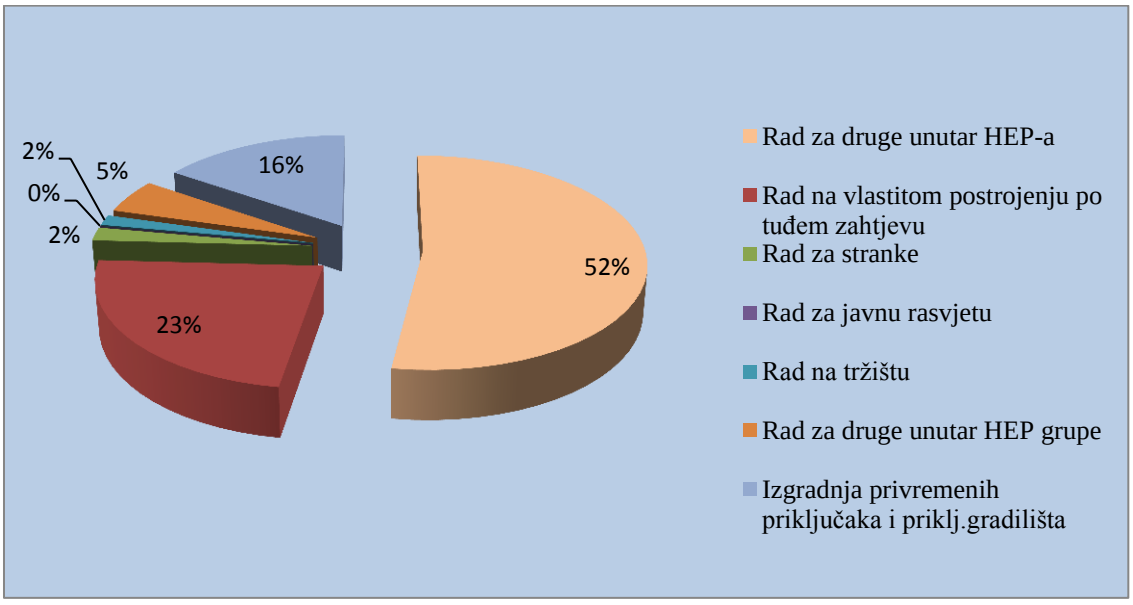
Tablica 19: Ostvareni troškovi na naplativim uslugama

Organizacijska jedinica	Rad za druge unutar HEP-a	Rad na vlastitom postrojenju po tuđem zahtjevu	Rad za stranke	Rad za javnu rasvjetu	Rad na tržištu	Rad za druge unutar HEP grupe	Izgradnja Privremenih priključaka	Ukupno
Odjel za zajedničke poslove					17.782			17.782
Odjel za informatičku potporu								0
Služba za razvoj i investicije			30.500					30.500
Služba za vođenje pogona		5.557						5.557
Služba za održavanje	0	298.357	0	0	0	0	3.690	302.047
Služba za mjerenje u obračun		8.075				73.211	1.010	82.296
Služba za potporne poslove								0
Služba za izgradnju	831.711				2.075	8.313	125.136	967.235
Odjel za opskrbu					27			27
UKUPNO SPLIT	831.711	311.988	30.500	0	19.884	81.524	129.837	1.405.444
Pogon Trogir		26.278	111		117		26.494	53.000
Pogon Sinj					1.149		3.148	4.297
Pogon Omiš					138		21.784	21.922
Pogon Makarska					817		28.166	28.982
Pogon Metković		12.955	706		567			14.228
Pogon Ploče					31		25.015	25.046

Pogon Imotski		19.515			851		1.560	21.926
Pogon Brač			521		554		8.095	9.170
Pogon Hvar					155		1.213	1.368
Pogon Vrgorac					253			253
UKUPNO DP	831.711	370.736	31.838	0	24.514	81.524	245.312	1.585.635

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Ukupni troškovi na naplativim uslugama se sastoje od troškova rada za druge unutar HEP-a, rada na vlastitom postrojenju po tuđem zahtjevu, rada za stranke, rada za javnu rasvjetu, rada na tržištu, rada za druge unutar HEP grupe i izgradnje privremenih priključaka. Ukupni troškovi distribucijskog područja za naplative usluge iznose 1.585.635 kn, a najveći dio zauzima sjedišni pogon Split sa 1.405.444 kn troška na naplativim uslugama. U sjedišnom pogonu Split najveće troškove je generirala služba za izgradnju koja je ostvarila troškove u iznosu od 967.235 kn, dok s druge strane odjel za informatičku potporu i služba za potporne poslove nisu ostvarili nimalo troška na naplativim uslugama. Od ostalih pogona najveći dio zauzima pogon Trogir čiji troškovi iznose 53.000 kn, a najmanji dio zauzima pogon Vrgorac koji je ostvario troškove samo za rad na tržištu, a ti troškovi iznose 253 kn.



Grafikon 5: Struktura troškova naplativih usluga

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Na grafikonu je vidljivo da se najveći udio u troškovima naplativih usluga odnosi na troškove rada za druge unutar HEP-a koji čine 52% ukupnih troškova naplativih usluga. Troškovi rada na vlastitom postrojenju po tuđem zahtjevu čine 23% ukupnih troškova naplativih usluga.

Sljedeći značajan udio čine troškovi izgradnje privremenih priključaka i gradilišta te oni zauzimaju 16% ukupnih troškova naplativih usluga. Ostali troškovi zauzimaju neznatan dio, a to su: troškovi rada za druge unutar HEP grupe (5%), troškovi rada na tržištu (2%), troškovi rada za stranke (2%) te troškovi rada za javnu rasvjetu koji čine 0% ukupnih troškova naplativih usluga, odnosno 0 kuna.

5.6. Usporedba redovnih troškova poslovanja s planovima

Planiranje troškova u poduzeću podrazumijeva postupak utvrđivanja troškova za nadolazeće razdoblje. U nastavku će biti prikazani troškovi redovnog poslovanja s obzirom na poslovanje u prethodnoj godini i troškovi s obzirom na planirano poslovanje. Zato je vrlo korisno troškove planirati te nadzirati njihovo ostvarenje na razini poslovnih jedinica, specificirati ih po vrstama, proizvodima, uslugama, kupcima, ali i pojedinim centrima odgovornosti.

U tablici su prikazani troškovi, odnosno aktivnosti troškova redovnog poslovanja za 2015. i 2016. godinu, njihove apsolutne i relativne promjene koristeći postupke horizontalne analize, te udjeli pojedinih troškova, odnosno aktivnosti u ukupnim troškovima redovnog poslovanja koristeći vertikalnu analizu.

Tablica 20: : Ukupni troškovi redovnog poslovanja u usporedbi s prethodnom godinom

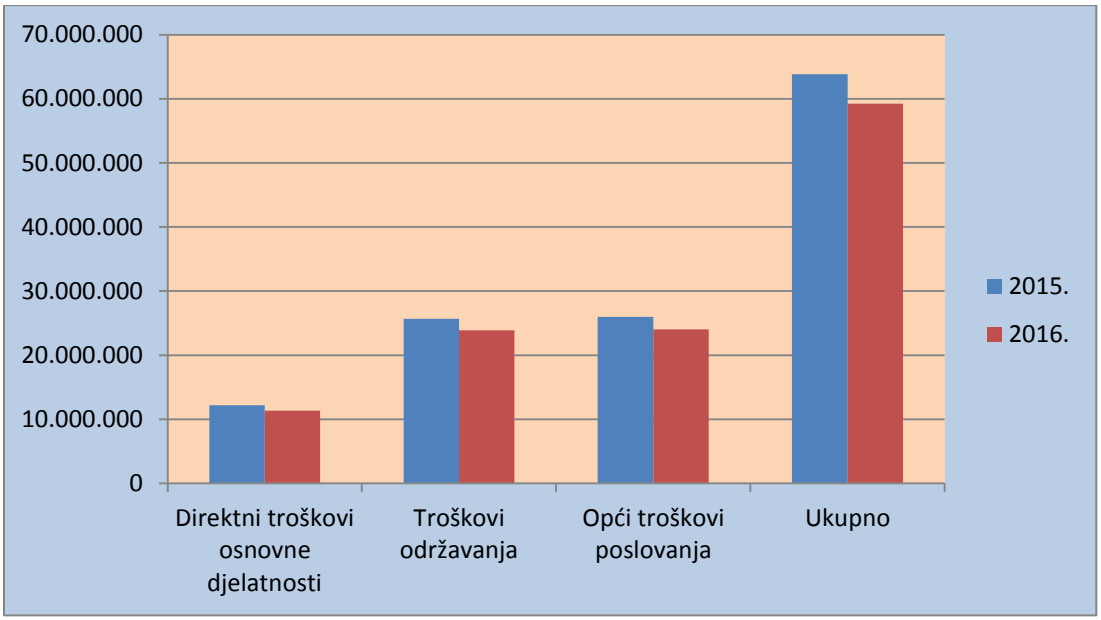
Vrsta troška	2015.	2016.	Apsolutna promjena	Relativna promjena	Udjeli u 2015.	Udjeli u 2016.
Direktni troškovi poslovanja	12.196.641	11.332.425	-864.216	-7,09%	19,10%	19,14%
Troškovi održavanja	25.688.443	23.878.186	-1.810.257	-7,05%	40,23%	40,33%
Opći troškovi poslovanja	25.968.122	24.002.392	-1.965.730	-7,56%	40,67%	40,53%
Ukupno	63.853.206	59.213.003	-4.640.203	-7,27%	100,00%	100,00%

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

U ukupnim troškovima redovnog poslovanja najveći udio u obje godine zauzimaju opći troškovi poslovanja, čiji udio u 2015. godini iznosi 40,67%, a u 2015. godini taj udio bilježi mali pad i iznosi 40,53%. Nakon njih slijede troškovi održavanja koji u 2015. godini čine 40,23% ukupnih troškova redovnog poslovanja, a u 2016. godini dolazi do malog povećanja udjela. Najmanji udio u ukupnim troškovima čine direktni troškovi poslovanja, čiji udio u 2015. godini iznosi 19,10%, a u 2016. godini 19,14%.

U 2016. godini u odnosu na 2015. distribucijsko područje bilježi smanjenje troškova redovnog poslovanja za 4.640.203 kn, odnosno 7,27%. Smanjile su se sve tri aktivnosti redovnog poslovanja, a

najveće smanjenje u apsolutnom iznosu bilježe opći troškovi poslovanja koji su se smanjili za 1.965.730 kn, odnosno 7,56%. Nakon njih slijede troškovi održavanja koji bilježe pad u iznosu od 1.810.257 kn, odnosno 7,05% te na kraju direktni troškovi poslovanja koji su se smanjili za 864.216 kn, odnosno 7,09%.



Grafikon 6: Troškovi redovnog poslovanja u usporedbi s prethodnom godinom

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Na grafikonu je prikazana struktura troškova redovnog poslovanja distribucijskog područja Elektrodalmacija, te se može vidjeti da je u 2015. godini suma svih troškova veća od sume svih troškova u 2016. godini. Iako nisu sve manje aktivnosti pojedinih troškova bilježile pad, aktivnosti koje su bilježile pad su imale veće apsolutne i relativne promjene što ide u prilog činjenici da su u konačnici ukupni troškovi redovnog poslovanja manji u 2016. godini. U obje promatrane godine najveći troškovi su opći troškovi poslovanja zbog visokih troškova voznog parka i troškova naknada i članarina.

Nakon analize ukupnih troškova redovnog poslovanja distribucijskog područja Elektrodalmacija, slijedi analiza svakog pojedinačnog troška, odnosno njegovih sastavnih dijelova. U tablici će biti prikazani direktni troškovi poslovanja, promjena direktnih troškova. u 2016. godini, te udjeli za svaku godinu.

Tablica 21: Usporedba direktnih troškova poslovanja s prethodnom godinom

Aktivnost	2015.	2016.	Apsolutna promjena	Relativna promjena	Udjeli u 2015.	Udjeli u 2016.
Troškovi mjernog mjesta	4.244.640	3.489.532	-755.108	-17,79%	34,80%	30,79%
Troškovi upravljanja i koncesija	287.503	227.513	-59.990	-20,86%	2,36%	2,01%
Troškovi prodajne funkcije	7.664.498	7.615.380	-49.118	-0,64%	62,84%	67,20%
Ukupno	12.196.641	11.332.425	-864.216	-7,09%	100,00%	100,00%

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

U ukupnim direktnim troškovima poslovanja najveći udio zauzimaju troškovi prodajne funkcije (62,84% u 2015.godini i 67,20% u 2016.godini). Nakon njih slijede troškovi mjernog mjesta (34,80% u 2015. godini i 30,79% u 2016.godini) te kao zadnji javljaju se troškovi upravljanja i koncesija na koje otpada 2,36% u 2015.godini i 2,01% u 2016.godini.

Analizom direktnih troškova poslovanja najveće postotno smanjenje u 2016. godini u odnosu na prethodnu godinu razvidno je kod troškova upravljanja i koncesija (20,86%). Najveća apsolutna promjena vidljiva je kod troškova mjernog mjesta koji su se u 2016. godini smanjili za 755.108 kn u odnosu na prethodnu godinu.

Tablica 22: Usporedba troškova održavanja s prethodnom godinom

Aktivnost	2015.	2016.	Apsolutna promjena	Relativna promjena	Udjeli u 2015.	Udjeli u 2016.
Preventivno održavanje	15.612.287	14.715.324	-896.963	-5,75%	60,78%	61,63%
Modifikacija postrojenja	4.244.994	5.187.030	942.036	22,19%	16,52%	21,72%
Korektivno održavanje	705.058	615.482	-89.576	-12,70%	2,74%	2,58%
Interventno održavanje	4.022.058	3.314.552	-707.506	-17,59%	15,66%	13,88%
Elementarna nepogoda	1.104.047	45.797	-1.058.250	-95,85%	4,30%	0,19%
Ukupno	25.688.443	23.878.186	-1.810.257	-7,05%	100,00%	100,00%

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

U tablici je vidljivo da najveći udio u troškovima održavanja imaju troškovi preventivnog održavanja kojih u 2015.godini ima 60,78%, a u 2016. godini taj udio raste na 61,63%. Troškovi elementarnih nepogoda imaju najmanje udjele u promatrane dvije godine, koji u 2015. godini iznosi 4,30%, a u 2016. godini taj udio pada na samo 0,19%.

Troškovi modifikacije postrojenja su jedini zabilježili rast u 2016. godini te su povećali za 22,19%, odnosno 942.036 kn. Ostali troškovi su zabilježili pad u 2016.godini, a najveći pad bilježe troškovi elementarne nepogode koji su se smanjili za čak 95,85%, odnosno 1.058.250 kn.

Tablica 23: Usporedba općih troškova poslovanja s prethodnom godinom

Aktivnost	2015.	2016.	Apsolutna promjena	Relativna promjena	Udjeli u 2015.	Udjeli u 2016.
Naknade i troškovi socijalne skrbi	7.393	188.650	181.257	2451,74%	0,03%	0,79%
Obuka osoblja	162.975	203.825	40.850	25,07%	0,63%	0,85%
Ostvarivanje standarda zaposlenih	39.200	5.600	-33.600	-85,71%	0,15%	0,02%
Troškovi zaštite na radu	1.572.465	1.485.276	-87.189	-5,54%	6,06%	6,19%
Alati i strojevi	822.301	657.394	-164.907	-20,05%	3,17%	2,74%
Uredski materijal	518.871	648.010	129.139	24,89%	2,00%	2,70%
Uredska oprema	207.845	145.381	-62.464	-30,05%	0,80%	0,61%
Troškovi telekomunikacijskih usluga i opreme	919.119	874.085	-45.034	-4,90%	3,54%	3,64%
Poštanske i dostavljačke usluge	60.091	62.804	2.713	4,51%	0,23%	0,26%
Rasvjeta i grijanje	3.672.579	2.124.711	-1.547.868	-42,15%	14,14%	8,85%
Održavanje i popravak nekretnina	2.134.502	2.187.902	53.400	2,50%	8,22%	9,12%
Održavanje računarske opreme	726.421	401.017	-325.404	-44,80%	2,80%	1,67%
Troškovi štampanja i informiranja	80.090	71.391	-8.699	-10,86%	0,31%	0,30%
Najamnine	741.637	929.632	187.995	25,35%	2,86%	3,87%
Troškovi zaštite	1.880.284	2.074.276	193.992	10,32%	7,24%	8,64%
Naknade za profesionalne usluge	242.441	300.470	58.029	23,94%	0,93%	1,25%
Usluge platnog prometa	39.787	126.967	87.180	219,12%	0,15%	0,53%
Troškovi zaštite okoline	134.974	143.412	8.438	6,25%	0,52%	0,60%
Naknade i članarine	3.929.749	3.781.344	-148.405	-3,78%	15,13%	15,75%
Porezi i doprinosi	755.904	734.969	-20.935	-2,77%	2,91%	3,06%
Nadzorni odbor i povjerenstva	3.569	1.388	-2.181	-61,11%	0,01%	0,01%
Stipendije i stručna praksa	243.955	246.653	2.698	1,11%	0,94%	1,03%
Vozni park	6.059.973	5.227.882	-832.091	-13,73%	23,34%	21,78%
Restoran	441.428	458.516	17.088	3,87%	1,70%	1,91%
Reprezentacija	118.947	118.791	-156	-0,13%	0,46%	0,49%
Neposlovni rashodi	850	0	-850	-100,00%	0,00%	0,00%
Ostali troškovi	800	0	-800	-100,00%	0,00%	0,00%

poslovanja						
Naknada šteta pravnim i fizičkim osobama	250.618	611.219	360.601	143,88%	0,97%	2,55%
Održavanje telekomunikacijske opreme	46.813	86.631	39.818	85,06%	0,18%	0,36%
Oglašavanje javne nabave	85.771	74.870	-10.901	-12,71%	0,33%	0,31%
Troškovi po rješenjima DKOM-a	66.770	29.326	-37.444	-56,08%	0,26%	0,12%
Ukupno	25.968.122	24.002.392	-1.965.730	-7,57%	100,00%	100,00%

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

U tablici su navedeni svi opći troškovi poslovanja, njihove apsolutne i relativne promjene u 2016. godini u odnosu na 2015., te udjeli pojedinog troška u ukupnim općim troškovima poslovanja. Iz tablice je vidljivo da troškovi voznog parka kroz dva promatrana razdoblja u ukupnim troškovima poslovanja prelaze 20%. U 2015. godini imaju udio koji iznosi 23,34%, dok se u 2016. godini taj udio malo smanjio i iznosi 21,78%. Od ostalih stavki koje imaju značajan udio, odnosno udio veći od 5%, mogu se izdvojiti troškovi naknada i članarina, troškovi rasvjete i grijanja, troškovi održavanja i popravka nekretnina, troškovi zaštite te troškovi zaštite na radu. Ostali troškovi imaju neznatan udio u promatranim godinama, a kao troškovi koji imaju najmanji udio mogu se istaknuti troškovi nadzornog odbora i povjerenstva čiji udio u obje godine čine samo 0,01% ukupnih općih troškova poslovanja.

Iz navedenih izračuna može se zaključiti da je struktura općih troškova poslovanja smanjena za 7,57%, odnosno za 1.965.730 kn. Najveću apsolutnu promjenu bilježe troškovi rasvjete i grijanja koji su se u 2016. godini smanjili za 1.547.868 kn, odnosno 42,15%. Najmanju promjenu bilježe troškovi reprezentacije koji su se u 2016. godini smanjili za samo 156 kn, odnosno za 0,13%.

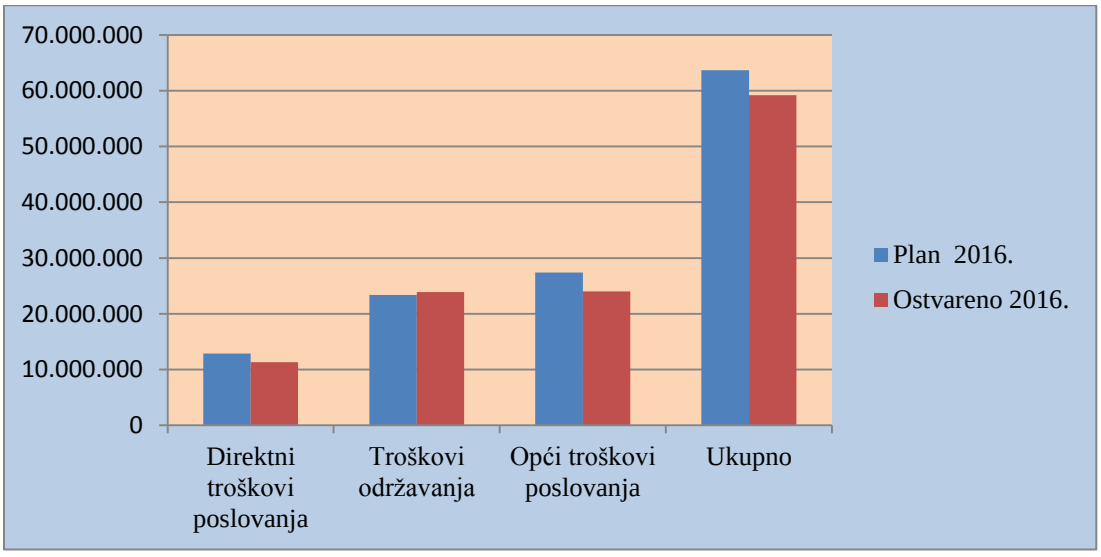
U sljedećoj tablici će biti prikazani planirani ukupni troškovi redovnog poslovanja i ostvareni troškovi redovnog poslovanja koji su ostvareni u Elektrodalmaciji.

Tablica 24: Ukupni troškovi redovnog poslovanja Elektrodalmacije u usporedbi s planom

Vrsta troška	Planirano 2016.	Ostvareno 2016.	Indeks Ostvareno/planirano	Odstupanje Povoljno/nepovoljno
Direktni troškovi poslovanja	12.880.405	11.332.425	87,98	1.547.980
Troškovi održavanja	23.391.711	23.878.186	102,08	(486.475)
Opći troškovi poslovanja	27.397.520	24.002.392	87,61	3.395.128
Ukupno	63.669.636	59.213.003	93,00	4.456.633

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

U tablici su navedeni troškovi redovnog poslovanja cijelog distribucijskog područja Elektrodalmacija. Ukupni troškovi redovnog poslovanja bilježe povoljno odstupanje, odnosno ostvareni troškovi u 2016.godini su manji od planiranih troškova za 4.456.633 kn, bez obzira što troškovi održavanja bilježe nepovoljno odstupanje u iznosu od 486.475 kn. U tablici je prikazan i indeks ostvarenih i planiranih troškova koji pokazuje odstupanje ostvarenih od planiranih troškova. Sve vrijednosti indeksa koje su manje od 100 znače povoljno odstupanje od planiranih troškova, a vrijednosti veće od 100 znače nepovoljno odstupanje od planiranih troškova. U tablici se može uočiti kako jedino troškovi održavanja imaju indeks veći od 100 i jedino ti troškovi imaju nepovoljno odstupanje od planiranih troškova, odnosno ostvareni troškovi su veći od planiranih troškova.



Grafikon 7: Ostvareni troškovi redovnog poslovanja u usporedbi s planom

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Na grafikonu je prikazana struktura troškova redovnog poslovanja u usporedbi s planom. Kao što je već prethodno navedeno i iščitano iz tablice, ostvareni ukupni troškovi redovnog poslovanja su manji od planiranih troškova za 2016. godinu bez obzira što su troškovi održavanja zabilježili negativno odstupanje od planiranih troškova održavanja. Tome u prilog ide činjenica što su direktni troškovi i opći troškovi poslovanja zabilježili povoljno odstupanje, odnosno bili su manji od planiranih troškova u 2016. godini.

U nastavku će biti prikazani troškovi redovnog poslovanja pojedinog pogona u usporedbi s planom kako bi se uočilo koji se pogoni ne pridržavaju zadanih planova.

Tablica 25: Troškovi redovnog poslovanja pogona Split u usporedbi sa planom

Vrsta troška	Planirano 2016.	Ostvareno 2016.	Indeks Ostvareno/Planirano	Odstupanje Povoljno/nepovoljno
Direktni troškovi poslovanja	12.685.725	10.365.332	81,71	2.320.393
Troškovi održavanja	12.923.433	12.940.815	100,13	(17.382)
Opći troškovi poslovanja	17.264.690	14.911.093	86,37	2.353.597
Ukupno	42.873.848	38.217.240	89,14	4.656.608

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Središnji pogon Split je ostvario povoljno odstupanje ukupno ostvarenih troškova u 2016. godini u odnosu na planirane troškove. Ostvareni ukupni troškovi su manji za čak 4.656.608 od planiranih za tu godinu. Jedino nepovoljno odstupanje je nastalo kod troškova održavanja koji su veći za 17.382 kn od planiranih, što se donekle moglo i očekivati, jer pogon Split ostvaruje najveće troškove pa njegovi troškovi najviše utječu na strukturu troškova cijelog distribucijskog područja Elektrodalmacija.

Tablica 26: Troškovi redovnog poslovanja pogona Trogir u usporedbi s planom

Vrsta troška	Planirano 2016.	Ostvareno 2016.	Indeks Ostvareno/planirano	Odstupanje Povoljno/nepovoljno
Direktni troškovi poslovanja	29.460	156.163	530,08	(126.703)
Troškovi održavanja	1.284.515	828.837	64,53	455.678
Opći troškovi poslovanja	915.812	1.148.815	125,44	(233.003)
Ukupno	2.229.787	2.133.815	95,70	95.972

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

U tablici su prikazani planirani i ostvareni troškovi pogona Trogir. Može se uočiti kako su ukupni troškovi redovnog poslovanja zabilježili povoljno odstupanje, odnosno ostvareni troškovi u 2016. godini su manji za 95.972 kn od planiranih troškova. U ovom slučaju dvije

od tri stavke su zabilježile negativno odstupanje, no povoljno odstupanje troškova održavanja je bilo u većem iznosu od direktnih i općih troškova poslovanja što je posljedično dovelo do povoljnih odstupanja ukupnih troškova redovnog poslovanja pogona Trogir.

Tablica 27: Troškovi redovnog poslovanja pogona Sinj u usporedbi s planom

Vrsta troška	Planirano 2016.	Ostvareno 2016.	Indeks Ostvareno/planirano	Odstupanje Povoljno/nepovoljno
Direktni troškovi poslovanja	33.220	217.679	655,26	(184.459)
Troškovi održavanja	1.764.903	2.715.732	153,87	(950.829)
Opći troškovi poslovanja	1.765.580	1.461.890	82,80	303.690
Ukupno	3.563.703	4.395.301	123,34	(831.598)

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

U tablici su prikazani planirani i ostvareni troškovi pogona Sinj. Pogon Sinj se nije pridržavao planova te je ostvario nepovoljno odstupanje u iznosu od 831.598 kn. Jedina stavka koja je zabilježila povoljno odstupanje su opći troškovi poslovanja, no iznos nepovoljnog odstupanja direktnih troškova poslovanja i troškova održavanja je bio veći i presudio ukupnom nepovoljnom odstupanju troškova ovog pogona.

Tablica 28: Troškovi redovnog poslovanja pogona Omiš u usporedbi s planom

Vrsta troška	Planirano 2016.	Ostvareno 2016.	Indeks Ostvareno/planirano	Odstupanje Povoljno/nepovoljno
Direktni troškovi poslovanja	21.760	141.554	650,52	(119.794)
Troškovi održavanja	1.215.590	1.061.440	87,32	154.150
Opći troškovi poslovanja	1.168.708	1.076.239	92,09	92.469
Ukupno	2.406.058	2.279.233	94,73	126.825

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Pogon Omiš je ostvario ukupno povoljno odstupanje, odnosno ukupni ostvareni troškovi redovnog poslovanja su manji za 126.825 kn od planiranih troškova za tu godinu. Jedino su direktni troškovi poslovanja zabilježili nepovoljno odstupanje koje iznosi 119.794 kn. Troškovi održavanja i opći troškovi poslovanja bilježe povoljno odstupanje od planiranih troškova.

Tablica 29: Troškovi redovnog poslovanja pogona Makarska u usporedbi s planom

Vrsta troška	Planirano 2016.	Ostvareno 2016.	Indeks Ostvareno/planirano	Odstupanje Povoljno/nepovoljno
Direktni troškovi poslovanja	24.360	39	0,16	24.321
Troškovi održavanja	937.801	1.035.009	110,37	(97.208)
Opći troškovi poslovanja	949.173	834.491	87,92	114.683
Ukupno	1.911.334	1.869.538	97,81	41.796

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Pogon Makarska je imao manje ostvarene troškove s obzirom na planirane u 2016. godini. Direktni troškovi poslovanja bilježe povoljno odstupanje od planiranih troškova, a troškovi održavanja bilježe nepovoljno odstupanje u iznosu od 97.208 kn.

Tablica 30: Troškovi redovnog poslovanja pogona Metković u usporedbi s planom

Vrsta troška	Planirano 2016.	Ostvareno 2016.	Indeks Ostvareno/planirano	Odstupanje Povoljno/nepovoljno
Direktni troškovi poslovanja	14.780	197.165	1334,00	(182.385)
Troškovi održavanja	948.244	817.338	86,19	130.906
Opći troškovi poslovanja	845.109	829.121	98,11	15.988
Ukupno	1.808.133	1.843.624	101,96	(35.491)

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Pogon Metković, kao i pogon Sinj, nije se pridržavao zacrtanih planova te ostvaruje nepovoljno odstupanje u iznosu od 35.491 kn. Može se uočiti kako samo direktni troškovi poslovanja bilježe nepovoljno odstupanje, no nepovoljno odstupanje u iznosu od 182.385 kn je veće od zbroja povoljnog odstupanja troškova održavanja i općih troškova poslovanja.

Tablica 31: Troškovi redovnog poslovanja pogona Ploče u usporedbi s planom

Vrsta troška	**Planirano 2016.**	**Ostvareno 2016.**	**Indeks Ostvareno/planirano**	**Odstupanje Povoljno/nepovoljno**
Direktni troškovi poslovanja	9.720	8.298	85,37	1.422
Troškovi održavanja	758.177	545.182	71,91	212.995
Opći troškovi poslovanja	663.755	586.254	88,32	77.501
Ukupno	1.431.652	1.139.734	79,61	291.918

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Pogon Ploče je jedini pogon koji je u cijelosti poslovao unutar zacrtanih planova. Sve stavke redovnog poslovanja bilježe povoljna odstupanja od zacrtanih planova, odnosno svi troškovi redovnog poslovanja su manji od planiranih troškova za 2016. godinu. S obzirom na navedeno i vrijednost svih indeksa je ispod 100.

Tablica 32: Troškovi redovnog poslovanja pogona Imotski u usporedbi s planom

Vrsta troška	Planirano 2016.	Ostvareno 2016.	Indeks Ostvareno/planirano	**Odstupanje Povoljno/nepovoljno**
Direktni troškovi poslovanja	23.360	113.373	485,33	(90.013)
Troškovi održavanja	1.347.175	1.546.247	114,78	(199.072)
Opći troškovi poslovanja	1.282.379	1.205.921	94,04	76.458
Ukupno	2.652.914	2.865.542	108,01	(212.628)

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Pogon Imotski se ne pridržava zacrtanih planova te su ukupni troškovi redovnog poslovanja veći za 212.628 kn od planiranih. Stoga je i ukupni indeks veći od 100 i označava loše poslovanje tog pogona. Jedino opći troškovi poslovanja imaju indeks manji od 100 i ostvaruju povoljno odstupanje od planova u iznosu od 76.458 kn.

Tablica 33: Troškovi redovnog poslovanja pogona Brač u usporedbi s planom

Vrsta troška	Planirano 2016.	Ostvareno 2016.	Indeks Ostvareno/planirano	Odstupanje Povoljno/nepovoljno
Direktni troškovi poslovanja	19.120	28.365	148,35	(9.245)
Troškovi održavanja	873.053	825.384	94,54	47.669
Opći troškovi poslovanja	859.366	738.009	85,88	121.357
Ukupno	1.751.539	1.591.758	90,88	159.781

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Pogon Brač posluje u skladu s planovima i ostvaruje manje troškove redovnog poslovanja u usporedbi s planiranim troškovima za 2016. godinu. Jedino nepovoljno odstupanje bilježe direktni troškovi poslovanja, koji su zapravo neznatni i iznose 9.245 kn. Troškovi održavanja i opći troškovi poslovanja bilježe povoljno odstupanje i na taj način utječu na sumu ukupnih troškova redovnog poslovanja.

Tablica 34: Troškovi redovnog poslovanja pogona Hvar u usporedbi s planom

Vrsta troška	Planirano 2016.	Ostvareno 2016.	Indeks Ostvareno/planirano	Odstupanje Povoljno/nepovoljno
Direktni troškovi poslovanja	13.540	85.033	628,02	(71.493)
Troškovi održavanja	747.734	1.165.957	155,93	(418.223)
Opći troškovi poslovanja	984.791	664.567	67,48	320.224
Ukupno	1.746.065	1.915.557	109,71	(169.492)

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Pogon Hvar ima nepovoljno odstupanje u gotovo svim stavkama, osim u općim troškovima poslovanja koji bilježe povoljno odstupanje u iznosu od 320.224 kn. Ukupno nepovoljno odstupanje od zacrtanih planova za taj pogon iznosi 169.492 kn.

Tablica 35: Troškovi redovnog poslovanja pogona Vrgorac u usporedbi s planom

Vrsta troška	Planirano 2016.	Ostvareno 2016.	Indeks Ostvareno/planirano	Odstupanje Povoljno/nepovoljno
Direktni troškovi poslovanja	5.360	19.424	362,39	(14.064)
Troškovi održavanja	591.086	396.245	67,04	194.841
Opći troškovi poslovanja	698.157	545.992	78,20	152.165
Ukupno	1.294.603	961.662	74,28	332.941

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

U tablici se može uočiti kako pogon Vrgorac posluje u skladu sa planom i kako su mu ukupni troškovi redovnog poslovanja manji za 332.941 kn od planiranih za tu godinu. Jedino nepovoljno odstupanje bilježe direktni troškovi poslovanja koji su veći od planiranih za 14.064 i njihov indeks odstupanja iznosi čak 362,39.

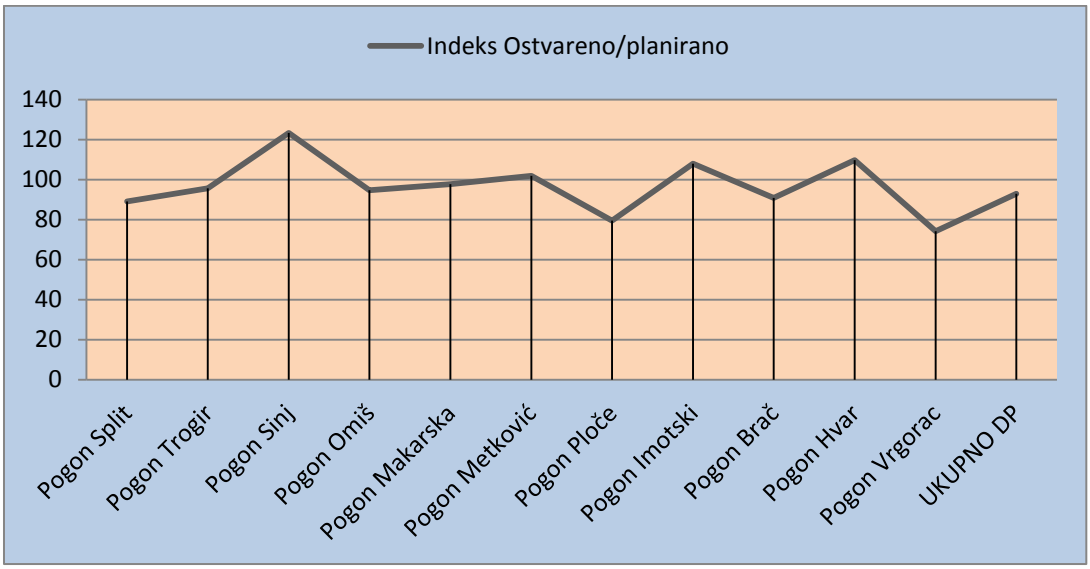
Tablica 36: Redovni troškovi poslovanja po organizacijskim jedinicama u usporedbi sa godišnjim planom

Organizacijska jedinica	Planirano 2016.	Ostvareno 2016.	Indeks Ostvareno/planirano	Odstupanje Povoljno/nepovoljno
Pogon Split	42.873.848	38.217.240	89,14	4.656.608
Pogon Trogir	2.229.787	2.133.815	95,70	95.972
Pogon Sinj	3.563.703	4.395.301	123,34	(831.598)
Pogon Omiš	2.406.058	2.279.233	94,73	126.825
Pogon Makarska	1.911.334	1.869.538	97,81	41.796
Pogon Metković	1.808.133	1.843.624	101,96	(35.491)
Pogon Ploče	1.431.652	1.139.734	79,61	291.918
Pogon Imotski	2.652.914	2.865.542	108,01	(212.628)
Pogon Brač	1.751.539	1.591.758	90,88	159.781
Pogon Hvar	1.746.065	1.915.557	109,71	(169.492)

Pogon Vrgorac	1.294.603	961.662	74,28	332.941
UKUPNO DP	63.669.636	59.213.003	93,00	4.456.633

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

U tablici su prikazani ukupni troškovi redovnog poslovanja u usporedbi s planom. Prethodno su prikazani pojedini troškovi redovnog poslovanja posebno za svaki pogon, a u ovoj tablici su sumirani iznosi svih troškova redovnog poslovanja za svaki pogon posebno. Na kraju tablice su prikazani ukupni ostvareni troškovi redovnog poslovanja u usporedbi s planom koji bilježe povoljno odstupanje u iznosu od 4.456.633 kn.



Grafikon 8: Prikaz indeksa ostvarenih i planiranih troškova

Izvor: Izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju distribucijskog područja Elektrodalmacija

Na grafikonu su prikazani svi pogoni i njihovi indeksi odstupanja od planiranih troškova. Može se uočiti kako cijelo distribucijsko područje Elektrodalmacija ima povoljan indeks, odnosno u sumi cijelo distribucijsko područje posluje u skladu sa planovima, odnosno ima povoljno odstupanje od godišnjeg plana. Ako se gleda svaki pogon pojedinačno, onda se može uočiti kako nisu svi pogoni poslovali u skladu s planovima. Među takvim pogonima su pogon Metković, pogon Imotski, pogon Hvar i naposljetku pogon Sinj koji se najmanje pridržavao zacrtanih planova što se tiče troškova redovnog poslovanja. U takvim situacijama potrebno je dobro ispitati sve troškove te poduzeti određene sankcije.

6. ZAKLJUČAK

Danas na tržištu, koje je vrlo nestabilno, treba obratiti pozornost na zahtjeve tržišta. Osnovni zadatak menadžmenta poduzeća ili poduzetnika jest prepoznati vlastitu prednost ili slabost te donijeti pravovremenu odluku i učinkovito je provesti. Razumijevanje računovodstvenog praćenja troškova uvelike ovisi o poznavanju same strukture troškova. Trošak je jedna od najznačajnijih računovodstveno - ekonomskih kategorija koja danas zauzima veliki dio fokusa. Troškove pronalazimo i u našem životu i imaju veliki utjecaj, tako mogu utjecati i na život poduzeća točnije na sam financijski rezultat poduzeća.

Upravljanje troškovima je dio općeg menadžmenta, a preventivno djelovanje s ciljem izbjegavanja kriznih situacija su odlike obrazovanog i motiviranog menadžmenta. U praksi se pokazalo da odgovorne osobe u tvrtkama, često ne znaju pravu strukturu troškova, kao ni razloge niti mjesto njihova nastajanja. Zato je vrlo korisno troškove planirati te nadzirati njihovo ostvarenje na razini poslovnih jedinica, specificirati ih po vrstama, proizvodima, uslugama, kupcima, ali i pojedinim centrima odgovornosti. Za uspješno poslovanje više nije dovoljno poznavanje tradicionalnih metoda stoga se razvijaju i suvremenije metode praćenja troškova od kojih se pojedine razmatraju u radu.

Sigurno je da razumijevanje troškova pridonosi boljem upravljanju i ostvarivanju poslovnih ciljeva, stoga upravljanje troškovima treba biti kontinuiran, ozbiljan i odgovoran proces. Najveće koristi proizlaze iz kontinuiranog upravljanja troškovima, stoga poduzeće ne smije zanemariti proces upravljanja troškovima u vremenima kad posluje dobro, jer se samo takvim pristupom može osigurati razvoj poslovanja i održavanje konkurentske pozicije.

U empirijskom dijelu rada je prikazano kako jedno javno poduzeće, u ovom slučaju distribucijsko područje, razvrstava troškove na pojedine organizacijske jedinice u kojima je trošak nastao, planira svoje troškove te kako se drži određenih planova.

Na kraju može se donijeti zaključak kako cijelo distribucijsko područje Elektrodalmacija posluje zadovoljavajuće. Prvo je prikazano izvješće o poslovanju, gdje je vidljivo da su ostvareni pozitivni financijski rezultati, te je putem pokazatelja ekonomičnosti dokazano kako distribucijsko područje ostvaruje više ukupnih prihoda od rashoda. Iako je ukupni pokazatelj ekonomičnosti veoma povoljan, distribucijsko područje treba poraditi na izvanrednim aktivnostima koje su pokazale nepovoljno kretanje u 2016. godini, odnosno izvanredni

rashodi su bili veći od izvanrednih prihoda. Nadalje, ono što se još može zaključiti je da planiranje troškova povoljno utječe na financijski rezultat, iako su određeni pogoni imali odstupanja pojedinih troškova redovnog poslovanja od zacrtanih planova, no suma ukupnih troškova u cijelom distribucijskom području je bila povoljna, odnosno bila je u skladu s planovima. Cjelokupno poslovanje je lošije u 2016. godini s obzirom na 2015., no suma ukupnih troškova redovnog poslovanja je bolja u 2016. godini. To zapravo znači da su ostali rashodi, kao i manji prihodi utjecali na lošiji financijski rezultat. Unatoč toj činjenici, distribucijsko područje Elektrodalmacija posluje vrlo dobro te se može zaključiti kako je razvrstavanje troškova po pojedinim organizacijskim jedinicama i planiranje troškova apokazalo povoljne rezultate.

SAŽETAK

Predmet rada je praćenje troškova poslovanja na primjeru distribucijskog područja Elektrodalmacija. Troškovi predstavljaju važnu ekonomsku kategoriju, odnosno resurse kojih se treba odreći da bi se postigao određeni cilj, a pojavljuju u svakom poslovnom i neposlovnom procesu. Upravljanje troškovima je bitna sastavnica svakog poslovnog subjekta, a same metode upravljanja troškovima neprestano se razvijaju kako bi pratile razvoj suvremenog tržišta i osigurale precizne informacije menadžerima. Javni sektor je podložan raznim manipulacijama, stoga je posebno važan nov javnu menadžment i njegov utjecaj na javni sektor. Središnji dio rada odnosi se na obuhvaćanje troškova u odabranom poduzeću, njihovu analizu, planiranje kao i utjecaj na konačan rezultat poslovanja.

Ključne riječi: troškovi, upravljanje troškovima, javni sektor, planiranje, rezultat poslovanja

SUMMARY

The subject of this paper is to monitor the cost of business on the example of the distribution area Elektrodalmacija. Expenditures represent an important economic category, resources that need to be abandoned to achieve a certain goal and appear in every business and non-business process. Cost management is an essential component of every business entity, and cost management methods are constantly evolving to track the development of the modern market and provide accurate information to managers. The public sector is subject to various manipulations, so new public management and its impact on the public sector are particularly important. The core part of the work involves covering costs in the selected company, their analysis, planning as well as impact on the ultimate result of the business.

Key words: costs, cost management, public sector, planning, business result

LITERATURA

1. Anthony, R. N., Reece, J. S. (2004): Računovodstvo – upravljačko i financijsko računovodstvo, RRiF Plus, Zagreb
2. Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb
3. Belak, V. (2005): Računovodstvene podloge za upravljanje troškovima, RRiF, br. 9, str. 54-62.
4. Belak, V. i dr. (2009): Računovodstvo proizvodnje, RRiF plus, Zagreb
5. Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M., (2015): Upravljačko računovodstvo-studija slučajeva, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
6. Buble, M. (2006): Osnove menadžmenta, Sinergija, Zagreb
7. Budak, J., Nestić, D. (2011): Deset tema o reformi jave uprave u Hrvatskoj, Ekonomski institut Zagreb
8. Cingula M., Klačmer, M. (2003): Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima, RRiF, br. 8., str. 20-25.
9. Drljača, M., (2004.): Metode upravljanja troškovima, Elektrika, br. 4., str. 16
10. Drury, C.(2000): Management & Cost Accounting, Business Press, London
11. Dugdale, D., Colwyn, T., Green, S. (2006): Contemporary Management Accounting Practices in UK Manufacturing, CIMA Publishing
12. Dunković, D. (2010): Kako unaprijediti upravljanje troškovima u poslovanju, RRiF, br. 8., str. 92-99.
13. Galić, Z. (2008): Strateško upravljanje troškovima, RRiF, Vol.10, Zagreb
14. Galić, P. K., Galić, Z. (2008): Određivanje ciljnih troškova u procesu razvoja novog proizvoda, RRiF, br. 10., str. 17-21.
15. Galić, P. K. (2012): Razvoj i primjena integriranih sustava za upravljanje troškovima u djelatnosti industrije, Split
16. Grubišić, D. (2007): Poslovna ekonomija, Ekonomski fakultet, Split
17. Gulin, D., Janković S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vlašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, RRiF, Zagreb
18. Hitlon, W.,R. (1997): Managerial accounting, The McGraw-Hill Companies, New York

19. Hočevar, M. (2008): Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (I.dio). RRiF, br. 5, str. 51-57.
20. Hočevar, M. (2008) Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (II.dio). RRiF, br. 6, str. 41-47.
21. Hoque, Z. (2003): Strategic management accounting: concepts, processes and issues, Pearson, Prentice Hall
22. Horngren, C., Datar, S., Foster, G. (2003), Cost Accounting, Prentice Hall, New Jersey
23. Interni dokument poduzeća (2016): Poslovni plan za 2016. godinu distribucijskog područja, Elektrodalmacija
24. Kaplan, R. S., Atkinson, A. (2014): Advanced management accounting, Pearson, Harlow
25. Kolar, I.; Koletnik, F. (2005.) Dugoročno upravljanje troškovima poduzeća. RRiF, br. 9, str. 45-54.
26. Markovski, S. (1983): Troškovi u poslovnom odlučivanju, Informator, Zagreb
27. Meigs, R., Meigs, W. (1999): Računovodstvo- temelj poslovnog odlučivanja, Mate, Zagreb
28. Narodne novine (2015): Zakon o proračunu, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 15
29. Narodne novine (2015): Strategija razvoja javne uprave za razdoblje od 2015. do 2020. godine, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 70
30. Pavić, I., Benić, Đ., Hashi, I. (2009): Mikroekonomija, Ekonomski fakultet, Split, str. 309.
31. Peršić, M. (2007): Model primjene obračuna po potpunim troškovima u hotelijerstvu, RRiF, br. 6, str. 15-20.
32. Perišić, M., Janković, S. (2006): Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
33. Pervan, I. (2014): Budžetiranje- izrada financijskog plana, Nastavni materijali
34. Polimeni, R., Handy, S., Cashin, J. (1999): Troškovno računovodstvo, Faber & Zgombić Plus, Zagreb
35. Pusić, E. (2005): Upravne organizacije: interakcija- struktura- interes, Zagreb:Društveno veleučilište
36. Ramljak, B. (2013): Nastavni materijali iz kolegija Računovodstvo

37. Shillinglaw, G., McGahran, K. (1993): Accounting : a management approach, Homewood, Irwin
38. Shim, J.K., Siegel, J.G., Shim A.I. (2012): Budgeting Baics and Beyond, JohnWiley & Sons
39. Skoko, H. (1998): Obračun troškova na temelju aktivnosti (Activity Based costing, ABC), RRiF, br. 8, str. 35-41.
40. Špac, D. (2011) Upravljanja troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, br. 8., str. 96-102.
41. Trcović, E. (2012): Primjena dodatne kalkulacije u proizvodnji, RRiF, br. 7, Zagreb
42. Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever, S., Žager, L., (2008): Analiza financijskih izvještaja, Massmedia d.o.o., Zagreb.

Internet izvori:

1. Ames, B.C. and Hlavcek, J.D. (1990.): Vital thuths about managing your costs raspoloživo na: https://hbr.org/1990/01/vital-truths-about-managing-your-costs
2. Bejaković, P., Vukušić, G., Bratić, V. (2011.): Veličina javnog sektora u Hrvatskoj: https://hrcak.srce.hr/132524
3. HEP: http://www.hep.hr/o-hep-grupi/25
4. Lazibat, T., Matić, B. (2000): Troškovi kvalitete kao čimbenik povećanja konkurentnosti na domaćem i svjetskom tržištu https://hrcak.srce.hr/28826
5. Manojlović, R. (2010): Danski model novog javnog menadžmenta –može li poslužiti kao uzor Hrvatskoj: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=199578
6. Mikić, M. (2009): Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima: https://hrcak.srce.hr/40552
7. Vinković Kravaica, A.: Klasifikacija troškova: https://www.veleri.hr/files/datotekep/nastavni_materijali/k_poduzetnistvo_s1/6%20-%20Klasifikacija%20tro%C5%A1kova.pdf

POPIS SLIKA

Slika 1: Podjele troškova značajne za upravljanje troškovima 9
Slika 2: Sustav upravljanja troškovima 18
Slika 3: Koraci u ABC metodi 21
Slika 4: Uloga informacija u menadžerskom odlučivanju 27
Slika 5: Hrvatski javni sektor 36
Slika 7: Društva u stopostotnom vlasništvu HEP-a d.d. 40
Slika 8: Karta RH s distribucijskim područjima HEP ODS-a 41
Slika 9: Troškovi prema mogućnosti upravljanja 54

POPIS TABLICA

Tablica 1: Usporedni pregled karakteristika modela za upravljanje troškovima 26
Tablica 2: Proračun prodaje 30
Tablica 3: Izračun plana proizvodnje 31
Tablica 4: Proračun nabave materijala 31
Tablica 5: Proračun neposrednih troškova rada 32
Tablica 6: Proračun općih proizvodnih troškova 32
Tablica 7: Proračun općih troškova uprave i prodaje 33
Tablica 8: Račun dobiti i gubitka poduzeća X 34
Tablica 9: Bilanca 34
Tablica 10: Skraćeno godišnje izvješće o rezultatima poslovanja 44
Tablica 11: Izračun pokazatelja ekonomičnosti 45
Tablica 12: Ostvareni troškovi u Elektrodalmaciji od 2012.-XII.2016. 46
Tablica 13: Direktni troškovi osnovne djelatnosti 48
Tablica 14: Ostvareni troškovi održavanja prema vrsti održavanja 50
Tablica 15: Opći troškovi poslovanja 51
Tablica 16: Raspored općih troškova poslovanja s obzirom na mogućnost upravljanja 52
Tablica 17: Ostvareni troškovi na investicijama 55
Tablica 18: Prihod i troškovi na investicijama u vlastitoj režiji za 2016. godinu 56

Tablica 19: Ostvareni troškovi na naplativim uslugama 57
Tablica 20: : Ukupni troškovi redovnog poslovanja u usporedbi s prethodnom godinom 59
Tablica 21: Usporedba direktnih troškova poslovanja s prethodnom godinom 61
Tablica 22: Usporedba troškova održavanja s prethodnom godinom 61
Tablica 23: Usporedba općih troškova poslovanja s prethodnom godinom 62
Tablica 24: Ukupni troškovi redovnog poslovanja Elektrodalmacije u usporedbi s planom ... 64
Tablica 25: Troškovi redovnog poslovanja pogona Split u usporedbi sa planom 65
Tablica 26: Troškovi redovnog poslovanja pogona Trogir u usporedbi s planom 65
Tablica 27: Troškovi redovnog poslovanja pogona Sinj u usporedbi s planom 66
Tablica 28: Troškovi redovnog poslovanja pogona Omiš u usporedbi s planom 66
Tablica 29: Troškovi redovnog poslovanja pogona Makarska u usporedbi s planom 67
Tablica 30: Troškovi redovnog poslovanja pogona Metković u usporedbi s planom 67
Tablica 31: Troškovi redovnog poslovanja pogona Ploče u usporedbi s planom 67
Tablica 32: Troškovi redovnog poslovanja pogona Imotski u usporedbi s planom 68
Tablica 33: Troškovi redovnog poslovanja pogona Brač u usporedbi s planom 68
Tablica 34: Troškovi redovnog poslovanja pogona Hvar u usporedbi s planom 69
Tablica 35: Troškovi redovnog poslovanja pogona Vrgorac u usporedbi s planom 69
Tablica 36: Redovni troškovi poslovanja po organizacijskim jedinicama u usporedbi sa godišnjim planom 69

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1: Prikaz troškova poslovanja od 2012.-2016. 47
Grafikon 2: Struktura direktnih troškova osnovne djelatnosti 49
Grafikon 3: Struktura troškova održavanja prema vrsti održavanja 51
Grafikon 4: Struktura investicija za I.-XII.2016. 56
Grafikon 5: Struktura troškova naplativih usluga 58
Grafikon 6: Troškovi redovnog poslovanja u usporedbi s prethodnom godinom 60
Grafikon 7: Ostvareni troškovi redovnog poslovanja u usporedbi s planom 64
Grafikon 8: Prikaz indeksa ostvarenih i planiranih troškova 70