

# Računovodstveni tretman i analiza troškova u funkciji upravljanja poduzećem Tehnika d. d.

---

Ahmetašević, Tihomir

Undergraduate thesis / Završni rad

2017

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Polytechnic Nikola Tesla in Gospić / Veleučilište Nikola Tesla u Gospiću**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:107:594459>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-29**



Repository / Repozitorij:

[Polytechnic Nikola Tesla in Gospić - Undergraduate thesis repository](#)



**VELEUČILIŠTE „NIKOLA TESLA” U GOSPIĆU**

Tihomir Ahmetašević

**RAČUNOVODSTVENI TRETMAN I ANALIZA  
TROŠKOVA U FUNKCIJI UPRAVLJANJA PODUZEĆEM  
TEHNIKA d. d.  
THE ACCOUNTING TREATMENT AND ANALYSIS OF COSTS IN  
THE FUNCTION OF COMPANY MANAGEMENT OF TEHNIKA d. d.**

Završni rad

Gospić, 2017.



# **VELEUČILIŠTE „NIKOLA TESLA” U GOSPIĆU**

Poslovni odjel

Stručni studij Ekonomika poduzetništva

## **RAČUNOVODSTVENI TRETMAN I ANALIZA TROŠKOVA U FUNKCIJI UPRAVLJANJA PODUZEĆEM TEHNIKA d. d. THE ACCOUNTING TREATMENT AND ANALYSIS OF COSTS IN THE FUNCTION OF COMPANY MANAGEMENT OF TEHNIKA d. d.**

Završni rad

MENTOR

Ivana Arbanas, dipl. oec.

STUDENT

Tihomir Ahmetašević

MBS: 2423002879

Gospić, ožujak 2017.

Veleučilište „Nikola Tesla” u Gospiću  
Poslovni odjel

Gospić, 20. prosinca 2016.

## Z A D A T A K

za završni rad

Pristupniku **Tihomiru Ahmetaševiću**, MBS: 2423002879, studentu stručnog studija Ekonomika poduzetništva izdaje se tema završnog rada pod nazivom

### RAČUNOVODSTVENI TRETMAN I ANALIZA TROŠKOVA U FUNKCIJI UPRAVLJANJA PODUZEĆEM TEHNIKA d. d.

Sadržaj zadatka:

1. UVOD
2. POJAM I VRSTE TROŠKOVA
3. VAŽNOST I SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVENOG PRAĆENJA TROŠKOVA
4. TEHNIKE I ZNAČAJ ANALIZE TROŠKOVA U UPRAVLJANJU PODUZEĆEM
5. ZNAČAJ RAČUNOVODSTVENOG PRAĆENJA I ANALIZE TROŠKOVA U FUNKCIJI UPRAVLJANJA PODUZEĆEM TEHNIKA d. d.
6. ZAKLJUČAK  
LITERATURA

*Završni rad izraditi sukladno odredbama Pravilnika o završnom radu Veleučilišta „Nikola Tesla” u Gospiću.*

Mentor: Ivana Arbanas, dipl. oec.

zadano: 20. prosinca 2016.,

  
(potpis)

v. d. Pročelnik: Ivana Tonković Pražić, dipl. oec.

predati do: 15. srpnja 2017.,

  
(potpis)

Student: Tihomir Ahmetašević

primio zadatak: 20. prosinca 2016.,

  
(potpis)

Dostavlja se:

- mentoru
- pristupniku

## IZJAVA

Izjavljujem da sam završni rad pod naslovom *Računovodstveni tretman i analiza troškova u funkciji upravljanja poduzećem Tehnika d. d.* izradio samostalno pod nadzorom i uz stručnu pomoć mentora Ivane Arbanas, dipl. oec.

Tihomir Ahmetašević



(potpis studenta)

## SAŽETAK

U završnom radu navedene su teorijske odrednice i vrste troškova, prikazani su postupci i specifičnosti računovodstvenog praćenja pojedinih vrsta troškova te su objašnjeni instrumenti i tehnike analize troškova u funkciji upravljanja poduzećem. Također, prikazan je značaj računovodstvenog praćenja i analize troškova te značaj adekvatnog upravljanja troškovima u poslovanju poduzeća. Troškovi utječu na poslovni rezultat poduzeća, a ovisno o tome upravlja li se pravilno troškovima ovisit će i razvoj poduzeća u budućnosti, tj. hoće li se poduzeće razvijati ili će stagnirati ili će poslovati s gubitkom i na kraju završiti u stečaju. Također, na temelju računovodstvenog praćenja i analize troškova moguće je uvidjeti poslovne poremećaje i utvrditi koje poslovne odluke je potrebno donijeti u budućnosti s ciljem povećanja uspješnosti poslovanja poduzeća. Sve navedeno prikazano je na primjeru poslovanja poduzeća Tehnika d. d. u razdoblju od 2014. do kraja 2015. godine, tj. prikazano je računovodstveno praćenje i izvršena je horizontalna i vertikalna analiza troškova te analiza pokazatelja ekonomičnosti, s ciljem analize korištenja računovodstvenih informacija o troškovima u upravljanju poduzećem Tehnika d. d. i ocjene uspješnosti njegova poslovanja.

**Ključne riječi:** troškovi, računovodstvo, analiza, upravljanje poduzećem

## **ABSTRACT**

The final article summarizes the theoretical determinants and types of costs, presents the procedures and the specifics of the accountant tracking of specific types of costs and explained the basic tools and techniques of analysis of expenses in the function of the managing of the company. The importance of accounting tracking and analysis of costs as well as the importance of adequate management of costs in the business enterprise is also shown. Costs influence the financial result of the company, and the development of the company in the future will depend on the fact whether you correctly manage the costs, i.e. whether the company will develop, stagnate or operate with a loss and eventually end up in bankruptcy. It is also possible, based on accounting tracking and analysis of costs, to determine business disruption, which business decisions should be taken in the future with the aim of increasing successful business efficiency. All this is presented in the example of business enterprise Tehnika d. d. in the period from 2014 until the end of 2015, ie. It is shown in the accounting tracking as well as in horizontal and vertical costs analysis and analysis of the economic indicators which were done to analyse the use of accounting information on the management costs of the enterprise Tehnika d. d. and performance evaluation of its operations.

**Key words:** costs, accountancy, analysis, company management



# SADRŽAJ

<b>1. UVOD</b> .....	1
<b>1.1. Problem i predmet završnog rada</b> .....	1
<b>1.2. Svrha i cilj završnog rada</b> .....	1
<b>1.3. Struktura završnog rada</b> .....	2
<b>2. POJAM I VRSTE TROŠKOVA</b> .....	3
<b>2.1. Pojam troškova</b> .....	3
<b>2.2. Vrste troškova</b> .....	4
<b>3. VAŽNOST I SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVENOG PRAĆENJA TROŠKOVA</b> .....	10
<b>3.1. Važnost računovodstvenog praćenja troškova</b> .....	10
<b>3.1.1. Uloga računovodstvenog praćenja troškova u poslovanju</b> .....	10
<b>3.1.2. Troškovi kao podloga određivanja cijena</b> .....	11
<b>3.2. Specifičnosti računovodstvenog praćenja troškova</b> .....	12
<b>3.2.1. Pojam i računovodstveno praćenje materijalnih troškova</b> .....	13
<b>3.2.3. Troškovi promidžbe i reprezentacije</b> .....	17
<b>3.2.4. Troškovi rezerviranja</b> .....	19
<b>3.2.5. Ostali troškovi</b> .....	24
<b>3.2.6. Tečajne razlike i drugi rashodi</b> .....	25
<b>4. TEHNIKE I ZNAČAJ ANALIZE TROŠKOVA U UPRAVLJANJU PODUZEĆEM</b> .....	28
<b>4.1. Tehnike i vrste analiza troškova</b> .....	28
<b>4.2. Metode upravljanja troškovima</b> .....	30
<b>4.2.1. Značaj primjene metode ciljnih troškova u upravljanju troškovima</b> .....	30
<b>4.2.2. Tradicijski model upravljanja proizvodnim troškovima</b> .....	32
<b>4.2.3. Strateško upravljanje troškovima</b> .....	33
<b>4.2.4. Pokazatelji ekonomičnosti i upravljanje troškovima</b> .....	33
<b>4.3. Značaj analize troškova</b> .....	34
<b>4.3.1. Uloga interno orijentiranog računovodstva u upravljanju poduzećem</b> .....	40
<b>4.3.2. Primjena suvremenih metoda interno orijentiranog računovodstva u poduzećima u Republici Hrvatskoj</b> .....	41
<b>5. ZNAČAJ RAČUNOVODSTVENOG PRAĆENJA I ANALIZE TROŠKOVA U FUNKCIJI UPRAVLJANJA PODUZEĆEM TEHNIKA d. d.</b> .....	42
<b>5.1. Godišnje izvješće kao podloga za analizu troškova u poduzeću Tehnika d. d.</b> .....	42
<b>5.2. Opći podaci o poduzeću Tehnika d. d.</b> .....	44
<b>5.3. Temelj za izradu financijskih izvještaja u poduzeću Tehnika d. d.</b> .....	45

<b>5.4. Temeljne računovodstvene politike vezane za troškove .....</b>	<b>45</b>
<b>5.4.1. Troškovi proizvodnje sadržani u realiziranim proizvodima i uslugama .....</b>	<b>45</b>
<b>5.4.2. Rashodi od kamata .....</b>	<b>45</b>
<b>5.4.3. Zalihe .....</b>	<b>46</b>
<b>5.5. Udio financijskih rashoda i rashoda od poslovne djelatnosti u ukupnim rashodima .....</b>	<b>46</b>
<b>5.6. Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda .....</b>	<b>48</b>
<b>5.7. Odgođeno plaćanje troškova i prihoda budućeg razdoblja.....</b>	<b>49</b>
<b>5.8. Rashodi poslovne djelatnosti .....</b>	<b>50</b>
<b>5.8.1 Smanjenje odnosno povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje .....</b>	<b>50</b>
<b>5.8.2. Materijalni troškovi .....</b>	<b>51</b>
<b>5.8.3. Troškovi osoblja.....</b>	<b>54</b>
<b>5.8.4. Ostali rashodi poslovne djelatnosti .....</b>	<b>56</b>
<b>5.8.5. Rashodi od financijskih aktivnosti .....</b>	<b>57</b>
<b>5.9. Analiza financijskog rezultata poslovanja poduzeća Tehnika d. d.....</b>	<b>58</b>
<b>5.10. Analiza upravljanja troškovima putem pokazatelja ekonomičnosti .....</b>	<b>59</b>
<b>6. ZAKLJUČAK.....</b>	<b>62</b>
<b>POPIS LITERATURE.....</b>	<b>63</b>
<b>POPIS KRATICA .....</b>	<b>66</b>
<b>POPIS TABLICA .....</b>	<b>67</b>
<b>POPIS GRAFIKONA .....</b>	<b>68</b>

# 1. UVOD

Tema završnog rada je analiza uspješnosti upravljanja troškovima i uspješnosti poslovanja poduzeća kroz prikaz računovodstvenog praćenja i analize strukture i dinamike troškova u funkciji upravljanja poduzećem Tehnika d. d. Analiza troškova prikazanih u radu je jednim dijelom analiza uspješnosti poslovanja samog poduzeća Tehnika d. d., što omogućava donošenje kvalitetnijih poslovnih odluka, uočavanje poslovnih poremećaja, povećanje prihoda i kvalitetnije poslovanje poduzeća u cjelini.

## 1.1. Problem i predmet završnog rada

**Problem završnog rada** je problem s kojim se susreću sva poduzeća u svom poslovanju. Neadekvatno upravljanje troškovima tj. rashodima u poslovanju poduzeća pridonosi smanjenju uspješnosti poslovanja poduzeća, a ponekad dovodi čak i do stečaja poduzeća. Zatvaranje poduzeća dovodi do otpuštanja zaposlenika što pogađa gospodarstvo i društvo u cjelini, uzrokuje recesiju i povećanje siromaštva. Upravo zbog toga analiza i računovodstveno praćenje troškova, tj. rashoda i prihoda od izuzetne je važnosti u poslovanju i upravljanju poduzećem.

**Predmet završnog rada** je ocjena uspješnosti poslovanja poduzeća Tehnika d. d. temeljem analize troškova prikazanih u godišnjem financijskom izvještaju poduzeća. Analizirane su primijenjene računovodstvene specifičnosti u praćenju troškova i metode upravljanja istim te ostvareni poslovni rezultati poduzeća Tehnika d. d. i pokazatelji ekonomičnosti za 2014. i 2015. godinu.

## 1.2. Svrha i cilj završnog rada

**Svrha završnog rada** je ukazati na važnost računovodstvenog praćenja poduzeća i analize troškova u upravljanju poduzećem i povećanju uspješnosti poduzeća.

**Cilj rada** je prikazati specifičnost računovodstvenog praćenja poslovanja poduzeća i analize troškova te ukazati na važnost i korisnost istih kroz primjer analize troškova poduzeća

Tehnika d. d. (Matica) i na temelju analiziranih i izračunatih pokazatelja ekonomičnosti istaknuti važnost upravljanja troškovima u planiranju i donošenju poslovnih odluka.

### 1.3. Struktura završnog rada

Završni rad je strukturiran u šest poglavlja.

U prvom poglavlju, **Uvodu**, navedeni su problem i predmet te svrha i cilj rada i na njegovom kraju struktura rada u cjelini.

U drugom poglavlju, pod naslovom **Pojam i vrste troškova**, navedene su definicije troškova i njihove vrste.

U trećem poglavlju, pod naslovom **Važnost i specifičnost računovodstvenog praćenja troškova**, navedeni su primjeri računovodstvenog praćenja troškova poduzeća i istaknuta je važnost i korisnost istih u upravljanju poduzećem i prilikom donošenja poslovnih odluka.

U četvrtom poglavlju, pod naslovom **Tehnike i značaj analize troškova u upravljanju poduzećem**, prikazana je horizontalna i vertikalna analiza troškova te analiza putem pokazatelja i njihov značaj u upravljanju poduzećem u cjelini. Također prikazane su osnovne metode upravljanja troškovima i važnost poznavanja njihovih specifičnosti u donošenju poslovnih odluka.

U petom poglavlju, pod naslovom **Značaj računovodstvenog praćenja i analize troškova u funkciji upravljanja poduzećem Tehnika d. d.**, prikazana je djelatnost poduzeća Tehnika d. d. te su analizirani troškovi poduzeća kroz dvije godine, prikazani u godišnjem financijskom izvješću poduzeća.

Rad završava **Zaključkom** rada u kojem su navedeni zaključci svih poglavlja i u kojem je izveden zaključak o računovodstvenim informacijama koje se mogu koristiti u upravljanju troškovima te o uspješnosti poslovanja poduzeća Tehnika d. d. te su navedene preporuke za moguća poboljšanja.

## 2. POJAM I VRSTE TROŠKOVA

### 2.1. Pojam troškova

Troškovi su novčani izraz koji mora biti plaćen kako bi se u konačnici proizveo proizvod ili pružila usluga. Troškovi se uvijek evidentiraju kad su nastali odnosno po načelu nastanka događaja, a ne kada je uslijedio izdatak za njihovo podmirenje. (Broz Tominac i dr. 2015: 8)

U računovodstvenom smislu, rashodi se definiraju kao stavka koju je potrebno odbiti od prihoda da bi se dobio financijski rezultat koji predstavlja razliku između prihoda i rashoda.

„Prema HSFI-ju 16, t.3 rashodi su smanjena ekonomska korist kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljivanja imovine ili stvaranja obveza, čemu je posljedica smanjenje kapitala, osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu.

Praktički rečeno, rashodi su smanjena ekonomska korist izražena i mjerena troškovima sadržanim u prodanim dobrima, kao i ostali administrativni i slični troškovi koji terete određeno razdoblje.” (Belak 2014: 241)

Kod priznavanja rashoda vrijedi načelo „nastanka događaja”, a ne „načelo blagajne”, što znači da za priznavanje rashoda nije bitno je li neki trošak ili rashod isplaćen, nego je bitno da je nastao. Iako se troškovi često izjednačavaju s rashodima, jer su rashodi posljedica troškova, između rashoda i troškova postoji određena razlika. Naime, troškovi koji se uključuju u vrijednost imovine ne postaju odmah rashodi nego tek kada se imovina proda ili se na nju obračunaju troškovi amortizacije. Budući da troškovi koji postaju rashodi smanjuju financijski rezultat, neki analitičari, a čak i neki koji to nisu, smatraju troškove nepoželjnom kategorijom koju na svaki način treba smanjiti. S tog gledišta, najbolje bi bilo da troškova uopće nema, što je naravno nemoguće jer bez ulaganja troškova nema ni zarade. Kada bismo pravilno definirali troškove rekli bismo da su troškovi investicija u buduću kratkoročnu ili dugoročnu zaradu. Budući da troškovi prethode svakoj zaradi, može se dogoditi da se netozarada uopće ne pojavi. To se događa sa svakom promašenom investicijom koja ne ostvaruje očekivane prihode, tj. kada su troškovi veći od prihoda. Tu nastaju problemi upravljanja troškovima, zbog toga što je neto financijski rezultat složena kategorija koja ne ovisi samo o prihodima i troškovima po jedinici učinka nego i o količini prodanih učinaka.

Može se zaključiti da je postizanje efikasnosti korištenja troškova kompleksno područje koje zahtjeva provedbu analize troškova po vrstama te znanja o njihovom ponašanju u poslovnim procesima. (Belak 2014)

## 2.2. Vrste troškova

„Jedna od najvažnijih podjela troškova u upravljanju troškovima je podjela na:

- **fiksne troškove i**
- **varijabilne troškove.**

Prema klasičnom pristupu fiksnost ili varijabilnost troškova promatra se u odnosu na promjenu opsega aktivnosti najčešće proizvodnje ili prodaje. To je, dakle, podjela troškova prema dinamici poslovanja.

Troškovi koji se ne mijenjaju ovisno o opsegu aktivnosti definirani su kao fiksni, a troškovi koji se mijenjaju ovisno o opsegu aktivnosti definirani su kao varijabilni. Oznaka da su neki troškovi fiksni ne znači da se na njihovo snižavanje ne može utjecati, nego samo da se oni ne mijenjaju promjenom opsega aktivnosti.

Fiksni se troškovi dijele na:

- **apsolutne fiksne i**
- **relativno (stepenasto) fiksne**

Apsolutni fiksni troškovi ne mijenjaju se ni prilikom promjene stupnja pripravnosti kapaciteta.

Relativno fiksni troškovi ne mijenjaju se u okviru određenog stupnja pripravnosti kapaciteta, ali pri prelasku u viši stupanj pripravnosti kapaciteta oni se skokovito mijenjaju na više i onda opet ostaju nepromjenjivi za taj stupanj pripravnosti.” (Belak 2014: 274, 275)

Apsolutnih fiksnih troškova ima malo i oni nemaju značajan utjecaj na visinu fiksnih niti na visinu ukupnih troškova. To su primjerice troškovi kao što je taksa na isticanje tvrtke i slični troškovi. Osnovno obilježje fiksnih troškova jest da se oni smanjuju po jedinici učinka ako se broj tih jedinica povećava, odnosno, oni se povećavaju po jedinici učinka ako se broj

tih jedinica smanjuje. Ekonomija opsega nastoji povećanjem opsega aktivnosti sniziti fiksne troškove po jedinici i na taj način povećati dobit. Ovo je jedan od najvažnijih zaključaka u upravljanju troškovima.

**Varijabilni troškovi** su troškovi koji se mijenjaju ovisno o povećanju ili smanjenju opsega poslovnih aktivnosti. Većina troškova se mijenja proporcionalno s promjenom opsega aktivnosti, ali varijabilni troškovi se mogu mijenjati i progresivno ili regresivno. Bitno svojstvo varijabilnih proporcionalnih troškova jest da su oni konstantni (nepromjenjivi) po jedinici učinka. Osnovno pravilo kod kalkuliranja troškova i cijena jest da povećanjem opsega aktivnosti fiksni troškovi po jedinici se smanjuju, a smanjenjem opsega aktivnosti fiksni troškovi po jedinici rastu. Varijabilni troškovi po jedinici promjenom opsega aktivnosti ostaju konstantni odnosno jednaki. Iako se ovo pravilo može dovesti u pitanje, ipak je dragocjeno u upravljanju troškovima. Zbog kompleksnosti materije o ponašanju troškova jednostavna i jasna pravila vezana uz troškove rijetka su pojava. (Belak 2014)

U procjeni fiksnosti ili varijabilnosti pojedinih troškova važnu ulogu ima i podjela na:

- **prošle troškove i**
- **buduće troškove.**

**Prošli troškovi (sunk costs)** su troškovi resursa koji su plaćeni u prošlosti, a za koje se očekuje da će se koristiti u budućnosti. U te resurse pripadaju zgrade, oprema, kupljena tehnologija i znanja. To su troškovi koje se ne mogu promijeniti, osim ako se ti resursi ne prodaju, a prema knjigovodstvenim i poreznim propisima ti se troškovi računavaju kroz troškove amortizacije i deprecijacije u troškove budućih proizvoda i usluga ili kroz troškove razdoblja. Kada je proizvodnja ili obavljanje usluga dovršeno svi troškovi učinjeni za njihovu realizaciju postaju prošli troškovi na koje se više ne može utjecati. Međutim, prilikom pogrešaka u poslu nastaju dodatni odnosno budući troškovi uzrokovani popravljanjem pogrešaka ili su to troškovi primjene alternativnog rješenja. Budući troškovi su uvijek varijabilni u odnosu na neku odluku i iz tog razloga se ne može potpuno fiksirati niti jedan budući trošak. Jedini troškovi koji će varirati zajedno s opsegom aktivnosti su troškovi sirovina i materijala, dok će ostali troškovi ovisiti o odlukama o trošenju resursa.

Zbog toga je važna i podjela troškova na:

- **diskrecijske troškove**
- **obvezujuće troškove (committed costs) i**

- **oportunitetne troškove.**

Diskrecijski i obvezujući troškovi ovise o diskrecijskim odlukama i oni, kao takvi, po svojoj prirodi, ne spadaju niti u fiksne, niti u varijabilne troškove. Međutim, kada je donesena odluka o visini tih troškova oni se tretiraju kao fiksni troškovi.

**Diskrecijski troškovi (discretionary costs)** kao što su troškovi promidžbe, obrazovanja, dobrotvornih davanja i slični troškovi, nisu obvezujući i lako i brzo ih se može promijeniti, tj. može ih se rezati na niže. Međutim, problem se sastoji u tome što većina tih troškova predstavlja istodobno i troškove konkurentnosti. Primjerice, poduzeće ne mora trošiti na promidžbu niti jednu kunu, time će se troškovi zasigurno smanjiti, ali će se vjerojatno smanjiti i opseg prodaje pa će utjecaj na performanse i ukupno poslovanje biti negativan.

**Obvezujući troškovi (committed costs)** su troškovi na koje se organizacija obvezala ugovorom ili je na to obvezuje zakon. Ti troškovi ne variraju pa se stoga još nazivaju obvezujući fiksni troškovi. To su primjerice troškovi rada koji se zbog ugovornih obveza i kolektivnog ugovora teško mogu mijenjati. U obvezujuće troškove pripada i amortizacija imovine koja se ne može izbjeći, osim ako se imovina ne proda.

**Oportunitetni troškovi** u smislu financijskog računovodstva nisu stvarni troškovi nego su to mogući troškovi koji bi se mogli pojaviti izborom neke druge alternative. (Belak 2014)



**Tablica 1. Podjela troškova s gledišta fiksnosti i varijabilnosti značajne za upravljanje troškovima**

<b>VREMENSKI KARAKTER TROŠKOVA</b>	<b>VRSTA TROŠKA</b>	<b>MOGUĆNOST PROMJENE TROŠKOVA OVISNO O MENADŽERSKIM ODLUKAMA</b>
<b>PROŠLI TROŠKOVI</b>	<b>NEPROMJENJIVI FIKSNI TROŠKOVI (TROŠKOVI DUGOTRAJNE IMOVINE I SVI NASTALI TROŠKOVI)</b>	<b>NE MOGU SE MIJENJATI</b>
<b>BUDUĆI TROŠKOVI</b>	<b>DISKRECIJSKI FIKSNI TROŠKOVI</b>	<b>LAKO SE MIJENJAJU</b>
	<b>OBVEZUJUĆI FIKSNI TROŠKOVI</b>	<b>TEŠKO SE MIJENJAJU ALI SE MOGU MIJENJATI</b>
	<b>VARIJABILNI TROŠKOVI</b>	<b>VARIRAJU S OPSEGOM AKTIVNOSTI</b>
<b>MOGUĆI BUDUĆI TROŠKOVI</b>	<b>OPORTUNITETNI TROŠKOVI</b>	<b>MOGUĆI TROŠKOVI DRUGE ALTERNATIVE</b>

Izvor: Izradio autor prema (Belak 2014: 280)

Diskrecijski fiksni troškovi posljedica su odluka menadžmenta o potrošnji za specifične namjene. Ti se troškovi lako smanjuju jednostavnom odlukom menadžmenta. Međutim, problem se sastoji u tome što diskrecijski troškovi izravno ili neizravno utječu na kvalitetu procesa rada i ostvarenje prihoda. Zbog toga se odluka o snižavanju ili povećanju diskrecijskih troškova donosi ovisno o procjeni kakav će biti utjecaj snižavanja ili povećanja tih troškova na ostvarenje prihoda. (Belak 2014)

„Radi procjene koje troškove je moguće sniziti i kakav će biti utjecaj tog sniženja na ostvarivanje prihoda, treba ih podijeliti u slijedeće skupine:

### **A) Troškovi koji utječu na motivaciju zaposlenih:**

- dio troškova reprezentacije
- dio troškova službenih putovanja
- troškovi osobnih automobila
- troškovi osiguranja parkinga za zaposlenika
- troškovi donacija
- troškovi odmora i rekreacije zaposlenih
- troškovi plaća i ostalih primanja zaposlenika.” (Belak 2014: 280)

Kada poduzeće posluje dobro, troškovi koji utječu na motivaciju zaposlenih povećavaju poslovne rezultate puno više od ulaganja, stoga se ti troškovi nazivaju još i „ugodni troškovi”. Ukoliko se pristupi rezanju tih troškova motivacija zaposlenih sigurno će padati.

Snižavanje plaće, čak i u vrijeme krize, zasigurno će izazvati veliki pad motivacije zaposlenih. To će izazvati odlazak najboljih zaposlenika iz poduzeća, a ukupan negativan učinak snižavanja plaća na kvalitetu procesa i ostvarivanje prihoda bit će vrlo snažan.

Budući da su troškovi plaća troškovi koji jako utječu na motivaciju zaposlenih, potrebno je istaknuti pojam „diferencijacije” koji je uveo američki „menadžer stoljeća” Jack Welch. Prema njegovom pravilu diferencijacije postoji 20 % – 70 % – 10 % , odnosno 20 % izvrsnih koje treba nagraditi, 70 % onih koji dobro obavljaju posao i mogu postati izvrsni i 10 % onih koje treba stalno otpuštati. Možda se to pravilo čini primjenjivo na poduzeća s više stotina tisuća zaposlenih, no međutim, i u takvim su poduzećima stalna otpuštanja najčešće loša politika jer razaraju psihološko stanje poduzeća. Primjena tog pravila u malim poduzećima najčešće daje katastrofalne rezultate.

### **B) Troškovi koji utječu na razvoj:**

- „troškovi istraživanja i razvoja
- troškovi stalnog unaprjeđenja procesa
- troškovi obrazovanja i usavršavanja vještina zaposlenika
- troškovi stručne literature.

**C) Troškovi koji izravno utječu na ostvarenje prihoda i na „dobar glas” o poduzeću:**

- troškovi svih vrsta promidžbe
- dio troškova reprezentacije za poslovne partnere
- troškovi službenih putovanja radi ugovaranja poslova
- troškovi odnosa s kupcima
- troškovi udovoljavanja žalbama kupaca
- troškovi odnosa s ključnim suradnicima
- troškovi sponzorstva koji služe promidžbi
- troškovi odnosa s javnošću.” (Belak 2014: 281, 282)

Troškovi koji izravno utječu na ostvarenje prihoda i na „dobar glas” poduzeća mogu se racionalizirati i njih ne bi trebalo rezati, osim u slučajevima velike krize u kojoj jednostavno nema novca čak ni za tu vrstu troškova. Stvarni utjecaj tih troškova na ostvarenje prihoda nije moguće jasno i nedvojbeno utvrditi, nego se on više procjenjuje po osjećaju i nekoj uzročno posljedičnoj logici. (Belak 2014)

**„Obvezujući relativno fiksni troškovi** mogu se mijenjati, ali dosta teško i na dulji rok. Oni proizlaze iz investicija u:

- nematerijalnu imovinu
- nekretnine
- postrojenja
- opremu i
- ugovorne obveze.” (Belak 2014: 283)

### **3. VAŽNOST I SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVENOG PRAĆENJA TROŠKOVA**

#### **3.1. Važnost računovodstvenog praćenja troškova**

U nastavku je prikazana uloga računovodstvenih informacija i značaj njihove kvalitete za donošenje poslovnih odluka vezanih uz upravljanje poduzećem te primjer njihove primjene u određivanju cijena kao jedne od menadžerskih poslovnih odluka.

##### ***3.1.1. Uloga računovodstvenog praćenja troškova u poslovanju***

„Upravljanje troškovima poslovanja temelji se na proaktivnom stavu, jer pretpostavlja da su svi troškovi proizvoda i usluga rezultat odluka donesenih od menadžmenta. Upravo zato menadžeri koji upravljaju troškovima, ne bilježe samo troškove već su aktivni partneri u donošenju odluka o razvijanju i unaprjeđenju proizvoda i usluga te reduciranju troškova. Njihove se odluke najčešće temelje na informacijama o dinamici troškova i odnose se na ocjenjivanje uklapanja pojedinih aktivnosti u prihvatljive troškovne okvire.” (Mikić 2009: 163)

„Menadžeri moraju biti u mogućnosti utvrditi sve aktivnosti koje rezultiraju stvaranjem troškova i odrediti uzroke njihova nastanka. Isto tako trebaju znati koristiti svoje znanje u svrhu upravljanja troškovima i ostvarivanja ušteda, a sve to u kooperaciji s malim brojem suradnika kako ne bi porasli administrativni troškovi.” (Mikić 2009: 165 prema Agrawal, S.P., Mehra, S., Siegel, P. H.: *Cost Management System: An Operational Overview, Managerial Finance*, Vol. 24, No. 1, 1998., str 67.)

„Postojanje suvremenih informacijskih sustava omogućuje i praćenje troškova procesa, a informacije o njihovom nastanku i trendovima omogućuju menadžmentu pravodobno donošenje odluka temeljem činjenica. U tom nastojanju nužno je osloboditi se zablude kako je moguća potpuna eliminacija troškova. Dakle odvijanje poslovnih procesa nije moguće bez utroška resursa i troškova. Međutim, menadžment organizacije zainteresiran je za informacije o tome koliki troškovi trebaju biti, koji troškovi nisu nužni, koji su troškovi odvijanja procesa optimalni. U traženju odgovora menadžment poseže za posebnim načinima upravljanja i

vođenja poslovanja, a to je upravljanje troškovima. Upravljanje troškovima je poseban način upravljanja poduzećem i vođenja poslovanja koji najveću važnost u postizanju organizacijskih ciljeva poklanja optimalizaciju troškova. U nastojanju poboljšanja odnosa ukupnih ulaganja i ukupnih učinaka, o čemu zapravo i ovisi dobar poslovni rezultat, želi se utjecati na ulazne veličine (input) u poslovni proces.” (Drljača 2004: 16, pristupljeno 20. siječnja 2017.)

### ***3.1.2. Troškovi kao podloga određivanja cijena***

„Određivanje cijena proizvoda i/ili usluga za mnoga poduzeća predstavlja jedan od najvažnijih izazova i odluka te zbog toga poduzeća ulažu značajne napore u analizu svojih troškova i cijena. Postoje različiti pristupi i metode određivanja cijena, a svima je zajedničko da se temelje na troškovima. Odlučivanje o cijenama proizvoda i/ili usluga za menadžere brojnih poduzeća predstavlja strateško pitanje. Načini i postupci na koji poduzeća određuju cijene svojih proizvoda i usluga u velikoj mjeri su određeni ponudom i potražnjom za tim proizvodima i/ili uslugama. Pri tome, na ponudu i potražnju utječu tri temeljna čimbenika, a to su: kupci, konkurencija i troškovi. Računovodstvene informacije, a među njima posebno informacije o troškovima su najvažniji input (najvažnija informacija) pri određivanju cijena proizvoda i usluga. Kod poduzeća koja preuzimaju prodajnu cijenu, informacije o troškovima su važne u donošenju odluka o količini proizvoda i odlučivanju o proizvodnom miksu u cilju poboljšanja uspješnosti i profitabilnosti poduzeća. Kad se razmatra značaj i važnost informacija o troškovima pri određivanju cijena proizvoda i usluga, potrebno je troškove podijeliti na fiksne i varijabilne, uvažiti vremenski aspekt za koji se određuje prodajna cijena te položaj poduzeća na tržištu (da li poduzeće određuje ili preuzima prodajnu cijenu). Pri određivanju dugoročne cijene poduzeća moraju voditi računa o željenoj dugoročnoj stopi povrata te istu ukalkulirati u cijenu. Prema tome, u dugom roku poduzeća moraju definirati cijenu na razini koja pokriva njihove troškove i osigurava ostvarivanje zadovoljavajuće razine dobiti. Relevantni troškovi za dugoročno odlučivanje su svi budući fiksni i varijabilni troškovi. Razlikuju se dva pristupa kod određivanja dugoročnih cijena:

1. Pristup koji se temelji na troškovima (eng. cost based approach) i
2. Pristup koji se temelji na tržištu (eng. market based approach).

Na tržištu na kojem konkurencija nije jaka te se proizvodi i usluge koje nude poduzeća međusobno razlikuju, za određivanje cijena uobičajeno se koristi pristup koji se temelji na troškovima. U takvim uvjetima, najčešća metoda koja se koristi za određivanje dugoročnih cijena je metoda trošak plus. Prema toj metodi prodajna cijena se određuje tako da poduzeća najprije određuju troškove koji predstavljaju bazu za određivanje cijene na koje dodaju željenu maržu, a njihov zbroj predstavlja prodajnu cijenu. Željena marža ovisi o željenoj stopi povrata na ulaganja. Pri određivanju optimalne marže, potrebno je uvažiti ponašanje potrošača, potražnja za pojedinim proizvodom i snagu konkurencije. To znači da će marža biti veća kod proizvoda za koji postoji velika potražnja i slaba konkurencija, dok će se marža smanjivati kod proizvoda za koje postoje brojni supstituti i jaka konkurencija. Na utvrđivanje željene marže utječe i primjena troškovna osnovica: što je niža troškovna osnovica, željena marža mora biti viša kako bi osigurala pokriće ostalih troškova koji nisu uključeni u troškovnu osnovicu i postizanje željene stope povrata ulaganje”. (Hladika 2014: 72, 73)

### 3.2. Specifičnosti računovodstvenog praćenja troškova

„U knjigovodstvu se troškovi knjiže kroz razred 4 – troškovi poslovanja, a kroz obračunski konto 49 se oni prenose na konta rashoda. U računu dobiti i gubitka troškovi koji su evidentirani kroz razred 4, po prirodnim vrstama unose se u predviđene pozicije RDG-a kako bi se iskazali prema zahtjevima standarda financijskog izvještavanja. Troškovi koji se kapitaliziraju zbog toga se moraju isključiti iz troškova koji terete rashode kako bi se u računu dobiti i gubitka prikazao samo rezultat sučeljenih prihoda i stvarno nastalih troškova prodanih proizvoda i robe i troškova i troškova koji se ne kapitaliziraju. Ova pozicija se koristi kod proizvođačkih trgovačkih društava. Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda mogu biti **smanjenje** vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda i **povećanje** vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda. Kada je riječ o smanjenju vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda u poziciji II.1. računa dobiti i gubitka iznos se evidentira s predznakom plus. U takvim je slučajevima riječ o prodaji u tijeku godine iznosa zaliha gotovih proizvoda u većoj količini od proizvedene. Takav tip korekcije ima učinak povećanja troškova zbog prodaje zaliha proizvodnje iz proteklih godina.” (Bakran i dr. 2017: 19)

### 3.2.1. Pojam i računovodstveno praćenje materijalnih troškova

**Tablica 2. Isječak iz računa dobiti i gubitka u dijelu materijalnih troškova**

<b>1.</b>	<b>Materijalni troškovi</b>
<b>a)</b>	<b>Troškovi sirovina i materijala</b>
<b>b)</b>	<b>Troškovi prodane robe</b>
<b>c)</b>	<b>Ostali vanjski troškovi</b>

Izvor: Izrada autora prema Bakran i dr. 2017: 19

„Materijalnim troškovima obuhvaćeni su troškovi sirovina i materijala evidentirani na skupini konta 40, troškovi prodane robe evidentirani na kontima 710 – Trošak nabave prodane robe povezanim osobama, 711 – Trošak nabave prodane robe u tuzemstvu, 712 – Trošak nabave prodane robe u inozemstvu i 713 – Trošak nabave prodane robe u tranzitu. Ostali vanjski troškovi obuhvaćaju skupinu konta 41 i 42 prema kontnom planu Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika. U okviru skupine 40 – materijalni troškovi u kontnom planu Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika predviđena su sljedeća konta čiji sadržaj odgovara poziciji troškova sirovina i materijala u računu dobiti i gubitka.

- 400 – utrošene sirovine i materijal
  - 401 – potrošena energija
  - 402 – utrošena ambalaža za pakiranje vlastitih proizvoda
  - 403 – utrošen materijal i dijelovi za održavanje objekata
  - 404 – utrošen materijal i rezervni dijelovi za održavanje opreme
  - 405 – otpis sitnog inventara, ambalaže i auto guma
  - 406 – utrošen materijal i rezervni dijelovi za održavanje vlastitih proizvoda u jamstvenom roku
- 409 – ostali materijalni troškovi.” (Bakran i dr. 2017: 19)

### Primjer knjiženja 1. Nabava sirovine i materijala

„Trgovačko društvo od dobavljača iz RH nabavilo je 100 komada sirovine A, po cijeni 1.000,00 kn komad uvećano za porez na dodanu vrijednost, 500 litara sirovine B, po cijeni 20,00 kuna po litri uvećano za porez na dodanu vrijednost. Trošak prijevoza do pogona iznosi 15.000,00 kn uvećano za porez na dodanu vrijednost. Temeljem izračuna sirovini A i sirovini B dodijeljen je pripadajući trošak prijevoza. U primjeru je kao ključ podjele troška prijevoza na pojedinu sirovinu uzeta njihova težina. Temeljem specifikacije sirovine utvrđeno je da je 1 komad sirovine A težak 20,00 kg, a jedna litra sirovine B iznosi 1 kg.

Podjela troškova napravljena je na sljedeći način:

- Ukupna težina sirovine A iznosi: 2.000,00 kg
- Ukupna težina sirovine B iznosi: 500,00 kg
- Ukupna težina u transportu oba proizvoda: 2.500,00 kg.

Udio sirovine A u ukupnoj težini je  $2.000,00 \text{ kg} / 2.500,00 \text{ kg} = 0,8$  (80 %). Udio sirovine B je 0,2. Pojedinačni trošak nabave sirovine A iznosi:  $(100.000,00 + 12.000,00) / 100 \text{ kom} = 1.120,00 \text{ kn komad}$ . Pojedinačni trošak nabave sirovine B iznosi:  $(10.000,00 + 3.000,00) / 500 \text{ lit} = 26 \text{ kn litra}$ . U analitičkom (materijalnom) i sintetičkom (financijskom) knjigovodstvu iskazane su sljedeće promjene i stanja nakon knjiženja:” (Bakran i dr. 2017: 43)

**Tablica 3. Skladišna kartica sirovine A – knjiženje u materijalnom knjigovodstvu**

Redni broj	Dokument	Opis	Količina			Trošak nabave po jedinici	Ukupno
			Ulaz	Izlaz	Stanje		
1.	Primka	Sirovina A	100		100	1.120,00	112.000,00

Izvor: Izrada autora prema Bakran i dr. 2017: 43

**Tablica 4. Skladišna kartica sirovine B – knjiženje u materijalnom knjigovodstvu**

Redni broj	Dokument	Opis	Količina			Trošak nabave po jedinici	Ukupno
			Ulaz	Izlaz	Stanje		
1.	Primka	Sirovina B	500		500	26,00	13.000,00

Izvor: Izrada autora prema Bakran i dr. 2017: 43



**Tablica 5. Knjiženje u financijskom knjigovodstvu**

Redni broj	Opis	K O N T O		Iznos (kn)
		Duguje	Potražuje	
1.	Obveza dobavljača – primljen ulazni račun dobavljača sirovine		2200	137.500,00
	Kupovna cijena sirovina i materijala	3000		110.000,00
	Pretporez	1820		27.500,00
2.	Obveza dobavljaču – primljen račun od prijevoznika		2200	18.750,00
	Troškovi prijevoza i ostali troškovi dopreme sirovina i materijala	3010		15.000,00
	Pretporez	1820		3.750,00
3.	Obračun nabave sirovina i materijala	3090		125.000,00
	Kupovna cijena sirovina i materijala		3000	110.000,00
	Troškovi prijevoza i ostali troškovi dopreme sirovina i materijala		3010	15.000,00
	Sirovina i materijal na skladištu	3100		125.000,00
	Obračun nabave sirovina i materijala		3090	125.000,00

Izvor: Izrada autora prema Bakran i dr. 2017: 43

**Primjer 2. Primjer knjiženja troškova nabave materijala uz uključivanje vlastitih zavisnih troškova (uporabom računa skupine 30)**

- 1) „Kupljen je materijal i primljen račun dobavljača na svotu od 40.000,00 kn plus 10.000,00 PDV-a.
- 2) Prijevoz materijala obavljen je vlastitim kamionom, izrađen je interni obračun u kojem troškovi prijevoza iznose 4.500,00 kn.
- 3) Knjižen je obračun nabave.
- 4) Materijal je zaprimljen u skladište.”

3001– Fakturna vrijednost sirovina i materijala

(1) 40.000,00	40.000,00 (3)
---------------	---------------

2200 – Dobavljači zaliha

	50.000,00 (1)
--	---------------

1400 ili 1600 – Pretporez po ulaznim računima

(1) 10.000,00	
---------------	--

3014 –Troškovi vlastitog transporta

(2) 4.500,00	4.500,00 (3)
--------------	--------------

7552 ili 7880 – Prihodi s osnove korištenja

vlastitih usluga

	4.500,00 (2)
--	--------------

3090 – Obračun nabave sirovina i materijala,

sitnog inventara koji se skladišti

(3) 44. 500,00	44. 500,00 (4)
----------------	----------------

310 – Sirovine i materijal na skladištu

(4) 44.500,00	
---------------	--

Izvor: Obrada autora prema Belak, Vudrić 2014: 227, 228

### 3.2.2. Pojam i računovodstvene specifičnosti troškova osoblja

**Tablica 6. Isječak iz računa dobiti i gubitka u dijelu troškova osoblja**

<b>2.</b>	<b>Troškovi osoblja</b>
<b>a)</b>	<b>Neto plaće i nadnice</b>
<b>b)</b>	<b>Troškovi poreza i doprinosa iz plaća</b>
<b>c)</b>	<b>Doprinosi na plaće</b>

Izvor: Izrada autora prema Bakran i dr. 2017: 19

„Troškovi osoblja obuhvaćaju troškove rada zaposlenih u trgovačkom društvu. U troškove rada zaposlenih ulaze sva plaćanja koja društvo ima prema zaposlenima osim naknada i refundacija troškova koje društvo plaća zaposlenima po određenoj osnovi kao što su primjerice nadoknađivanje troškova službenog puta, refundacije iznosa plaćenih dobavljačima u ime poslodavca i slično. Troškovi osoblja koji su iskazani na ovoj poziciji mogu biti kapitalizirani u zalihe ili dugotrajnu imovinu. Bez obzira na novčani odljev po osnovi plaćanja plaća i doprinosa u knjigovodstvu se mora iskazati obveza i trošak po osnovi rada zaposlenih. Iz bruto bilance uzimaju se podaci o neto plaći i ostalim iznosima plaćanja prema zaposlenima koja imaju karakter plaće (plaće u naravi, bonusi, godišnje nagrade troškovi prijevoza na posao i s posla i slično). Troškovi doprinosa iz plaća i poreza smatraju se doprinosi za mirovinsko osiguranje za generacijsku solidarnost i doprinos za mirovinsko osiguranje za sustav individualne kapitalizirane štednje te porez i prirez porezu na dohodak. Doprinosima na osnovicu smatraju se troškovi doprinosa za obvezno zdravstveno osiguranje, posebni doprinos za prava u slučaju ozljede na radu i profesionalne bolesti, doprinos za zapošljavanje, doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom, posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite za radnike upućene na rad u inozemstvo, dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za radnike kojima se staž osiguranja računa s povećanim trajanjem, ostali doprinosi i naknade na plaće.” (Bakran i dr. 2017: 19, 20)

### ***3.2.3. Troškovi promidžbe i reprezentacije***

„Troškovi promidžbe i troškovi reprezentacije različito su porezno određeni s aspekta pojedinih poreznih propisa. Prema Zakonu o PDV-u, za troškove promidžbe dopušten je odbitak pretporeza, međutim kada se radi o nabavama za potrebe reprezentacije, poreznom obvezniku nije dopušten odbitak pretporeza. Prema Zakonu o porezu na dobit i Zakonu o porezu na dohodak, troškovi reprezentacije porezno su priznati u visini 30 %, dok su troškovi promidžbe uz propisane uvjete priznati u ukupnom iznosu.

- **Porezni aspekt troškova reprezentacije**

a) Prema Zakonu o PDV-u

Prema članku 61. st. 1. t. b) Zakona o PDV-u i čl. 136. st.1. Pravilnika o PDV-u reprezentacijom se smatraju izdaci za:

- ugošćavanje poslovnih partnera
- darivanje poslovnih partnera prigodnim poklonima
- odmor, sport i razonodu poslovnim partnerima što im se daje bez naknade
- najam automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor i sl. kada se isto omogućava poslovnim partnerima bez plaćanja naknade.

Pod darivanjem poslovnih partnera razumijeva se svako darivanje predmeta s ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, osim darivanja proizvoda koji se smatraju reklamnim (u kojem se slučaju pod određenim uvjetima smatra troškom promidžbe). Reprerentacijom se ne smatra davanje poklona „male vrijednosti”. Sukladno čl. 7. st. 4. Zakona o PDV-u, „poklonima male vrijednosti” smatraju se pokloni čija vrijednost nije veća od 160, 00 kn, uz uvjet da se daju povremeno i ne istim osobama. Po računima koji se odnose na nabavu „poklona male vrijednosti” dopušten je odbitak pretporeza. Međutim, darivanje poslovnih partnera u vidu poklona koji ne udovoljavaju ovim uvjetima, smatra se reprerentacijom za koju pri nabavi nije dopušten odbitak pretporeza i porezno je priznati trošak samo u visini 30 % vrijednosti dara. Reprerentacijom se smatra samo ono davanje poslovnom partneru, njegovu opunomoćeniku ili nekoj drugoj osobi, ako za to ne postoji određena protuusluga primatelja odnosno ako za to ne postoji pravna obveza ili neka druga povezanost s uslugom primatelja. Ukoliko za davanje postoji određena protuusluga od strane primatelja dara, ne radi se o reprerentaciji već o isporuci uz naknadu koja podliježe oporezivanju PDV-om.” (Cutvarić 2016: 32)

„b) Prema Zakonu o porezu na dobit i Zakonu o porezu na dohodak

Troškovima reprerentacije smatraju se troškovi nastali iz poslovnog odnosa s poslovnim partnerom, i to troškovi ugošćenja, darova, s ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, troškovi odmora, sporta, rekreacije i razonode, zakupa automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor i drugi slični izdaci.” (Cutvarić: 33 prema Sukladno čl. 7. st. 1. točka 3. Zakona o porezu na dobit, i čl. 22. st. 1. točki 1. Zakona o porezu na dohodak.)

- **Troškovi promidžbe**

„a) prema Zakonu o porezu na dobit

Prema odredbama čl. 7. st. 6. Zakona o porezu na dobit ako se poslovnim partnerima uključivo i potrošačima, tj. maloprodajnim kupcima, poklanjaju proizvodi i roba iz proizvodnog odnosno prodajnog asortimana poreznog obveznika, navedeni pokloni mogu biti

troškovi promidžbe pod određenim uvjetima. Uvjeti pod kojima se određene isporuke bez naknade smatraju isporukama u poslovne (promidžbene) svrhe propisani su Zakonom o porezu na dobit. Ako se kupcima poklanjaju proizvodi prilagođeni kao promidžbeni materijal, ali pojedinačne vrijednosti bez PDV-a iznad 160,00 kuna radi se o troškovima reprezentacije pa se za 70 % vrijednosti tih troškova (uključivo i iznos PDV-a koji se nije mogao odbiti), treba povećati porezna osnovica poreza na dobit.

b) prema Zakonu o PDV-u

Isporuke dobara i usluga u promidžbene svrhe smatraju se isporukama bez naknade u poslovne svrhe koje ne podliježu oporezivanju. Prema čl. 11. st. 4. Pravilnika o PDV-u, ne smatra se oporezivom isporukom davanje poklona u svrhu promidžbe pojedinačne vrijednosti do 160,00 kuna bez PDV-a ako se radi o posebno prilagođenim dobrima s oznakom „nije za prodaju” ili o reklamnim predmetima s nazivom tvrtke ili proizvoda kao što su: čaše, pepeljare, olovke, stolnjaci, podmetači, privjesci, prospekti, katalozi, vrećice i slični proizvodi.” (Cutvarić 2016: 34, 35)

#### **3.2.4. Troškovi rezerviranja**

„**Rezerviranja** predstavljaju sadašnje obveze nastale kao rezultat prošlog događaja, a priznaju se kao rashod tekućeg razdoblja za izdatke za koje je vjerojatno da će nastati u budućnosti i čiji se iznos mora procijeniti. Radi se o obvezi čija je priroda jasno određena i za koju je na datum bilance vjerojatno ili sigurno da će nastati, ali postoji neizvjesnost u pogledu iznosa ili datuma kada će nastati. Rezerviranje se ne koristi za usklađivanje vrijednosti imovine. Rezerviranja se mogu priznati jedino kada zadovoljavaju određene uvjete priznavanja definirane računovodstvenim standardima. Razlikuju se od drugih obveza, npr. obveza iz poslovanja, obračunatih obveza i nepredviđenih obveza jer kod rezerviranja postoji neizvjesnost vezana uz vrijeme ili iznos budućih izdataka potrebnih za njihovo podmirenje. Dakle, rezerviranja se mogu definirati kao obveze neodređenog vremena ili iznosa, a potrebno ih je objaviti odvojeno od drugih vrsta obveza. Vrlo je važno razlikovati rezerviranja od nepredviđenih obveza. **Nepredviđena obveza** je moguća obveza koja je proizašla iz prošlih događaja i čije postojanje tek mora biti potvrđeno nastankom ili ne nastankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u cijelosti pod kontrolom subjekta. Ova obveza nije

priznata na datum bilance u financijskim izvještajima zbog toga što kriteriji poznavanja nisu zadovoljeni, tj. nije vjerojatno da će za njeno podmirenje doći do odljeva resursa ili se iznos obveze ne može pouzdano izmjeriti. Dakle, društvo će ove obveze samo objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje, osim u slučaju kada je udaljena mogućnost odljeva resursa.

Rezerviranje je potrebno priznati kada su ispunjeni svi sljedeći uvjeti u skladu sa s toč. 14. MRS-a 37, toč. 16.23 HSFI-a 16 i toč. 13.25.HSFI-a 13.:

- a) društvo ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlog događaja
- b) vjerojatno je da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi i
- c) iznos obveze se može pouzdano procijeniti. ”( Pretnar Abičić 2016: 29)

### **Primjer knjiženja rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima**

„Društvo „X” prodaje dvije vrste proizvoda. Proizvod „A” samostalno proizvodi i prodaje, te za proizvod „A” prodan tijekom 2016. godine daje garanciju kupcima na rok od dvije godine da će otkloniti sve nedostatke u tom razdoblju. Popravci se obavljaju putem vlastitog servisa. Temeljem dosadašnjeg iskustva i ocjene kvalitete proizvoda uprava procjenjuje da postoji rizik da će 5 % prodanih proizvoda imati određene nedostatke koje će trebati otkloniti. Vrijednost godišnjeg prodaje proizvoda „A” u 2016. godini iznosi 1.000.000,00 kn, te je stoga društvo procijenilo i rezerviralo iznos od 50.000,00 kn. Rezerviranje nije diskontirano jer učinak nije značajan. Također, društvo prodaje i proizvod „B” (nije vlastito proizveden) za koji daje jamstveni rok godinu dana od dana kupnje. Ako se otkriju manje pogreške kod svih prodanih proizvoda „B” troškovi popravka bi mogli iznositi 500.000,00 kn, a za veće pogreške 2.000.000,00 kn. Dosadašnja iskustva ukazuju da u sljedećoj godini kod 92 % proizvoda neće biti pogrešaka, 6 % prodanih proizvoda će imati male pogreške, a 2 % prodanih proizvoda „B” će imati veće pogreške. Sukladno navedenom, društvo „X” procjenjuje očekivani trošak uklanjanja nedostataka za proizvod „B” na sljedeći način:

**Tablica 7. Očekivani trošak uklanjanja nedostataka za proizvod „B”**

<b>Redni broj</b>	<b>Opis</b>	<b>Postotak proizvoda</b>	<b>Iznos popravka za sve proizvode</b>	<b>Iznos rezerviranja</b>
<b>1.</b>	<b>Očekivani proizvodi bez pogreške</b>	<b>92 %</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>2.</b>	<b>Očekivani proizvodi s malim greškama</b>	<b>6 %</b>	<b>500.000,00</b>	<b>30.000,00</b>
<b>3.</b>	<b>Očekivani proizvodi sa većim pogreškama</b>	<b>2 %</b>	<b>2.000.000,00</b>	<b>40.000,00</b>
<b>Ukupno trošak rezerviranja</b>				<b>70.000,00</b>

Izvor: Izrada autora prema Pretnar Abičić 2016: 33

U 2017. godini nastali su vlastiti troškovi za otklanjanje nedostataka za proizvod „A” u iznosu od 26.000,00 kn, koji se sastoje od vrijednosti utrošenih rezervnih dijelova 18.000,00 kn, utrošenog materijala 3.500,00 kn te plaća zaposlenika 4.500,00 kn. U 2018. godini nastali su troškovi za otklanjanje nedostataka u iznosu od 8.000,00 kn koji se odnose na utrošeni materijal 6.000,00 kn i plaće zaposlenika 2.000,00 kn. Na kraju 2018. godine rezerviranja za proizvod „A” se ukidaju u cijelosti bez obzira jesu li nastali troškovi otklanjanja nedostataka ili nisu jer prestaje obveza iz jamstva. Za popravak proizvoda „B” primljena je faktura vanjskog dobavljača (servisera) u iznosu od 55.000,00 kn + PDV 13.750,00 kn. S obzirom da u 2017. godini prestaje obveza iz jamstva za proizvod „B” rezerviranje se ukida u potpunosti (i za realizirani iznos i preostali iznos).

**Tablica 8. Knjiženje rezerviranja**

<b>Redni broj</b>	<b>Opis</b>	<b>Iznos</b>	<b>KONTO</b>	
			<b>Duguje</b>	<b>Potražuje</b>
<b>2016. godina</b>				
<b>1.</b>	<b>Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima za proizvod A i B</b>			
	<b>Rezerviranje za troškove u jamstvenim rokovima</b>	<b>120.000,00</b>		<b>963</b>
	<b>Troškovi rezerviranja u jamstvenim rokovima</b>	<b>120.000,00</b>	<b>453</b>	

Redni broj	Opis	Iznos	KONTO	
			Duguje	Potražuje
<b>2017. godina</b>				
1.	Troškovi popravka u jamstvenom roku – proizvod A			
	Zalihe rezervnih dijelova	18.000,00		320
	Zalihe potrošnog materijala	3.500,00		310
	Utrošeni materijal i rezervni dijelovi za održavanje vlastitih proizvoda u jamstvenom roku	21.500,00	406	
	Troškovi osoblja	4.500,00	47	
	Obveze za plaće	4.500,00		27
2.	Troškovi popravka u jamstvenom roku – proizvod B			
	Usluge popravaka vanjskih servisa	55.000,00	412	
	Pretporez	13.750,00	182	
	Obveze prema dobavljačima	68.750,00		221
3.	Ukidanje rezerviranja u visini stvarnog troška – proizvod A			
	Rezerviranje za troškove u jamstvenim rokovima	26.000,00	963	
	Ostali poslovni prihodi – ukidanje dugoročnih rezerviranja	26.000,00		789
4.	Ukidanje ukupnog rezerviranja – proizvod B			
	Rezerviranje za troškove u jamstvenim rokovima	70.000,00	963	
	Ostali poslovni prihodi – ukidanje dugoročnih rezerviranja	70.000,00		789
<b>2018. godina</b>				
1.	Troškovi popravka u jamstvenom roku – proizvod A			
	Zalihe potrošnog materijala	6.000,00		310
	Utrošeni materijal i rezervni dijelovi za održavanje vlastitih proizvoda u jamstvenom roku	6.000,00	406	
	Troškovi osoblja	2.000,00	47	
	Obveze za plaće	2.000,00		27



Redni broj	Opis	Iznos	KONTO	
			Duguje	Potražuje
	<b>Ukidanje rezerviranja u visini stvarnog troška – proizvod A</b>			
2.	<b>Rezerviranje za troškove u jamstvenim rokovima</b>	<b>8.000,00</b>	<b>963</b>	
	<b>Ostali poslovni prihodi – ukidanje dugoročnih rezerviranja</b>	<b>8.000,00</b>		<b>789</b>
	<b>Ukidanje rezerviranja koja se neće moći realizirati – proizvod A</b>			
3.	<b>Rezerviranje za troškove u jamstvenim rokovima</b>	<b>16.000,00</b>	<b>963</b>	
	<b>Ostali poslovni prihodi – ukidanja dugoročnih rezerviranja</b>	<b>16.000,00</b>		<b>789</b>

Izvor: Izrada autora prema Pretnar Abičić 2016: 33, 34

Napomena: ako bi društvo „X” za proizvod „B” troškove popravaka moglo nadoknaditi od treće strane rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima ne bi bilo moguće priznati.” (Pretnar Abičić 2016: 33, 34)

„Rezerviranje se odnosi na sadašnju obvezu koju je potrebno priznati kao trošak kada su na datum bilance zadovoljeni slijedeći uvjeti: vjerojatno je da će kao rezultat prošlih događaja nastati odljev resursa društva te se iznos može pouzdano procijeniti. Ako ti uvjeti nisu ispunjeni, radi se o nepredviđenoj obvezi koja se ne može priznati u bilanci, ali ju je potrebno odgovarajuće objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje. Subjekt svakako mora razmotriti i porezne propise vezane uz troškove rezerviranja propisane čl. 11. Zakona o porezu na dobit i čl. 36. Pravilnika o porezu na dobit, koji definiraju koja se rezerviranja porezno priznaju i koji uvjeti moraju biti ispunjeni. Svi ostali troškovi rezerviranja smatraju se porezno nepriznatim rashodima za koje je potrebno uvećati poreznu osnovicu te priznati odgođenu poreznu imovinu.” (Pretnar Abičić 2016: 37)

### 3.2.5. *Ostali troškovi*

„Na poziciji ostalih troškova prikazuju se ostali troškovi poslovanja iz skupine konta 44 - Naknade troškova radnika i izdaci za ostala materijalna prava radnika (osim 443 – Naknade troškova prijevoza na posao i s posla do visine troškova javnog prijevoza, 445 – Potpore radnicima (npr. bolovanje duže od 90 dana, potpora zbog invalidnosti, potpora zbog smrti člana uže obitelji, potpora obitelji zbog smrti zaposlenika, potpora za novorođeno dijete), 446 – Prigodne nagrade i darovi radnicima (npr. jubilarne nagrade, prigodne godišnje nagrade, darovi u naravi radnicima, darovi djeci zaposlenika), 447 – Otpremnine), 46 – Ostali troškovi poslovanja te 48 – Financijski troškovi uključeni u troškove proizvoda, sukladno kontnom planu Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika. U skupinu konta 46 – Ostali troškovi poslovanja prema kontnom planu Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika uključeni su:

- 460 – troškovi reprezentacije
- 461 – članarine strukovnim udrugama, zajednicama i drugim organizacijama
- 462 – naknade za šume
- 463 – naknade za zbrinjavanje i poticajne naknade za ambalažu i ostale ekološke naknade
- 464 – upravni, sudski troškovi, takse i bilježničke naknade
- 465 – troškovi stručne literature i tiska
- 466 – spomenička renta i troškovi zaštite okoliša
- 467 – naknade i drug troškovi članova nadzornog odbora
- 468 – porezi koji ne ovise o rezultatu
- 469 – doprinosi na druge dohotke.

Troškove kamata i ostale financijske troškove u skupini konta 48 – Financijski troškovi uključeni u troškove proizvoda, iskazuju proizvođačka trgovačka društva koja u troškove zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda uključuju i ove troškove. U svim drugim slučajevima troškovi kamata se iskazuju izravno kao rashod na kontima skupine konta 72 – Financijski rashodi (troškovi).” (Bakran i dr. 2017: 23, 24)

### Primjer knjiženja rashoda od kamata

„Društvo Omega d. d. primilo je 1. 7. 2016. godine zajam u iznosu od 100.000 kn od društva Delta d. d. na rok od 3 mjeseca. Ugovorena godišnja kamatna stopa iznosi 3 %. Ugovorom o zajmu je definiran obračun i plaćanje kamate zajedno s dospijućem glavnice. Zajam je vraćen i plaćene su pripadajuće kamate na dan 1. 10. 2016.

„Obračun rashoda od kamata =  $100.000,00 \text{ kn} \times 3 \% \times 3 / 12 = 750$ ” (Bakran i dr. 2017: 29)

**Tablica 9. Knjiženje rashoda od kamata**

Redni broj	Opis	K O N T O		Iznos (kn)
		Duguje	Potražuje	
1.	Primljen zajam	100	2560	100.000,00
2.	Primljen račun od zajmodavca za obračunatu kamatu	724	2561	750,00
3.	Vraćanje zajma i plaćanje kamata		100	100.750,00
		2560		100.000,00
		2561		750,00

Izvor: Izrada autora prema Bakran i dr. 2017: 29

### 3.2.6. Tečajne razlike i drugi rashodi

„Tečajne razlike se priznaju u razdoblju nastanka u računu dobiti i gubitka kao prihod (pozitivne tečajne razlike) ili kao rashod (negativne tečajne razlike).

Negativne tečajne razlike nastaju:

a) kod potraživanja u slučaju kada je tečaj strane valute na dan naplate ili na datum bilance niži od tečaja strane valute po kojem je potraživanje evidentirano u knjigovodstvu

b) kod obveza u slučaju kada je tečaj strane valute na dan podmirenja ili na datum bilance viši od tečaja strane valute po kojem je obveza evidentirana u knjigovodstvu” (Bakran i dr. 2017: 29)

### Primjer knjiženja negativnih tečajnih razlika

„Poduzeće Alfa d. d. ima u svojoj knjigovodstvenoj evidenciji iskazano potraživanje od kupaca iz Njemačke u iznosu od 30.000 EUR (transakcija prodaje navedena je 1. 10 2016.) Središnji tečaj HNB-a na datum transakcije iznosio je 1 EUR = 7,55 kn. Potraživanja od ino - kupaca u iznosu od 20.000 EUR naplaćena su 15. 12. 2016., a srednji tečaj HNB-a na datum naplate potraživanja iznosio je 1 EUR = 7,53 kn. Na datum bilance (31. 12. 2016.) srednji tečaj HNB-a iznosio je 1 EUR = 7,50 kn.

Stanje potraživanja od kupaca iz inozemstva = 30.000 EUR x 7,55 kn/EUR = 226.500 kn.

Naplata potraživanja od ino- kupaca (15. 12. 2016.) = 20.000 EUR x 7,53 kn/EUR = 150.600 kn.

Negativna tečajna razlika = 150.600 kn – 20.000 EUR x 7,55 kn/EUR = 400 kn.

Negativna tečajna razlika na datum bilance = 10.000 EUR x 7,50 kn /EUR – 10.000 EUR x 7,55 kn/EUR = 500 kn.” (Bakran i dr. 2017: 29)

**Tablica 10. Prikaz knjiženja negativnih tečajnih razlika**

Redni broj	Opis	K O N T O		Iznos (kn)
		Duguje	Potražuje	
1.	Stanje potraživanja od kupaca iz inozemstva	121		S <sup>0</sup> 226.500
2.	Naplaćeno potraživanje od ino-kupaca u iznosu od 20.000 EUR	103		150.600
			121	151.000
		7252		400
3.	Iskazivanje potraživanja od ino-kupaca na datum bilance	121		500
		7252		500

Izvor: Izrada autora prema Bakran i dr. 2017: 29

### Primjer knjiženja nabave sitnog inventara

„Trgovačko društvo kupilo je za potrebe poslovanja dvije električne brusilice, zalihu brusnog papira i set svrdala za električnu brusilicu. U knjigovodstvu nabava je razvrstana na zalihe sitnog inventara i na troškove potrošnog materijala u proizvodnji. Na računu su iskazani sljedeći podaci:

- Dvije brusilice – 4.000,00 kuna uvećano za PDV
- 200 m brusnog papira – 600,00 kuna uvećano za PDV
- Set svrdala za električnu bušilicu – 855,00 kuna uvećano za PDV” (Bakran i dr. 2017: 56)

**Tablica 11. Knjiženje u knjigovodstvu nabave materijala i sitnog inventara**

Redni broj	Opis	K O N T O		Iznos (kn)
		Duguje	Potražuje	
1.	Obveze dobavljačima – primljen ulazni račun		2200	6.818,75
	Pretporez	1820		1.363,75
	Kupovna cijena sitnog inventara	3005		4.000,00
	Potrošni materijal u proizvodnji	4001		1.455,00
2.	Obračun nabave sitnog inventara	3095		4.000,00
	Kupovna cijena sitnog inventara		3005	4.000,00
	Sitni inventar na skladištu	350		4.000,00
	Obračun nabave sitnog inventara		3095	4.000,00
3.	Sitni inventar je dat u upotrebu i prikazan je trošak jednokratno		350	4.000,00
	Otpis vrijednosti sitnog inventara	4050		4.000,00

Izvor: Izrada autora prema Bakran 2017: 56

## 4. TEHNIKE I ZNAČAJ ANALIZE TROŠKOVA U UPRAVLJANJU PODUZEĆEM

### 4.1. Tehnike i vrste analiza troškova

U nastavku je prikazan postupak provedbe horizontalne i vertikalne analize troškova.

„**Vertikalna analiza** je analiza strukture određene složene stavka financijskih izvještaja. U ovom slučaju riječ je o strukturi troškova tekuće godine. Analizom treba utvrditi koliku su postotni udjeli sastavnih dijelova ukupnih troškova tekuće godine. Međutim, troškovi tekuće godine ne postoje kao samostalna stavka u računu dobiti i gubitka, nego je treba izračunati. To se radi tako da se iz poslovnih rashoda isključi učinak promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda. Drugim riječima, u ovom slučaju treba provesti suprotan postupak od onog kada je utvrđivana svota poslovnih rashoda. Naime, prethodno je u 2011. godini zbog smanjenja zaliha za utvrđivanje poslovnih rashoda troškovima tekuće godine dodana svota od 6.383.194,00 kn. Zbog toga sada od svote poslovnih rashoda koja je 160.773.016,00 kn, treba odbiti svotu od 6.383.194,00 kn. Na taj se način dobije svota troškova tekuće godine od 154.389.822,00 kn. U 2012. godini je zbog povećanja zaliha oduzeta svota od 6.735.140,00 kn. Zbog toga sada na svotu poslovnih rashoda, koji su 165.534.724,00 kn, treba dodati svotu od 6.735.140,00 kn. Na taj se način dobije svota troškova tekuće godine koja je 170.269.864,00 kn. Nakon toga se izračunavaju udjeli svake stavke u ukupnoj svoti troškova tekuće godine.

**Horizontalna analiza** pokazuje kretanje stavaka kroz vrijeme. U ovom slučaju treba izračunati povećanje ili smanjenje stavaka tekuće godine u odnosu na prethodnu godinu i povećanje ili smanjenje udjela pojedinih stavaka u ukupnim troškovima tekuće godine.” (Belak 2014: 245, 246)

Sve stavke i izračuni za primjer provedbe vertikalne i horizontalne analizu daju se u tablici 12. na sljedećoj stranici.

**Tablica 12. Rashodi iz osnovnih aktivnosti u računu dobiti i gubitka poduzeća „Dobrić” d.d. za 2011. i 2012. godinu**

Opis	Svota 2011. (kn)	(%)	Svota 2012. (kn)	(%)	2011/2012	Promjene udjela (%) 2012./2011.
<b>II. Poslovni rashodi</b>	<b>160.773.016</b>	<b>100</b>	<b>163.534.724</b>	<b>100</b>	<b>101,72</b>	
<b>1.Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda</b>	<b>+6.383.194</b>	<b>3,97</b>	<b>-6.735.140</b>	<b>4,12</b>	<b>-</b>	
Troškovi tekuće godine	154.389.822	100	170.269.864	100	110,28	
<b>2. Materijalni troškovi (117 do 119)</b>	<b>118.272.105</b>	<b>76,61</b>	<b>138.140.982</b>	<b>81,13</b>	<b>116,80</b>	<b>105,90</b>
a) troškovi sirovina i materijala	95.973.449	62,16	114.460.218	67,22	119,26	108,14
b) troškovi prodane robe	10.110.174	6,55	11.376.862	6,89	112,53	105,19
c) ostali vanjski troškovi	12.188.482	7,89	12.303.902	7,23	100,95	91,63
<b>3. Troškovi osoblja (121 do 123)</b>	<b>22.684.420</b>	<b>14,69</b>	<b>23.514.852</b>	<b>13,81</b>	<b>103,66</b>	<b>94,01</b>
a) neto plaće i nadnice	12.182.821	7,89	12.603.352	7,40	103,45	93,79
b) troškovi poreza i doprinosi iz plaća	7.225.484	4,68	7.721.174	4,53	106,86	96,79
c) doprinosi na plaće	3.276.114	2,12	3.190.325	1,87	97,38	88,21
<b>4. Amortizacija</b>	<b>3.907.854</b>	<b>2,53</b>	<b>2.043.206</b>	<b>1,20</b>	<b>0,52</b>	<b>47,43</b>
<b>5. Ostali troškovi</b>	<b>4.040.233</b>	<b>2,62</b>	<b>4.346.334</b>	<b>2,55</b>	<b>107,57</b>	<b>97,33</b>
<b>6. Vrijednosno usklađivanje (127 + 128)</b>	<b>1.187.156</b>	<b>0,77</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
a) dugotrajne imovine (osim financijske imovine)	0	0	0	0	0	0
b) kratkotrajne imovine (osim financijske imovine)	1.187.156	0,77	0	0	0	0
<b>7. Rezerviranja</b>	<b>3.738.910</b>	<b>2,42</b>	<b>1.297.406</b>	<b>0,76</b>	<b>34,70</b>	<b>31,40</b>
<b>8. Ostali poslovni rashodi</b>	<b>559.144</b>	<b>0,36</b>	<b>927084</b>	<b>0,54</b>	<b>165,80</b>	<b>150,00</b>

Izvor: Izradio autor prema Belak 2014: 246, 247

„Kao što se može vidjeti, najveći udjel u troškovima tekuće godine imaju materijalni troškovi. U 2011. godini njihov je udjel 76,61 %, a u 2012. godini oni su 81,13 %. Prema tome, njihov udio povećao se u 2012. godini u odnosu na 2011. godinu za 8,14 %. Za povećanje troškova postoje dva glavna razloga. Prvi je razlog promjena strukture proizvoda prema proizvodima koji imaju veće troškove proizvodnje po jedinici. Drugi razlog je povećanje nabavnih cijena materijala. Iako su ukupni troškovi osoblja u masi porasli u 2012. godini za 3,66 % udjel troškova osoblja u troškovima tekuće godine, kao druga po redu najveća stavka, nije povećan nego smanjen. U 2011. godini udjel troškova osoblja je 14,69 %, a u 2012. godini 13,81 %. To znači da troškovi osoblja nisu utjecali na smanjenje dobiti, kao što je na smanjenje dobiti utjecalo povećanje troškova materijala. U analizi troškova osoblja bitna je informacija u odnosu netoplaća i brutoplaća. Netoplaće u ukupnim troškovima osoblja imaju udjel od  $(12.603.352/23.514.852)$  53,60 %. Prema tome, udjel poreza i doprinosa iz plaća i na plaće je 46,40 %. Koeficijent preračunavanja troškova plaća s neto na bruto je  $(23.514.852/12.603.352)$  1,87. Ta je informacija bitna za planiranje i kalkulacije troškova i cijena. Troškovi amortizacije u 2012. godini smanjeni su na polovinu iznosa u odnosu na 2011. godinu. Iako je udjel tih troškova u troškovima tekuće godine u 2011. godini bio samo 2,53 % njihov je utjecaj na dobit puno veći nego što sugerira njihov udjel. Ostali troškovi su porasli za 7,52 %, ali njihov udjel se smanjio s 2,62 % na 2,55 %. Troškovi rezerviranja su u 2011. godini imali udjel od 2,42 %, a u 2012. godini taj je udjel smanjen na 0,76 %. U apsolutnom iznosu ti su troškovi u 2012. godini smanjeni na trećinu iznosa iz 2011. godine.” (Belak 2014: 247, 248)

## **4.2. Metode upravljanja troškovima**

### ***4.2.1. Značaj primjene metode ciljnih troškova u upravljanju troškovima***

„Metoda ciljnih troškova je specifičan pristup upravljanja troškovima razvijen u Japanu 80-ih godina. Specifičnost ovog pristupa upravljanja troškovima očituje se u tome što on kombinira tržišne i računovodstvene informacije. Metoda ciljnih troškova najčešće se u literaturi definira kao proces određivanja najviših dopustivih troškova novog proizvoda te razvoj prototipa koji može biti profitabilno napravljen uz definirane najviše dopustive troškove. Ova metoda razvijena je iz razloga što velik broj poduzeća u današnjim tržišnim



uvjetima više ne mogu utjecati na tržišnu cijenu. Tržišna cijena određena je na tržištu, a poduzeća koja djeluju na tržištu toj se cijeni moraju prilagoditi, a to je moguće isključivo putem troškova.

**Ciljni trošak = anticipirana tržišna cijena – željena dobit**

Ideja i smisao ove metode je u utvrđivanju ukupno dopustivog troška proizvoda kojim se ostvaruje željena dobit po proizvodu uz postojeću tržišnu cijenu. Ciljni trošak proizvoda se dalje može raščlanjivati na pojedine troškovne kategorije npr. za ciljni trošak direktnog materijala, ciljni trošak direktnog rada, te ciljne opće troškove proizvodnje. Ciljni opći troškovi proizvodnje se mogu dalje raščlanjivati na troškove pojedinih aktivnosti ili procesa u situaciji primjene ABC metode. Upravo je ABC metoda jedna od pretpostavki kvalitetne primjene metode ciljnih troškova. Naime, ABC metodom se prate troškovi po pojedinim aktivnostima i utvrđuju troškovi pojedinih aktivnosti koje se poduzimaju u poduzeću u cilju proizvodnje i prodaje proizvoda, robe i usluga. Metodom ciljnih troškova identificiraju se ciljni troškovi pojedinih aktivnosti Usporedbom stvarnih troškova aktivnosti utvrđenih putem ABC metode i ciljnih troškova aktivnosti definiranih putem metode ciljnih troškova utvrđuju se odstupanja stvarnih od ciljnih troškova za svaku pojedinu aktivnost. Metoda ciljnih troškova i metoda kontinuiranog poboljšanja su dvije komplementarne metode koje imaju zajednički cilj snižavanja troškova proizvoda uz zadržavanje željene razine kvalitete i funkcionalnosti proizvoda. Osnovna razlika između ove dvije metode je u tome što se metoda ciljnih troškova (uz primjenu metode vrijednosne analize) odnosi na fazu dizajna proizvoda, dok se metoda kontinuiranog poboljšanja odnosi na proces proizvodnja proizvoda.” (Perčević 2014: 41, 42, 43)

„Metoda ciljnih troškova predstavlja suvremeni pristup upravljanja troškovima koji se temelji na tržišnim uvjetima kojima se poslovni subjekt mora prilagođavati. Ova metoda upravljanja troškovima razvila se zahvaljujući činjenici da većina poslovnih subjekata više ne može utjecati na tržišne uvjete, već im se mora prilagođavati. Metoda ciljnih troškova definira ciljne troškove kao najveće dopustive troškove uz koje poslovni subjekt ostvaruje ciljnu dobit uvažavajući pri tome prodajnu cijenu kao konstantnu varijablu na koju poslovni subjekt ne može utjecati. Metoda ciljnih troškova usmjerena je prvenstveno na fazu dizajna proizvoda budući se najveći dio troškova određuje upravo u toj fazi.” (Perčević 2014: 44)

### **Primjer:**

„Trgovačko društvo „Mikser” d. d. planira plasirati na tržište novu verziju ručnog miksera s određenim novim karakteristikama i mogućnostima. Istraživanjem karakteristika i cijena miksera koji su prisutni na tržištu, odjel marketinga u društvu „Mikser” d. d. utvrdio je cijenu novog miksera u iznosu od 30 kn po komadu. Odjel marketinga procjenjuje da po toj cijeni društvo „Mikser” d. d. može godišnje prodati 40.000 primjeraka novog ručnog miksera. Dizajniranje, razvoj i proizvodnja ovih novih miksera zahtijeva ulaganje u iznosu od 2.000.000 kn. Društvo „Mikser” d. d. zahtijeva stopu povrata od 15 %. Ciljni trošak proizvodnje, prodaje, distribucije i servisiranja jednog miksera utvrđuje se na sljedeći način:

Planirana prodaja (40.000 x 30 kn/kom) .....1.200.000,00 kn

(-) Željena dobit (2.000.000,00 kn x 15 %).....(300.000,00) kn

Ciljni trošak za 40.000 komada miksera .....900.000,00 kn

Ciljni trošak po komadu

(900.000,00 kn/40.000 kom) .....22,50 kn/kom

Ciljni trošak od 22,50 kn/kom može biti raščlanjen na ciljne troškove za pojedine funkcije proizvoda: proizvodnju, marketing, distribuciju, postprodajne usluge itd. Za svaku proizvodnu funkciju stvarni trošak mora biti u okviru definiranog ciljnog troška za tu proizvodnu funkciju.” (Perčević 2014: 43)

#### ***4.2.2. Tradicijski model upravljanja proizvodnim troškovima***

„Tradicijski model upravljanja proizvodnim troškovima predstavlja najstariji model obračunavanja i upravljanja troškovima poslovanja, a u praksi se koristi već preko sto godina. Osnovna svrha navedenog modela odražava se u mjerenju količine potrošenih inputa u odnosu na broj pojedinačno proizvedenog proizvoda.” (Mikić 2009: 166)

### ***4.2.3. Strateško upravljanje troškovima***

Promjene u poslovnom okruženju dovele su do stvaranja potrebe za definiranjem suvremenog sustava upravljanja troškovima, odnosno strateškog upravljanja troškovima. Za razliku od tradicionalnih metoda upravljanja troškovima koji se usredotočuju samo na mjerenje i kontroliranje troškova proizvodnje proizvoda i usluga, suvremeni sustav pruža potrebne informacije za prilagodbu ekonomskom i tehnološkom razvoju. Alati strateškog upravljanja troškovima sadrže tehnike neophodne za uspješnu provedbu sustava strateškog upravljanja troškovima, odnosno analizu lanca vrijednosti, analizu konkurentskih prednosti, SWOT analizu, Just in time sustav upravljanja zalihama, Balanced Scorecard (uravnotežena matrica pokazatelja) i kontinuirano unaprjeđenje te suvremene modele upravljanja troškovima: upravljanje troškovima na temelju aktivnosti, ciljane troškove, totalno upravljanje kvalitetom, benchmarking i teoriju ograničenja” (Mikić 2009: 167), od kojih će u završnom radu biti prikazani učinci upravljanja troškovima na temelju ciljanih troškova i upravljanje troškovima na temelju aktivnosti.

Bez obzira na to za koji se model upravljanja troškova menadžment poduzeća odluči, za njegovu uspješnu implementaciju potrebno je postići da sve organizacijske jedinice u poduzeću djeluju kao tim (vrhovni menadžment, financije, računovodstvo, proizvodnja, marketing itd.)” (Mikić 2009: 169)

### ***4.2.4. Pokazatelji ekonomičnosti i upravljanje troškovima***

„Osnovnim ciljem upravljanja troškovima poslovanja nameće se ostvarenje dugoročne koristi od nastalog troška ili ostvarenje određenog cilja poslovanja uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentsku poziciju. Kao i pri maksimizaciji profita, naglasak se stavlja na dugoročno, a ne kratkoročno održivu poziciju poduzeća na tržištu. Da bi ostvarilo svoje ciljeve poslovanja, poduzeće treba nadjačati konkurenciju ne samo danas već i u budućnosti, a pomoću upravljanja troškovima ono to može učiniti na dva načina: efikasnijim korištenjem internih resursa poduzeća i strogom kontrolom troškova ili premošćivanjem proizvodnih aktivnosti koje rezultiraju visokim troškovima. Iz navedenog osnovnog cilja upravljanja troškovima mogu se izdvojiti još dva cilja: globalna konkurentnost poduzeća i kontinuirano unaprjeđenje poslovanja. Upravo na temelju ova dva cilja upravljanje troškovima se definira kao filozofija, stav (misija) i niz

tehnika kojima je cilj kreiranje veće vrijednosti uz niže troškove. Ono predstavlja filozofiju unaprjeđivanja poslovnog procesa jer promovira ideju kontinuiranog potpomaganja organizaciju u donošenju pravih odluka i kreiranja veće potrošačke vrijednosti uz niže troškove. Efikasna poduzeća pružaju proizvode i usluge koje potrošači žele uz korištenje minimalnih organizacijskih ograničenih resursa stalnom težnjom za povećanjem vrijednosti i smanjenjem troškova.” (Mikić 2009: 162, 163)

Pokazatelji ekonomičnosti pokazuju učinkovitost korištenja troškova tj. koliko se prihoda ostvari po jedinici rashoda. Može se reći da su pokazatelji ekonomičnosti ujedno i pokazatelji uspješnosti upravljanja troškovima.

### **4.3. Značaj analize troškova**

„Upravljanje troškovima složen je proces koji zahtjeva primjenu suvremenih metoda. To je osobito važno u tržišno orijentiranom gospodarstvu u kojem se poslovni rezultat ostvaren na kraju obračunskog razdoblja smatra značajnim i objektivnim mjerilom uspješnosti menadžmenta organizacije.” (Drljača 2004: 23, pristupljeno 20. siječnja 2017.)

„Uspjeh poduzeća ovisi o sposobnosti njegova menadžmenta da na temelju istraživanja tržišne okoline izabere najbolja rješenja razvoja vlastitih proizvoda i usluga kao odgovor na tržišne mogućnosti. U okviru svojih svakodnevnih poslova menadžeri donose brojne odluke. Neke od njih su kratkoročne, npr. koju količinu određenih proizvoda proizvesti u određenom planskom razdoblju. Druge su dugoročne, npr. koju strukturu proizvoda razviti i koje metode proizvodnje bi poduzeće trebalo koristiti u slijedećem desetljeću. Informacije koje su menadžmentu potrebne za takve odluke vrlo su različite i raznovrsne. Računovodstvo je glavni izvor informacija za upravljanje troškovima. Za razliku od računovodstva troškova koje je pretežno usmjereno na troškove proizvodnje, u upravljanju troškovima obuhvaćeni su i troškovi poslovnih aktivnosti koje prethode procesu proizvodnje ili slijede iza njega, kao što su aktivnosti marketinga i logistike. Osim toga upravljanje troškovima obuhvaća i procese pripreme informacija korisnicima za donošenje konkretnih poslovnih odluka koje se odnose na odluke o strukturi proizvodnje, o izboru veličine i stupnja korištenja kapaciteta, o prodajnim cijenama, o kratkoročnim financijskim ulaganjima, o investicijama i slično. Informacije računovodstva troškova nisu dostatne za pripremu upravljačkih odluka, zato što često kasne u praćenju bitnih promjena. Ne pružaju odgovarajuća mjerila izvršenja, a osim

toga, suvremeni procesi automatizacije poslovnih procesa čine neke tradicionalne tehnike računovodstva troškova zastarjelim. Integralni sustav upravljanja troškovima temelji se na korištenju suvremenih metoda obračuna troškova (obračun troškova na temelju aktivnosti, ciljnih troškova, troškova životnog vijeka, troškova kvalitete i dr.) usmjerenih na mjerenje i dugoročno upravljanje poslovnim rezultatom poduzeća. Tako se može pridonijeti profitabilnosti, uz zadržavanje troškovne učinkovitosti, poboljšanju zadovoljstva kupaca i zaposlenika te poticanju prakse neprekidnog poboljšavanja. Međutim, posjedovanje integralnog informacijskog sustava neće automatski osigurati poboljšanje uspješnosti, ako menadžeri u potpunosti ne razumiju mogućnosti i ograničenja novog sustava mjerenja troškova i poslovnog uspjeha.”(Karić, 2010: 30, 31 prema Kaplan, R.S. i Cooper, R.(1998.) Cost & Effect, Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance, Harvard Business School Press, Boston, str. x.)

Konačno upravljanje troškovima znači korištenje troškovnih informacija koje pomažu menadžerima u izvršavanju njihovih temeljnih funkcija. Informacije o troškovima potrebne su menadžerima, prije svega, za planiranje i kontrolu, ali i za druge menadžerske aktivnosti, kao što su organiziranje, vođenje, i upravljanje ljudskim resursima.

Profitabilnost poduzeća koje proizvodi više proizvoda ili pruža više vrsta usluga mora se redovito pratiti u određenim vremenskim intervalima kako bi se potencijalno neprofitabilni proizvodi mogli uočiti i izdvojiti za pomnije istraživanje njihove buduće vrijednosti. Takve se informacije mogu dobiti iz baze podataka u obliku troškova koji su prikazani po vrstama troškova i podijeljeni na fiksne i varijabilne elemente. Tako se može vršiti analiza profitabilnosti po segmentima (odjelima, proizvodima) poduzeća.

U nastavku su prikazani primjeri značaja analize troškova pri donošenju poslovnih odluka i upravljanju poduzećem tj. u osiguravanju njegova uspješnog poslovanja.

„Prethodne pretpostavke za tablicu 1.

- Fiksni troškovi ukupno :100.000,00 kn
- Varijabilni troškovi po jedinici : 100,00 kn/jedinica
- Prodajna cijena 220,00 kn
- Opseg aktivnosti 500 kom, 1.000 kom, 1.500 kom.” (Belak 2014: 277, 278)

**Tablica 13. Utjecaj opsega aktivnosti na troškove po jedinici učinka i dobit (gubitak)**

<b>Opseg aktivnosti (kom)</b>	<b>Fiksni troškovi po jedinici (kn)</b>	<b>Varijabilni troškovi po jedinici (kn)</b>	<b>Ukupni troškovi po jedinici (kn)</b>	<b>Prodajna cijena po jedinici (kn)</b>	<b>Dobit (gubitak) po jedinici (kn)</b>
<b>500</b>	200,00	100,00	300,00	220,00	(80,00)
<b>1.000</b>	100,00	100,00	200,00	220,00	20,00
<b>1.500</b>	66,66	100,00	166,66	220,00	53,34

Izvor: Izradio autor prema (Belak 2014: 278)

Kao što se može vidjeti u tablici 13. pri opsegu aktivnosti od 1.000 komada poduzeće će ostvariti dobit od 20,00 kn po jedinici učinka. Smanjenjem opsega aktivnosti na 500 komada poduzeće ostvaruje gubitak od 80,00 kn po jedinici. Ukoliko se opseg aktivnosti poveća na 1.500 komada povećava se i dobit i iznosi 53,34 kn po jedinici. Iz ovog primjera može se izvesti opće pravilo koje kaže da bolje korištenje kapaciteta donosi veću dobit, a smanjenje aktivnosti i lošije korištenje kapaciteta donosi lošije rezultate i gubitak.

U nastavku je prikazan značaj analize odnosa troškova marketinga i prihoda u upravljanju poslovanjem.

Za izračun odnosa ulaganja u troškove marketinga i prihoda od prodaje koristi se slijedeći obrazac:

**Odnos troškova marketinga i prihoda = Troškovi marketinga tekuće godine/Prihod od prodaje**

Osim toga, troškovi marketinga često se stavljaju i u odnos s ostvarenom dobiti. Taj odnos pokazuje koliko je dobiti žrtvovano za njezino ostvarenje. Za izračun se koristi ovaj obrazac:

**Odnos troškova marketinga i dobiti = Troškovi marketinga tekuće godine/Dobit tekuće godine** (Belak 2014.)

**Tablica 14. Kretanje odnosa troškova marketinga i prihoda od prodaje poduzeća „Dobrić” d. d.**

OPIS / GODINA	2009.	2010.	2011.	2012.
TROŠKOVI MARKETINGA	408.677	644.773	689.438	623.762
PRIHODI OD PRODAJE	155.408.131	172.420.080	168.267.865	170.030.807
NETODOBIT RAZDOBLJA	8.202.819	9.279.516	8.412.996	8.322.790
ODNOS TROŠKOVA MARKETINGA I PRIHODA	0,26 %	0,37 %	0,41 %	0,37 %
ODNOS TROŠKOVA MARKETINGA I DOBITI	4,98 %	6,95 %	8,19 %	7,49 %

Izradio autor prema (Belak, 2014: 283)

„Kao što se može vidjeti postotci troškova marketinga u odnosu na prihod u poduzeću „Dobrić” d. d. su izrazito mali. Iako većina poduzeća troškove marketinga povezuje upravo s prihodom korisno je pogledati i odnose tih troškova i dobiti. Možemo vidjeti da u poduzeću „Dobrić” d. d. odnos troškova marketinga i dobiti pokazuje značajne postotke, što u prijevodu znači da poduzeće „Dobrić” d. d. žrtvuje 5 % do 10 % dobiti za troškove marketinga.” (Belak 2014: 283)

„Upravljanje troškovima usmjereno je povećanju profitabilnosti poduzeća. Naime, na visinu dobitka poduzeća može se djelovati povećanjem prihoda ili smanjenjem troškova. Povećanje prihoda za određeni postotak donosi veći rast dobitka u odnosu na jednak postotak smanjenja troškova. Međutim, povećanje prihoda ostvareno povećanjem količine prodanih proizvoda ograničeno je veličinom tržišta i kupovnom moći kupca. Ako se poveća prodajna cijena, smanjit će se potraživanja količina proizvoda, a s druge strane to može uvjetovati vrlo nepovoljne reakcije kako kupaca tako i konkurenata. Upravljanje troškovima omogućuje poduzeću bolji konkurentski položaj na tržištu. U uvjetima oštre konkurencije, na kraju uvijek pobjeđuje proizvođač koji ima niže troškove. Zahvaljujući upravljanju troškovima poduzeće može koristiti strategije obrane od konkurencije putem snižavanja prodajne cijene proizvoda.” (Karić 2010: 33, 34)

„Iako teorija nudi veći broj mogućnosti i modela upravljanja troškovima za proizvodna poduzeća u suvremenim uvjetima poslovanja, najboljima su se pokazali modeli strateškog upravljanja troškovima. Navedeni su modeli prilagođeni suvremenim uvjetima poslovanja koje odlikuje usredotočenost na kvalitetu i funkcionalnost proizvoda ili usluge te zadovoljstvo potrošača, mali volumen proizvodnje, kratkoročno planiranje proizvodnje, fokusiranje na smanjenje inventara i drugih aktivnosti koje ne rezultiraju dodanom vrijednošću, kratak životni ciklus proizvoda, potreba za visokoobrazovanom radnom snagom te stvaranje jedinstvenog globalnog tržišta.” (Mikić 2009: 174)

Prema istraživanju Mikić 2009, analiza upravljanja troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima Republike Hrvatske pokazala je da većina hrvatskih vlasnika i/ili menadžera na čelu proizvodnih poduzeća smatra kako se na području troškova mogu postići uštede koje poduzeću omogućuju proboj ili ostanak na tržištu ili poboljšanje poslovnog rezultata. Upravo rezultati koji pokazuju da hrvatska proizvodna poduzeća za postizanje konkurentske prednosti na tržištu daju prednost strategiji troškovnog vodstva u odnosu na strategiju diferencijacije, dokazuju navedenu tvrdnju. Budući da se troškovno vodstvo pokazalo kao vodeća strategija postizanja i očuvanja konkurentske pozicije na tržištu kod većine malih i srednjih proizvodnih subjekata, bez obzira na njihovu veličinu, a uzimajući u obzir teorijsku pretpostavku da je strategija troškovnog vodstva uspješna u uvjetima kada i ostali konkurenti koriste strategiju troškovnog vodstva (jer ako se konkurentska pozicija temelji isključivo na visini cijene, tada niski troškovi predstavljaju jednu konkurentsku prednost koja je važna), mogli bismo zaključiti da poduzeće koje želi biti uspješno u Hrvatskoj, treba koristiti troškovno vodstvo ili samostalno ili u kombinaciji s diferencijacijom proizvoda.

Prema istraživanju Mikić 2009, mala su poduzeća uglavnom orijentirana na tradicionalne modele upravljanja troškovima poslovanja koji kao što je to već naglašeno, ne predstavljaju dobru podlogu za postizanje konkurentske prednosti u suvremenim uvjetima poslovanja budući da pretpostavljaju relativno stabilno poslovno okruženje, rad kao dominantan faktor proizvodnje, poznatu tehnologiju, limitiranu količinu proizvoda te poduzeća koja imaju nekoliko sličnih proizvoda ili usluga ili samo nekoliko kupaca. Korištenje izričito tradicionalnih modela upravljanja troškovima povlači sa sobom i sagledavanje troškova samo na razini cjelokupnog poduzeća, a poznato je da se na razini



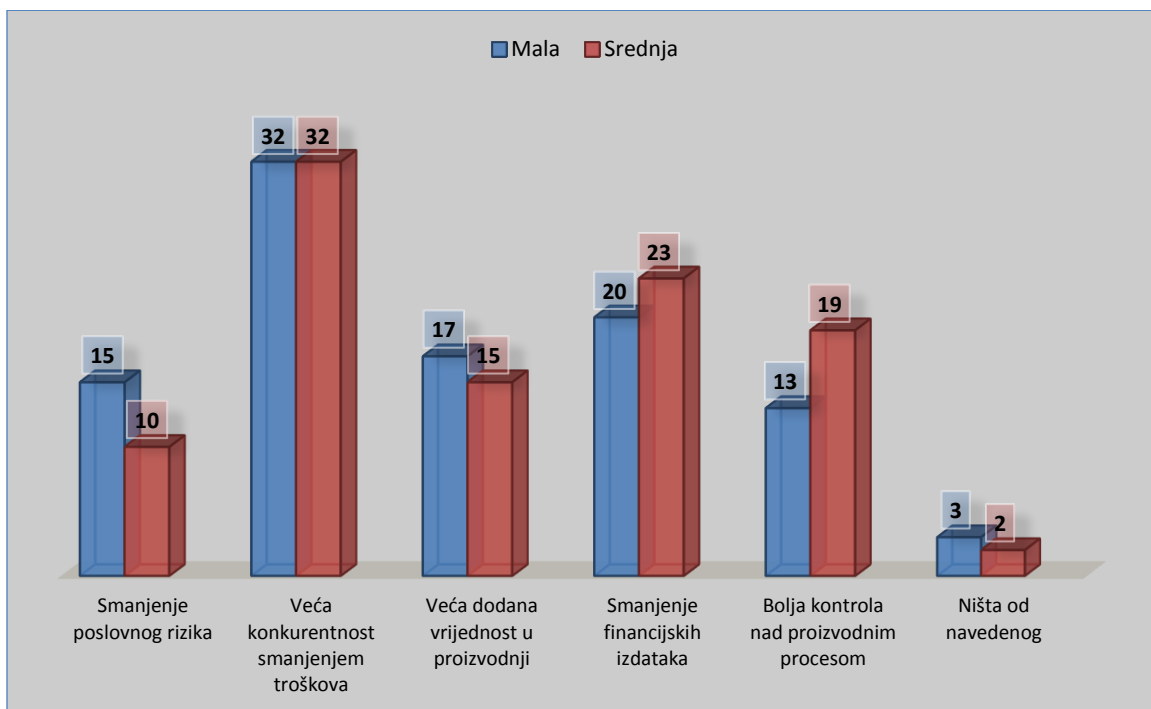
poduzeća isprepliću različiti rezultati, ali i troškovi pojedinih organizacijskih jedinica, stoga je gotovo nemoguće pravovremeno prepoznati tzv. „uska grla”. Tako prikupljeni podaci nisu dobra podloga menadžmentu za donošenje strateških odluka.

„Razlozi korištenja izričito tradicionalnih modela upravljanja troškovima najvjerojatnije leže u nepoznavanju suvremenih modela upravljanja troškovima kao i cjelokupne filozofije aktivnog upravljanja troškovima od strane vlasnika, koji su ujedno i menadžeri poduzeća.

Rezultati aktivnog upravljanja troškovima u hrvatskim malim i srednjim proizvodnim poduzećima najčešće se očituju u povećanju tržišne konkurentnosti smanjenjem troškova poslovanja, smanjenju financijskih izdataka, ostvarivanju veće dodatne vrijednosti u proizvodnji, smanjenju poslovnog rizika te postizanju bolje kontrole nad cjelokupnim proizvodnim procesom, što je ohrabrujuća činjenica u shvaćanju potrebe za korištenjem znanstvenih metoda u traženju mogućnosti za unaprjeđenje poslovnog rezultata.” (Mikić 2009: 175)

Rezultati prethodno navedenog istraživanja prikazani su grafički u nastavku.

**Grafikon 1. Rezultati aktivnog upravljanja troškovima u hrvatskim malim i srednjim proizvodnim poduzećima**



Izvor: Izrada autora prema Mikić 2009: 173

### **4.3.1. Uloga interno orijentiranog računovodstva u upravljanju poduzećem**

Interno orijentirano računovodstvo ima veliku ulogu u upravljanju poduzećem jer osigurava detaljnu informacijsku podlogu o troškovima, što je preduvjet uspješnog upravljanja troškovima.

„U metode i tehnike strateškog upravljačkog računovodstva najčešće se ubrajaju metoda ciljanih troškova, metoda životnog ciklusa proizvoda, analiza strateških troškova, analiza troškova konkurenata, metoda troška temeljem aktivnosti, upravljanje temeljeno na aktivnosti i sustavi mjerenja strateških performansi (Langfield – Smith, 2008: 206). Shank (1989:61) smatra da stvarnu novost u strateškom upravljačkom računovodstvu predstavljaju metoda životnog ciklusa proizvoda, analiza lanca vrijednosti i metoda troškova kvalitete. Suvremene metode interno orijentiranog računovodstva često se u praksi nadopunjuju pa brojna novija istraživanja svjedoče o njihovoj integraciji i korisnom sinergijskom učinku.” (Ramljak, Rogošić 2013: 33, 34)

„S obzirom da je pružanje šireg opsega informacija prednost strateškog upravljačkog računovodstva u odnosu na tradicionalno interno orijentirano računovodstvo, može se pretpostaviti da:

1. Primjena suvremenih metoda interno orijentiranog računovodstva pozitivno utječe na opseg korištenja računovodstvenih informacija.
2. Bolja alokacija neizravnih troškova se ostvaruje primjenom suvremenih metoda interno orijentiranog računovodstva.
3. Suvremene metode interno orijentiranog računovodstva omogućuju ostvarivanje više razine zrelosti sustava upravljanja kvalitetom.

Osim šireg spektra relevantnih informacija, interno orijentirano računovodstvo bi, prije svega, moralo omogućiti precizan podatak glede stvarnog troška pojedinog učinka, što se postiže adekvatnom alokacijom neizravnih troškova koja zahtijeva iznimno dobro poznavanje svih troškova poslovanja te prirodu svih aktivnosti iz kojih oni proizlaze.” (Ramljak, Rogošić 2013: 36, 37)

#### ***4.3.2. Primjena suvremenih metoda interno orijentiranog računovodstva u poduzećima u Republici Hrvatskoj***

Prema anketnom istraživanju Ramljak, Rogošić (2013), koje su provele na uzorku od 123 velika poduzeća, a u kojem su pored troškovnih metoda, u istraživanju o suvremenim metodama interno orijentiranog računovodstva uključile i bilancu postignuća, načelno iz istog razloga kao i troškovne metode (odnosno zbog izražene primjene u praksi), pokazalo se da se u promatranim poduzećima najviše koristi obračun troškova temeljem aktivnosti (ABC metoda) i to kod 40 % poduzeća. Zatim, 39,4 % poduzeća primjenjuje obračun troškova kvalitete, a 25,8 % koristi metodu ciljanih troškova. Bilanca postignuća se koristi u 15,2 % promatranih poduzeća, dok 9,1 % poduzeća primjenjuje obračun troškova životnog ciklusa proizvoda.

Istraživanje Rogošić, Ramljak (2013), koje su provele na velikim hrvatskim poduzećima ukazuje na porast primjene suvremenih metoda interno orijentiranog računovodstva (računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva) među kojima je najzastupljeniji obračun troškova temeljem aktivnosti (engl. Activity based costing). Opravdanost korištenja suvremenih metoda i, ujedno, njihova prednost pred tradicionalnim metodama je u omogućavanju širokog opsega informacija u svrhu odlučivanja i upravljanja. Računovodstvene informacije dobivene primjenom suvremenih metoda počivaju na adekvatnoj alokaciji neizravnih troškova čime se osigurava preciznost i pouzdanost temeljnih parametara (kao što je, primjerice, proizvodna cijena) vrlo bitnih za poslovno odlučivanje. (Ramljak, Rogošić 2013)

## **5. ZNAČAJ RAČUNOVODSTVENOG PRAĆENJA I ANALIZE TROŠKOVA U FUNKCIJI UPRAVLJANJA PODUZEĆEM TEHNIKA d. d.**

### **5.1. Godišnje izvješće kao podloga za analizu troškova u poduzeću Tehnika d. d.**

Obveza poduzetnika da izradi godišnje izvješće, za period koji je analiziran u radu, tj. na koji se odnosi Godišnje izvješće koje je služilo kao podloga za analize, bila je propisana sljedećim zakonima:

- Zakon o računovodstvu (Nar. nov., br. 109/07., 121/14.)
- Zakon o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93., 34/99., 121/99., 52/00., 118/03., 107/07., 146/08., 137/09., 125/11., 152/11., 111/12., 68/13., 110/15.).

Osim obveze sastavljanja i objavljivanja godišnjih financijskih izvješća (bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčano tijeku, izvještaj o promjenama kapitala, te bilješke uz financijske izvještaje), srednji i veliki poduzetnici obvezni su izraditi i javno objaviti godišnje izvješće. Mikro i mali poduzetnici nisu obvezni izraditi godišnje izvješće. (Hladika i Milčić 2016)

„Obveza izrade i sadržaj godišnjeg izvješća o stanju društva za dionička društva propisana je člankom 250.a Zakona o trgovačkim društvima. Obveza izrade godišnjeg izvješća o stanju društva za društva s ograničenom odgovornošću uređena je člankom 431.b Zakona o trgovačkim društvima, pri čemu je ovim člankom uređeno da se na podnošenje, sadržaj i obveznu objavu godišnjeg izvješća društva s ograničenom odgovornošću primjenjuju odredbe o sastavljanju godišnjeg izvješća o stanju društva za dionička društva, a koje su prethodno navedene (čl. 250.a i 250.b Zakona o trgovačkim društvima). Člankom 431.b, stavak 2. Zakona o trgovačkim društvima uređeno je da u koliko društvo s ograničenom odgovornošću ne mora izraditi godišnje izvješće o stanju društva, dužno je obavijesti o stjecanju i raspolaganju vlastitim poslovnim udjelima navesti u bilješkama uz financijske izvještaje.” (Hladika i Milčić 2016:14)

„Značaj godišnjeg izvješća ogleda se u pružanju dodatnih informacija zainteresiranim stranama, prije svega postojećim i zainteresiranim ulagačima, kreditnim institucijama, zaposlenicima, ali i ostalim sudionicima poslovnih aktivnosti. S obzirom da je riječ o

objavama poduzetnika čiji je tržišni značaj veći, za godišnje izvješće interes bi trebala iskazati i državna uprava na svim razinama s ciljem uključivanja u aktivan razvoj društva. S obzirom da je 1. siječnja 2016. godine na snagu stupio novi Zakon o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15. i 134/15.), obveza sastavljanja godišnjeg izvješća zadržana je i dalje za ranije navedene poduzetnika uz određene izmjene i obvezu da se godišnje izvješće čuva trajno i u izvorniku.

Sadržaj godišnjeg izvješća propisan novim zakonom o računovodstvu je sljedeći:

1. Financijski izvještaji za izvještajno razdoblje, uključujući revizorsko izvješće ako je propisana obvezna revizija godišnjih financijskih izvještaja
2. Izjava o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja, ako su je dužni sastavljati prema odredbama ovog Zakona
3. Izvještaj o plaćanjima javnom sektoru, ako su ga dužni sastavljati prema odredbama ovog Zakona
4. Izvješće posloводства s podacima koji se odnose na prikaz:
  - a. vjerojatnog budućeg razvoja poduzetnikova poslovanja
  - b. aktivnosti istraživanja i razvoja
  - c. podataka o otkupu vlastitih dionica sukladno propisu kojim se uređuju trgovačka društva
  - d. podataka o postojećim podružnicama poduzetnika
  - e. koje financijske instrumente koristi, ako je to značajno za procjenu imovine, obveza, financijskog položaja i uspješnosti poslovanja:
    - ciljeva i politike poduzetnika u vezi s upravljanjem financijskim rizicima, zajedno s politikom zaštite svake značajnije vrste prognozirane transakcije za koju se koristi računovodstvo zaštite
    - izloženosti poduzetnika cjenovnom riziku, kreditnom riziku, riziku likvidnosti i riziku novčanog toka.” (Hladika i Milčić 2016: 16)

„Na temelju prikazanih zahtjeva Zakona o računovodstvu i Zakona o trgovačkim društvima, obvezni sadržaj i elementi godišnjeg izvješća su jednaki. Nadalje, analizom sadržaja bilješki uz financijske izvještaje sukladno zahtjevima Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, odnosno Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja i obveznog sadržaja godišnjeg izvješća, razvidno je da se značajan broj informacija koje se

objavljaju u bilješkama uz financijske izvještaje obvezno objavljuje i u godišnjem izvješću.” (Hladika i Milčić 2016: 15)

U radu je kao podloga za analizu troškova korišteno Godišnje izvješće poduzeća Tehnika d. d. za 2015. godinu (Matrica).

## **5.2. Opći podaci o poduzeću Tehnika d. d.**

„TEHNIKA d.d. Zagreb je osnovana 1947. godine kao građevinsko poduzeće za djelatnost iz područja građevinarstva. Temeljna djelatnost dioničkog društva je izvođenje građevinskih radova i pružanje usluga iz područja:

- visokogradnje (stanovi, javni, industrijski i drugi objekti)
- niskogradnje i hidrogradnje
- instalaterskih i završnih radova u građevinarstvu
- proizvodnje građevinskog materijala, rezane građe i ploča, te proizvodnje finalnih proizvoda od betona i od drveta
- usluga projektiranja i konzaltinga za sve vrste građevinskih, instalaterskih i završnih, hidrotehničkih i drugih sličnih radova i
- usluga iznajmljivanja nekretnina.

Uz temeljnu djelatnost dioničko društvo u okviru sporedne djelatnosti obavlja i druge usluge i to:

- smještaj i prehranu radnika
- trgovinu na veliko i malo građevinskim materijalima i proizvodima za građevinarstvo
- ekonomske, organizacijske i tehnološke usluge
- promet roba i posredovanje te
- usluge popravka i održavanja strojeva i motornih vozila.

Vrijednost dioničkog kapitala upisanog u sudski registar iznosi 170.514.000,00 kuna i ista je usklađena sa Zakonom o trgovačkim društvima.

Na kraju 2015. godine dioničko društvo je imalo 736 zaposlenih radnika na bazi sati rada; od čega je u tuzemstvu radilo 689 zaposlenih radnika, dok je u inozemstvu zaposleno 47 radnika. Tehnika je angažirana u domeni svoje djelatnosti na područje Republike Hrvatske, u Bosni i Hercegovini i u Alžiru” (Tehnika d. d. Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 1, 2)

### **5.3. Temelj za izradu financijskih izvještaja u poduzeću Tehnika d. d.**

„Financijski izvještaji „Bilanca”, „Račun dobiti i gubitka”, „Izvještaj o novčanom tijeku“, i „Izvještaj o promjenama kapitala“, koji su predmet ovog izvještaja, zasnovani su na godišnjem obračunu za 2015. godinu koji je sastavljen u skladu sa zakonskim propisima i Međunarodnim računovodstvenim standardima i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja.” (Tehnika d. d. Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 2)

### **5.4. Temeljne računovodstvene politike vezane za troškove**

#### ***5.4.1. Troškovi proizvodnje sadržani u realiziranim proizvodima i uslugama***

„Troškovi proizvodnje sadržani u realiziranim proizvodima i uslugama čine sve troškove koji se odnose na fakturiranu realizaciju 2015. godine i izvanredne rashode promatranog razdoblja.” (Tehnika d. d. Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 2 )

#### ***5.4.2. Rashodi od kamata***

„Kamate nastale po osnovi obveza obračunate su do 31.12.2015. godine i iskazane su u Računu dobiti i gubitka kao financijski rashodi. ” (Tehnika d. d. Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 3

### 5.4.3. Zalihe

„Zalihe sirovina i materijala, rezervnih dijelova i sitnog inventara iskazane su po prosječnim ponderiranim nabavnim ili prodajnim cijenama u ovisnosti od toga koja je cijena niža. Zalihe nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i trgovačke robe su iskazane po cijeni koštanja proizvodnje, odnosno nabave, ili po prodajnim cijenama ukoliko su iste niže od cijena koštanja proizvodnje, odnosno cijena nabave. Cijena koštanja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda obuhvaća sve direktne troškove i pripadajući dio općih troškova proizvodnje. Za nekurentne, te zastarjele, oštećene i prekomjerne zalihe obavljen je ispravak vrijednosti prema zapisnicima stručnih komisija.” (Tehnika d. d. Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 4 )

### 5.5. Udio financijskih rashoda i rashoda od poslovne djelatnosti u ukupnim rashodima

**Tablica 15. Udio financijskih rashoda i rashoda od poslovne djelatnosti u ukupnim rashodima**

Opis pozicija	Iznos kuna		Indeksi	Udio (%)	
	31.12.2014.	31.12.2015.		31.12.2014	31.12.2015
<b>Rashodi od poslovne djelatnosti</b>	<b>651.116.541,72</b>	<b>700.676.240,40</b>	<b>107,6</b>	<b>96,11</b>	<b>97,5</b>
<b>Financijski rashodi</b>	<b>26.360.313,93</b>	<b>17.851.698,14</b>	<b>67,6</b>	<b>3,89</b>	<b>2,5</b>
<b>Ukupni rashodi</b>	<b>677.476.855,65</b>	<b>718.527.938,54</b>	<b>106,1</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

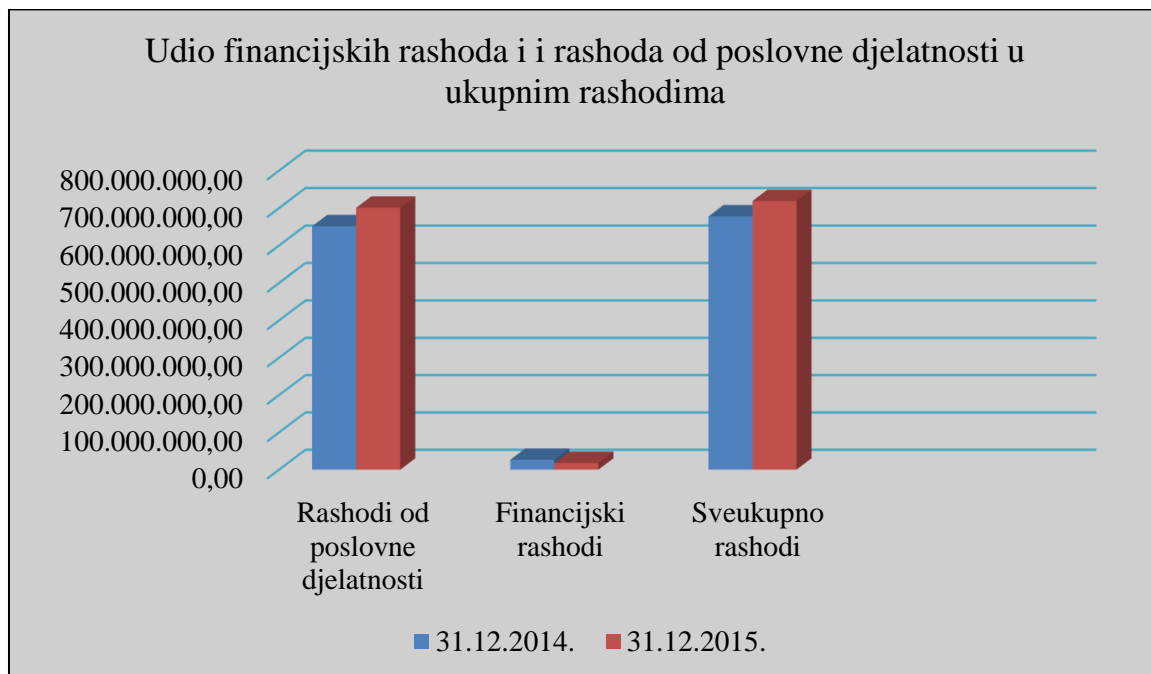
Izvor: Izrada i izračun autora (indeksi i udio) prema Tehnika d. d., Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015.godinu (Matica): 17

Rashodi od poslovne djelatnosti u 2015. godini povećani su u odnosu na 2014. godinu za 7,6 %, što iznosi 49.559.698,68 kuna dok su financijski rashodi smanjeni za 32,4 % ili za 8.508.615,79 kuna. Udio rashoda od poslovne djelatnosti u ukupnim rashodima u 2014. godini iznosi 96,11 % , a u 2015. godini 97,5 %. Financijski rashodi u 2014. godini čine udio



od 3,89 % u ukupnim rashodima dok u 2015 godini čine udio od 2,5 %. Izračun je prikazan grafički u nastavku.

**Grafikon 2. Udio financijskih rashoda i rashoda od poslovne djelatnosti u ukupnim rashodima**



Izvor: Izrada autora prema tablica 15

## 5.6. Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda

Tablica 16. Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda

Redni broj	O P I S	Iznos kuna		Indeksi
		31.12.2014.	31.12.2015	
1.	Nedospjela naplata prihoda	110.749.730,35	145.550.791,73	131,4
2.	Unaprijed plaćeni troškovi	3.705.308,74	6.455.351,05	174,2
3.	Obračun troškova plaća za nesreću na poslu	254.984,02	152.135,28	59,7
4.	Obračun bonova za cestarinu	30.000,00	17.000,00	56,7
<b>Ukupno</b>		<b>114.740.023,11</b>	<b>152.175.278,06</b>	

Izvor: Izrada i izračun autora (indeksi) prema Tehnika d. d., Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015.godinu (Matica): 12

Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda su povećani u odnosu na prethodnu godinu za 37.435.254,95 kuna i odnose se na obračun troškova plaća za nesreću na poslu, na unaprijed plaćene troškove i obračun bonova za cestarinu. Nedospjela naplata prihoda u 2015. godini u odnosu na 2014. godinu povećala se za 34.801.061,38 kuna ili za 31,4 %. Unaprijed plaćeni troškovi su veću u 2015. godini u odnosu na 2014. godinu za 2.750.042,31 kuna ili za 74,2 %. Obračun troškova plaća za nesreću na poslu u 2015. godini u odnosu na 2014. godinu je manji 102.848,74 kuna ili 40,3 % dok je obračun bonova manji u 2015 godini u odnosu na 2014 za 13.000,00 ili za 43,3 %.

## 5.7. Odgođeno plaćanje troškova i prihoda budućeg razdoblja

Tablica 17. Odgođeno plaćanje troškova i prihoda budućeg razdoblja

Redni broj	O P I S	Iznos kuna		Indeksi	( % )	
		31. 12. 2014.	31. 12. 2015.		Udio 2014.	Udio 2015.
	a) Tuzemstvo (Tehnika d. d. Zagreb)					
1.	Ukalkulirani troškovi	7.470.641,15	15.914.726,19	213	85,9	97,8
	Ukalkulirani troškovi za obrtničke radove	3.854.770,25*	8.721.997,93*	226,3	44,3	53,6
	Ostali ukalkulirani troškovi	3.615.870,90*	7.192.728,26*	198,9	41,6	44,20
2.	Unaprijed naplaćeni prihodi	875.458,01	320.380,43	36,3	10,1	1,96
	Unaprijed naplaćeni prihodi za zakup prostora	875.458,01*	320.380,43*	36,3	10,1	1,96
	b) INO Radne jedinice					
3.	Ukalkulirani troškovi	349.780,97	36.552,58	10,5	4,02	0,22
	Ukalkulirani troškovi za RJ Alžir	158,13*	0,00*	0,00	0,002	0,00
	Ukalkulirani troškovi za Tehnika Kiseljak d.o.o.	349.939,10*	36.522,58*	10,4	4,02	0,22
	Ukupno INO Radne jedinice	349.780,97	36.552,58	10,5	4,02	0,22
	Sveukupno (a + b)	8.695.880,13	16.271.659,20	187,1		

Izvor: Izrada i izračun autora (indeksi i udio) prema Tehnika d. d., Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 16

(\*Ne ulazi u zbroj)

„Iz specifikacije u naprijed navedenoj tablici vidljivo je da je odgođeno plaćanje troškova i prihoda budućeg razdoblja povećan u odnosu na prethodnu godinu za 7.575.779,07 kuna. Ukalkulirani troškovi u tuzemstvu iznose 15.914.726,19 kune, a u inozemstvu 36.552,58 kuna. Unaprijed naplaćeni prihodi na Tehnici d. d. Zagreb od 320.380,43 kune odnose se na unaprijed naplaćene prihode u tržišnoj izgradnji i ostale prihode.” (Tehnika d. d. Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 16, 17 )

## 5.8. Rashodi poslovne djelatnosti

### 5.8.1 Smanjenje odnosno povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje

**Tablica 18. Smanjenje odnosno povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje**

Redni broj	O P I S	Iznos kuna		Indeksi
		31. 12. 2014.	31. 12. 2015.	
1.	Smanjenje vrijednosti zaliha gotovih proizvoda (stolarija i betonska galanterija)	4.078,31	76.520,97	1876,3
2.	Smanjenje vrijednosti zaliha gotovih stanova	26.697.421,19	14.594.446,60	54,7
3.	Povećanje zaliha nedovršene proizvodnje	13.113.594,36	38.061.293,05	290,2
4.	Rashod gotovih proizvoda	18.488,31	175,70	1,0
5.	Tečajne razlike	21.169,54	68.583,10	324,0
<b>U K U P N O</b>		<b>13.590.586,37</b>	<b>23.459.084,28</b>	<b>172,6</b>

Izvor: Izrada i izračun autora (indeksi) prema Tehnika d. d., Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015.godinu (Matica): 19

„Tijekom 2015. godine došlo je do povećanja vrijednosti ukupnih zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda za iznos od 23.459.084,28 kuna. Nedovršena proizvodnja i gotovi proizvodi su iskazani po cijeni koštanja ili po prodajnoj cijeni, ukoliko je ona niža od cijene koštanja, uz umanjenja za očekivane popuste kupcima. Zalihe nedovršene proizvodnje i

gotovih proizvoda nisu terećene za troškove financiranja.” (Tehnika d. d. Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 16, 17)

### 5.8.2. Materijalni troškovi

**Tablica 19. Materijalni troškovi**

Redni broj	O P I S	Iznos kuna		Indeksi	( % )	
		31. 12. 2014.	31. 12. 2015.		Udio 2014.	Udio 2015.
1.	Troškovi materijala (400)	111.097.820,23	100.253.563,16	90,2	23,16	17,98
2.	Obrtnički radovi, građevinski rad drugih, projektne usluge, otkup građevinskog zemljišta i ostale proizvodne usluge (411)	312.281.960,71	406.590.155,30	130,2	65,12	72,95
3.	Troškovi prodanih proizvoda i usluga (710 + 711)	33.310.356,98	28.584.547,79	85,8	6,94	5,12
4.	Troškovi energije (401)	2.089.005,11	2.087.327,68	99,9	0,43	0,37
5.	Troškovi održavanja dugotrajne imovine (412)	2.208.514,09	1.690.255,67	76,5	0,46	0,30
6.	Transportne usluge (410)	9.441.012,72	6.347.931,06	67,2	1,96	1,13
7.	Troškovi otpisa sitnog inventara (405)	1.086.549,41	733.694,86	67,5	0,22	0,13
8.	Troškovi reklame i propagande (415)	165.097,87	217.896,27	132,0	0,03	0,03
9.	Najamnine i zakupnine (413 + 414)	2.721.639,01	5.428.859,77	199,5	0,56	0,97
10.	Ostale usluge (419)	5.101.125,39	5.366.179,07	105,2	1,06	0,96
<b>U K U P N O</b>		<b>479.503.081,52</b>	<b>557.300.410,63</b>	<b>116,2</b>		

Izvor: Izrada i izračun autora (indeksi i udio) prema Tehnika d. d., Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 19

„Materijalni troškovi iznose 557.300.410,63 kune i učestvuju u ukupnim rashodima Društva sa 77,56 %. Od ukupnog iznosa materijalnih troškova 406.590.155,30 kuna se odnosi na obrtničke radove i ostale proizvodne usluge, a na troškove materijala iznos od 100.253.563,16 kuna. Ostatak od 50.456.692,17 kuna se odnosi na ostale materijalne troškove. Svi troškovi se odnose na ostvarene prihode u 2015. godini”. (Tehnika d. d. Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 19, 20)

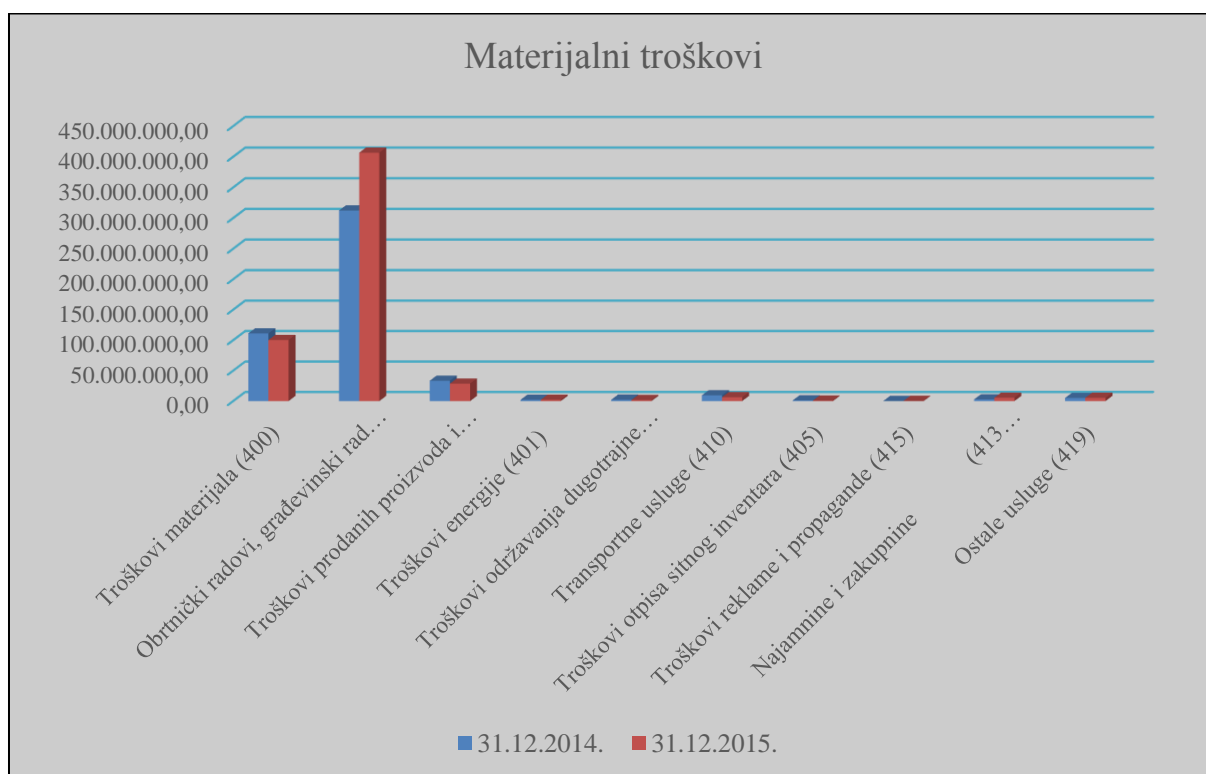
Iz tablice je vidljivo da su troškovi materijala u 2015. godini u odnosu na 2014. godinu smanjeni za 9,8 %.. Troškovi prodanih proizvoda i usluga u 2015 godini u odnosu na 2014. godinu su smanjeni za 14,2 %. Smanjenje se dogodilo u 2015. godini u odnosu na prethodnu godinu i kod troškova energije za 0,01 %, kod troškova održavanja dugotrajne imovine za 23,5 %, kod troškova transportnih usluga za 32,8 %, i kod troškova otpisa sitnog inventara 32,5 %.

Troškovi obrtničkih radova, građevinski rad drugih, projektne usluge, otkup građevinskog zemljišta i ostale proizvodne usluge u 2015. godini u odnosu na 2014. godinu bilježe rast od 30,2 %. Troškovi reklame i propagande u 2015. godini u odnosu na prethodnu godinu su veći za 32 % , a troškovi najamnine i zakupnine su veći za čak 99,5 %, dok su troškovi ostalih usluga veći za 5,2 %.

Troškovi obrtničkih radova, građevinski rad drugih, projektne usluge, otkup građevinskog zemljišta i ostale proizvodne usluge u 2015. godini čine udio u ukupnim materijalnim troškovima od 72,95 %, dok troškovi reklame i propagande čine najmanji udio u ukupnim materijalnim troškovima od svega 0,03 %.

Struktura i vrijednost materijalnih troškova prikazana je grafikonom u nastavku rada.

**Grafikon 3. Materijalni troškovi**



Izvor: Izrada autora prema tablici 19

### 5.8.3. Troškovi osoblja

Tablica 20. Troškovi osoblja

Redni broj	O P I S	Iznos kuna		Indeksi	( % )	
		31.12.2014.	31.12.2015.		Udio 2014.	Udio 2015.
1.	<b>Troškovi osoblja u tuzemstvu</b>	<b>73.351.182,86</b>	<b>71.653.006,80</b>	<b>97,7</b>	<b>91,04</b>	<b>85,26</b>
	Bruto plaće	64.449.487,99	61.001.733,64	<b>94,7</b>	<b>79,99</b>	<b>72,59</b>
	Bolovanja do 42 dana	807,10	11.290,25	<b>1398,9</b>	<b>0,001</b>	<b>0,01</b>
	Doprinosi na bruto plaće	10.900.887,77	10.639.982,91	<b>97,6</b>	<b>13,53</b>	<b>12,66</b>
2.	<b>Troškovi osoblja INO Radnih jedinica</b>	<b>5.211.411,07</b>	<b>12.380.818,38</b>	<b>237,6</b>	<b>6,46</b>	<b>14,73</b>
	Bruto plaće INO Radnih jedinica	4.225.696,58	10.104.883,33	<b>239,1</b>	<b>5,24</b>	<b>12,02</b>
	Doprinosi na bruto plaće INO Radnih jedinica	985.714,49	2.275.935,05	<b>230,9</b>	<b>1,22</b>	<b>2,70</b>
<b>U K U P N O (1 + 2)</b>		<b>80.562.593,93</b>	<b>84.033.825,18</b>	<b>104,3</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

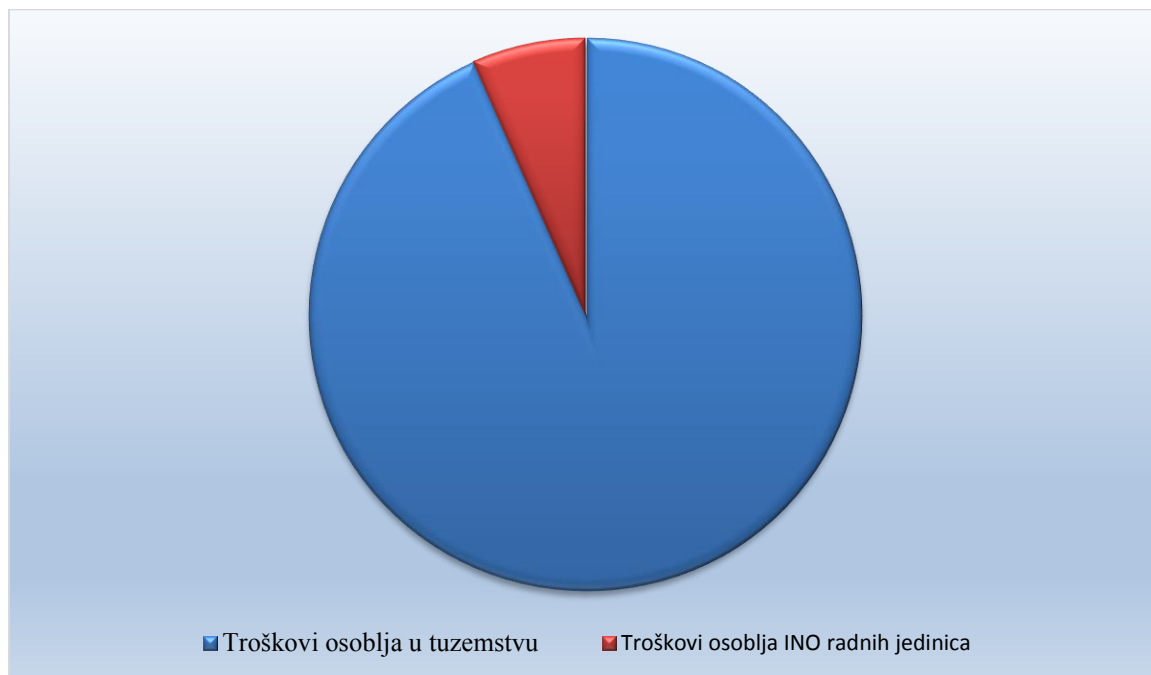
Izvor: Izrada i izračun autora (indeksi i udio) prema Tehnika d. d., Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 20

„Ukupni troškovi osoblja iznose 84.033.825,18 kuna što čini 11,69 % ukupnih rashoda Društva. U odnosu na prethodnu godinu troškovi osoblja su povećani za 3.471.231,25 kuna ili za 4,30 %. Od ukupnih troškova osoblja na tuzemstvo se odnosi 71.653.006,80 kuna, a 12.380.818,38 kuna na INO Radne jedinice.” (Tehnika d. d. Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 20)

Struktura troškova osoblja u tuzemstvu i INO radnih jedinica na dan 31. prosinca 2014. i 31. prosinca 2015. prikazana je grafikonima u nastavku.

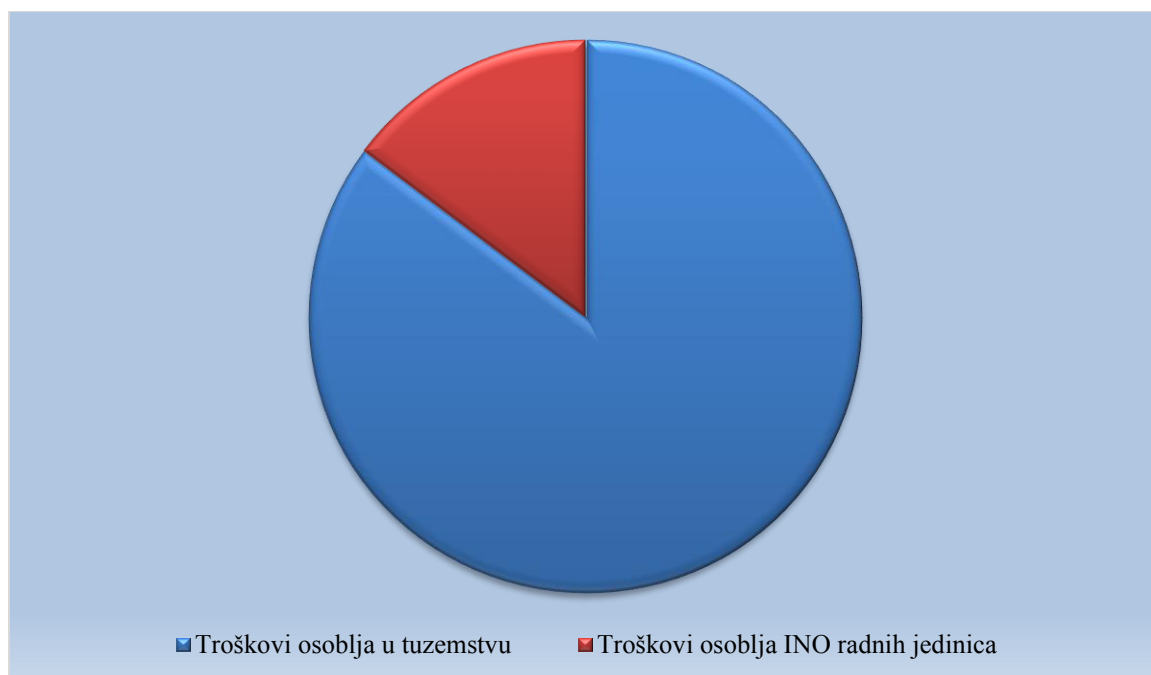


**Grafikon 4. Troškovi osoblja u tuzemstvu i troškovi osoblja INO radnih jedinica na dan 31. prosinca 2014.**



Izvor: Izrada autora prema tablici 20.

**Grafikon 5. Troškovi osoblja u tuzemstvu i troškovi osoblja INO radnih jedinica na dan 31. prosinca 2015.**



Izvor: Izrada autora prema tablici 20.

#### 5.8.4. Ostali rashodi poslovne djelatnosti

Tablica 21. Ostali rashodi poslovne djelatnosti

Redni broj	O P I S	Iznos kuna		Indeksi	( % )	
		31.12.2014.	31.12.2015.		Udio 2014.	Udio 2015.
1.	Amortizacija i vrijednosno usklađivanje dugotrajne imovine (430 + 433)	11.206.053,14	10.749.000,79	95,9	14,46	12,98
2.	Vrijednosno usklađivanje kratkotrajne imovine (455)	12.396.045,20	9.374.106,34	75,6	16,00	11,32
3.	Rezerviranje troškova za rizike (429)	3.730.543,03	-420.895,05	-11,3	4,81	-0,50
4.	Naknade troškova radnicima (terenski prijevoz i dnevnice)	13.062967,43	17.712.830,20	135,6	16,86	21,39
5.	Troškovi ostalih prava zaposlenih (otpremnine, nagrade, socijalne pomoći) (448)	4.940.777,90	2.938.673,85	59,5	6,37	3,55
6.	Porezi i doprinosi koji ne ovise od poslovnog rezultata (445 + 446)	2.695.870,68	2.557.621,21	94,9	3,48	3,08
7.	Bankarske usluge i članarine (447)	5.661.138,03	4.892.802,34	86,4	7,31	5,91
8.	Troškovi osiguranja (443)	3.272.246,72	2.707.647,11	82,7	4,22	3,27
9.	Reprezentacija	515.540,26	377.712,62	73,3	0,66	0,46
10.	Ostali nematerijalni troškovi (441 + 444 + 449 + 730 + 735 + 737)	19.979.097,51	31.911.589,46	159,7	0,26	38,54
<b>U K U P N O</b>		<b>77.460.279,90</b>	<b>82.801.088,87</b>	<b>106,9</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Izvor: Izrada i izračun autora (indeksi i udio) prema Tehnika d. d., Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 20

Vrijednost ostalih rashoda poslovne djelatnosti na dan 31. 12. 2015. je povećana za 6,9 % u odnosu na 31. 12. 2014. godine, najveće povećanje bilježe ostali nematerijalni troškovi i to za 59,7 %.

### 5.8.5. Rashodi od financijskih aktivnosti

**Tablica 22. Rashodi od financijskih aktivnosti**

Redni broj	O P I S	Iznos kuna		Indeksi	( % )	
		31. 12. 2014.	31. 12. 2015.		Udio 2014.	Udio 2015.
1.	Rashodi od kamata	19.192.523,26*	14.199.073,36*	74,0	72,80	79,53
	- Kamate po kreditima	17.650.939,16	12.780.909,31	72,4	66,96	71,59
	- Zatezne kamate	281.121,12	102.719,26	36,5	1,06	0,57
	- Po ostalim osnovama	1.260.462,98	1.315.444,79	104,4	4,78	7,36
2.	Negativne tečajne razlike	1.032.007,80	1.069.404,97	103,6	3,91	5,99
3.	Nerealizirani gubici (rashod financijske imovine)	154.085,40	42.950,66	27,9	0,58	0,24
4.	Ostali financijski rashod (454)	5.981.697,47	2.540.269,15	42,5	22,69	14,22
<b>U K U P N O</b>		<b>26.360.313,93</b>	<b>17.851.698,14</b>	<b>67,7</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

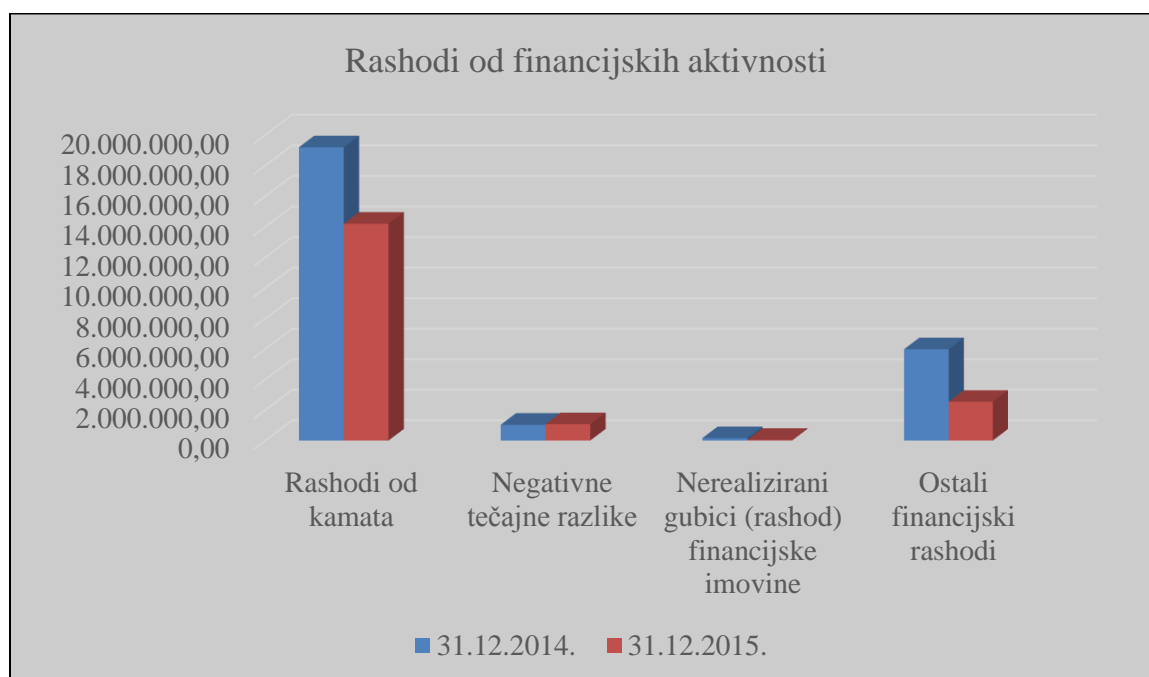
Izvor: Izrada i izračun autora (indeksi i udio) prema Tehnika d. d., Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 21, 22

(\*Ne ulazi u zbroj)

„Rashodi financiranja za 2015. godinu odnose se na kamate i negativne tečajne razlike i isti iznose 17.851.698,14 kuna, te su u odnosu na prethodnu godinu smanjeni za 8.508.615,79 kune.” (Tehnika d. d., Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 22)

Vrste i vrijednosti rashoda od financijskih aktivnosti prikazane su slijedećim grafikonom.

## Grafikon 6. Rashodi od financijskih aktivnosti



Izvor : Izradio autor prema tablici 22.

## 5.9. Analiza financijskog rezultata poslovanja poduzeća Tehnika d. d.

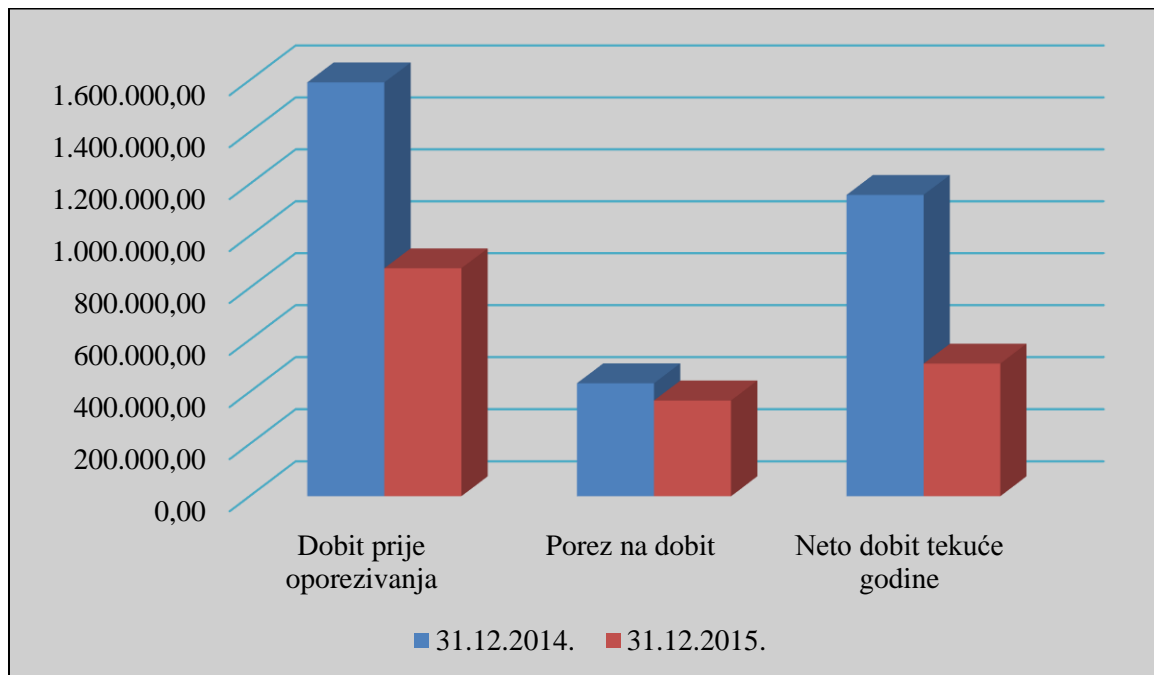
Tablica 23. Financijski rezultat poslovanja poduzeća Tehnika d. d.

Redni broj	O P I S	Iznos kuna		Indeksi
		31.12.2014.	31.12.2015.	
1.	Dobit prije oporezivanja	1.591.772,79	875.951,98	55,0
2.	Porez na dobit	433.265,51	367.214,05	84,8
3.	Neto dobit tekuće godine	1.158.507,28	508.737,93	43,9

Izvor: Izrada i izračun autora (indeksi) prema Tehnika d. d., Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica): 22

„Neto dobit za 2015. godinu iznosi 508.737,93 kune. Na ostvarenu bruto dobit u 2015. godini obračunato je 367.214,05 kuna poreza na dobit. Kako je Društvo tijekom godine vršilo plaćanje mjesečnih akontacija poreza na dobit to po okončanom obračunu ima potraživanje od države za preplaćeni porez u iznosu od 53.623,50 kuna”.(Tehnika d. d. Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015.godinu (Matica): 22)

**Grafikon 7. Financijski rezultat poslovanja poduzeća Tehnika d. d.**



Izvor: Izrada autora prema tablici 23.

Iz prethodne tablice i prethodnog grafikona vidljivo je da poduzeće Tehnika d. d. ostvarilo pozitivan financijski rezultat poslovanja u 2014. i 2015. godini, ali je u 2015., iz izračunatih indeksa, vidljivo da je ostvarilo manju neto dobit tekuće godine za 56,1 % u odnosu na 2014. godinu. Ovaj podatak upućuje na potrebu da poduzeće Tehnika d. d. u svom poslovanju primjeni sve tehnike i postupke upravljanja troškovima za zaustavljanje ovog trenda.

### **5.10. Analiza upravljanja troškovima putem pokazatelja ekonomičnosti**

„Pokazatelji ekonomičnosti predstavljaju odnos prihoda i rashoda te pokazuju koliko se prihoda ostvari po jedinici rashoda. Iz toga se može zaključiti da se ovi pokazatelji računaju na temelju podataka iz računa dobiti i gubitka. Odnos ukupnih prihoda i rashoda rezultira pokazateljem ukupne ekonomičnosti. Za kompleksnije sagledavanje poslovanja, osim ovog pokazatelja potrebno je računati i druge, takozvane parcijalne pokazatelje ekonomičnosti (npr. pokazatelj ekonomičnosti prodaje). Na taj način moguće je sagledati utjecaj pojedinih ekonomičnosti na ukupnu ekonomičnost. Pokazatelji ekonomičnosti moraju biti veći od 1, a bolje je da budu što je moguće veći. Najčešće korišteni pokazatelji ekonomičnosti su sljedeći:

1. Ekonomičnost ukupnog poslovanja (Eu),
2. Ekonomičnost poslovanja – prodaje (Ep) i
3. Ekonomičnost financiranja (Ef).” ( Vujević 2005: 250.)

**Tablica 24. Pokazatelji ekonomičnosti**

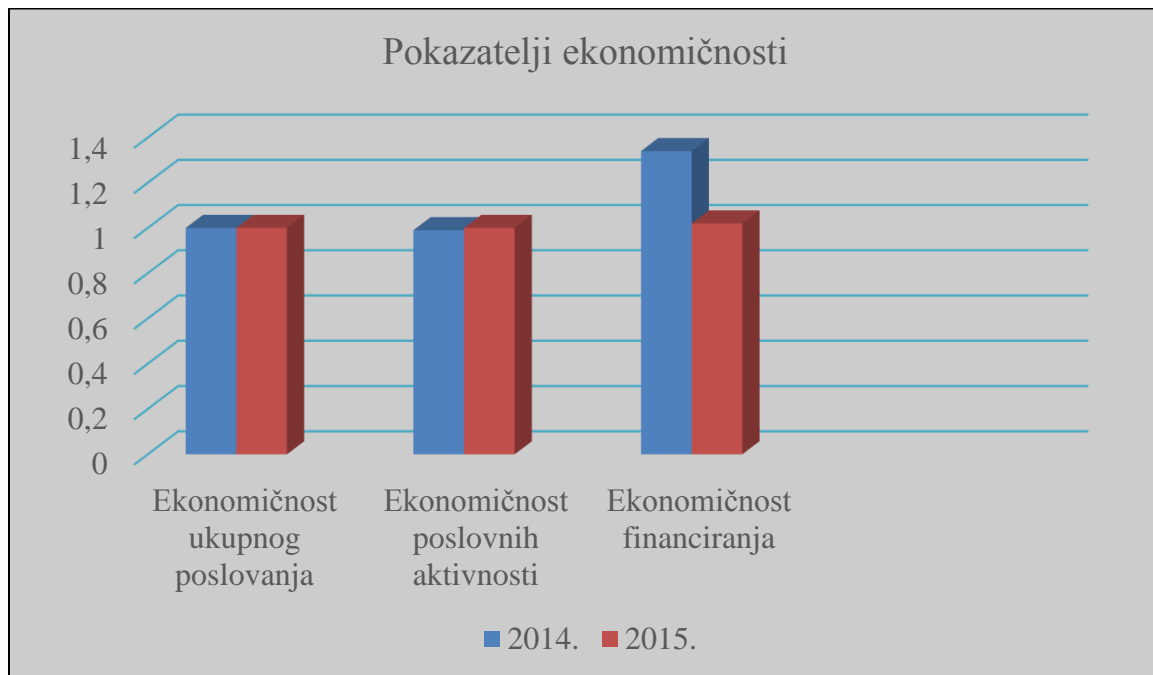
O P I S	G O D I N A	
	2014.	2015.
<b>Ukupni prihodi</b>	<b>679.068.628,41</b>	<b>719.403.890,52</b>
<b>Ukupni rashodi</b>	<b>677.476.855,65</b>	<b>718.527.938,54</b>
<b>Ekonomičnost ukupnog poslovanja</b>	<b>1,00</b>	<b>1,00</b>
<b>Poslovni prihodi</b>	<b>643.651.270,25</b>	<b>701.162.935,43</b>
<b>Poslovni rashodi</b>	<b>651.116.541,72</b>	<b>700.676.240,40</b>
<b>Ekonomičnost poslovnih aktivnosti</b>	<b>0,99</b>	<b>1,00</b>
<b>Financijski prihodi</b>	<b>35.417.358,16</b>	<b>18.240.955,09</b>
<b>Financijski rashodi</b>	<b>26.360.313,93</b>	<b>17.851.698,14</b>
<b>Ekonomičnost financiranja</b>	<b>1,34</b>	<b>1,02</b>

Izvor: Izrada i izračun autora prema Tehnika d. d., Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica)

Ekonomičnost ukupnog poslovanja izračunata je stavljanjem u odnos ukupnih prihoda i ukupnih rashoda. Ekonomičnost poslovnih aktivnosti pokazuje koliko se poslovnih prihoda ostvari po jedinici poslovnih rashoda. Pokazatelji ekonomičnosti financiranja dobije se stavljanjem u odnos financijskih prihoda i financijskih rashoda.

Izračunate vrijednosti pokazatelja ekonomičnosti prikazane su grafikonom u nastavku.

## Grafikon 8. Pokazatelji ekonomičnosti



Izvor: Izrada autora prema tablici 24.

Svi pokazatelji ekonomičnosti trebaju biti veći od 1 ili što je moguće veći. Poduzeće Tehnika d. d. nije ostvarilo zadovoljavajuću ekonomičnost ukupnog poslovanja budući da ovaj pokazatelj ima vrijednost 1 u 2014. i 2015. godini. Također nije ostvarilo niti zadovoljavajuću ekonomičnost poslovnih aktivnosti jer je ovaj pokazatelj u 2014. bio manji od 1 (0,99), a u 2015. je bio 1. Poduzeće Tehnika d. d. ostvarilo je zadovoljavajuću ekonomičnost financiranja jer je pokazatelj ekonomičnosti financiranja veći od 1 u 2014. (1,34) i 2015. (1,02).

Iz analize pokazatelja ekonomičnosti može se zaključiti da poduzeće Tehnika d. d. treba u narednom razdoblju posvetiti dodatnu pozornost povećanju ekonomičnosti, a samim time i upravljanju troškovima općenito.

## 6. ZAKLJUČAK

U završnom radu obrađena je tema računovodstvenog praćenja i analize troškova na primjeru poduzeća Tehnika d. d. (Matica) te analiza uspješnosti poslovanja poduzeća kroz dvije godine. Između troškova i uspješnog poslovanja poduzeća postoji velika povezanost i međuovisnost.

Troškovi izražavaju vrijednost utroška (resursa) koje je potrebno utrošiti u poslovnom procesu za proizvodnju proizvoda ili pružanje usluga. Troškovi se knjiže kroz razred 4, kao troškovi poslovanja, i putem obračunskog konta 49 prenose na konto rashoda. Sukladno standardima financijskog izvještavanja troškovi se prikazuju u računu dobiti i gubitka kao jednom od temeljnih financijskih izvještaja poduzeća.

Troškovi s kojima se najčešće susreću poduzeća u svom poslovanju su materijalni troškovi, troškovi osoblja, troškovi promidžbe i reprezentacije, troškovi rezerviranja za rizike i troškove, troškovi nabave sitnog inventara i ostali troškovi. Sve navedene troškove karakteriziraju specifičnosti njihovog računovodstvenog praćenja, koje je neophodno poznavati radi uspješnog upravljanja troškovima. Računovodstvene informacije o troškovima imaju poseban značaj za menadžere poduzeća kao donosioce poslovnih odluka i odgovorne za osiguravanje uspješnog poslovanja.

Najznačajnije tehnike analize troškova su horizontalna i vertikalna analiza i analiza putem pokazatelja, a posebice pokazatelja ekonomičnosti. Pokazatelji ekonomičnosti ujedno su i pokazatelji uspješnosti upravljanja troškovima, budući da pokazuju ostvarene prihode po uložnim rashodima. Znanstvena istraživanja prikazana u završnom radu pokazala su da su glavni učinci aktivnog upravljanja troškovima: veća konkurentnost, veća dodana vrijednost, smanjenje financijskih izdataka i smanjenje financijskih rizika.

U suvremenim i turbulentnim uvjetima poslovanja primjena suvremenih metoda strateškog upravljanja troškovima osnovni je preduvjet uspješnog upravljanja troškovima i poslovanjem. Primjena suvremenih metoda upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova daje financijske i nefinancijske podatke za pravovremeno uočavanje poslovnih poremećaja, uočavanje neefikasnosti u pojedinim segmentima poslovanja i donošenje strateških poslovnih odluka.

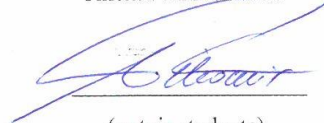


Za uspješno upravljanje troškovima potrebno je poznavati tehnike analize troškova, suvremene modele upravljačkog računovodstva i podizati razinu svijesti o važnosti upravljanja troškovima u svim sferama poslovanja poduzeća uz aktivno uključivanje i djelovanje svih funkcija u poduzeću od vlasnika, računovodstvene funkcije, menadžera, svih zaposlenika pa i poslovnih partnera i eksternih korisnika informacija o troškovima.

Na temelju prikazanog računovodstvenog praćenja i analize troškova poduzeća Tehnika d. d. (Matica) može se zaključiti da je u bilješkama uz financijske izvještaje poduzeća detaljno prikazana podjela troškova po vrstama, kao i njihova struktura te primijenjene najznačajnije računovodstvene politike, što olakšava njihovu analizu te ocjenu uspješnosti poslovanja poduzeća. Također, može se zaključiti da je poduzeće ostvarilo povećanje ukupnih rashoda za 6,1 % u 2015. u odnosu na 2014. godinu. Najveći udio u ukupnim rashodima čine rashodi poslovne djelatnosti, koji su povećani za 7,6 % u 2015. u odnosu na 2014. godinu. Materijalni troškovi učestvuju u ukupnim rashodima sa 77,56 % i povećani su za 16,2 % u 2015. u odnosu na 2014. godinu, a troškovi osoblja također su povećani, kao i ostali rashodi poslovne djelatnosti. U 2015. u odnosu na 2014. godinu smanjeni su rashodi od financijskih aktivnosti. Poduzeće Tehnika d. d. (Matica) ostvarilo je pozitivan financijski rezultat u 2014. i 2015. godini, ali je 2015. godine ostvarilo manju neto-dobit za 56,1 %. Na temelju izračunatih i analiziranih pokazatelja ekonomičnosti može se zaključiti da poduzeće u 2014. niti u 2015. godini nije ostvarilo zadovoljavajuće vrijednosti pokazatelja ekonomičnosti ukupnog poslovanja i pokazatelja ekonomičnosti poslovnih aktivnosti pa u narednom razdoblju treba iskoristiti sve računovodstvene informacije o troškovima i njihovim kretanjima te u ovom radu pojašnjene metode aktivnog upravljanja troškovima s ciljem zaustavljanja trenda povećanja troškova. Također, potrebno je povećati ekonomičnost poslovanja, a samim time i uspješnost poslovanja

Računovodstveno praćenje i analiza troškova osigurava značajne porezne i financijske uštede, smanjenje rashoda, uočavanje i predviđanje poslovnih poremećaja, a samim time planiranje i donošenje pravovremenih i strateških poslovnih odluka te ostvarenje boljeg financijskog rezultata poslovanja, što je preduvjet za razvoj poduzeća i gospodarski rast.

Tihomir Ahmetašević



(potpis studenta)

## POPIS LITERATURE

### KNJIGE

1. Belak, Vinko; Vudrić, Nenad. 2012. *Osnove suvremenog računovodstva*. BELAK EXCELLENS D. O. O. Zagreb.
2. Belak, Vinko. 2014. *Analiza poslovne uspješnosti: 130 ključnih pokazatelja performanse i mjerila za kontroling*. Računovodstvo, revizija i financije (RRiF). Zagreb.
3. Broz Tominac i dr. 2015. *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika (Rif). Zagreb.
4. Vujević, Ivan. 2005. *Financijska analiza u teoriji i praksi*. Split. Ekonomski fakultet u Splitu.

### ČASOPISI

5. Bakran, Domagoj i dr. 2017. Sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja za 2016. godinu. *Računovodstvo i financije* 1/2017, 11 – 74.
6. Cutvarić, Miljenka 2016. Troškovi promidžbe i reprezentacije - porezni aspekti i računovodstveno praćenje. *Računovodstvo i financije* 11/2016, 32 – 38.
7. Drljača, Miroslav 2004. Metode upravljanja troškovima, *Elektrika*, Broj 4, 16–22, Stilloeks, Zagreb. Hrvatska znanstvena bibliografija, [http://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode\\_upravljanja\\_trokovima.pdf](http://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf), pristupljeno 20. siječnja 2017.
8. Hladika, Mirjana; Milčić, Ivica 2016. Godišnje izvješće. *Računovodstvo i financije* 4/2016, 13 – 16.
9. Karić, Marijan 2010. Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća. *Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu* X/2010, 27 – 55, Ekonomski fakultet u Osijeku, <http://www.efos.unios.hr/repec/osi/bulimm/PDF/BusinessLogisticsinModernManagement10/blimm1002.pdf>, pristupljeno 20. siječnja 2017.
10. Mikić, Mihaela 2009. Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu* godina 7, br. 1 162 – 176.

11. Perčević, Hrvoje 2014. Primjena metode ciljnih troškova u funkciji upravljanja troškovima poslovnog subjekta. *Računovodstvo i financije* 7/2014, 41 – 44.
12. Pretnar Abičić, Silvija 2016. Troškovi rezerviranja – računovodstveni i porezni tretman. *Računovodstvo i financije* 6/2016, 29 – 37.
13. Ramljak, Branka; Rogošić, Andrijana 2013. Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete. *Ekonomski pregled*, 64 (1), 30 – 48.

## **MREŽNA I ELEKTRONIČKA VRELA**

14. Tehnika d. d. Bilješke uz temeljne financijske izvještaje za 2015. godinu (Matica), <http://www.tehnika.hr/wp-content/uploads/2016/12/Tehnika-GFI-Matica-revidirano-za-2015.pdf>, pristupljeno 20. siječnja 2017.

## **POPIS KRATICA**

d. d. – dioničko društvo

HSFI – Hrvatski standardi financijskog izvještavanja

KN – Hrvatska kuna (valuta)

MRS – Međunarodni računovodstveni standardi

MSFI – Međunarodni standardi financijskog izvještavanja

PDV – porez na dodanu vrijednost

RDG – račun dobiti i gubitka

## POPIS TABLICA

Tablica 1. Podjela troškova s gledišta fiksnosti i varijabilnosti značajne za upravljanje troškovima.....	7
Tablica 2. Isječak iz računa dobiti i gubitka u dijelu materijalnih troškova .....	13
Tablica 3. Skladišna kartica sirovine A – knjiženje u materijalnom knjigovodstvu .....	14
Tablica 4. Skladišna kartica sirovine B – knjiženje u materijalnom knjigovodstvu .....	14
Tablica 5. Knjiženje u financijskom knjigovodstvu.....	15
Tablica 6. Isječak iz računa dobiti i gubitka u dijelu troškova osoblja.....	16
Tablica 7. Očekivani trošak uklanjanja nedostataka za proizvod „B” .....	21
Tablica 8. Knjiženje rezerviranja .....	21
Tablica 9. Knjiženje rashoda od kamata .....	25
Tablica 10. Prikaz knjiženja negativnih tečajnih razlika .....	26
Tablica 11. Knjiženje u knjigovodstvu nabave materijala i sitnog inventara .....	27
Tablica 12. Rashodi iz osnovnih aktivnosti u računu dobiti i gubitka poduzeća „Dobrić” d.d. za 2011. i 2012. godinu.....	29
Tablica 13. Utjecaj opsega aktivnosti na troškove po jedinici učinka i dobit (gubitak) ..	36
Tablica 14. Kretanje odnosa troškova marketinga i prihoda od prodaje poduzeća „Dobrić” d. d.....	37
Tablica 15. Udio financijskih rashoda i rashoda od poslovne djelatnosti u ukupnim rashodima.....	46
Tablica 16. Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda.....	48
Tablica 17. Odgođeno plaćanje troškova i prihoda budućeg razdoblja.....	49
Tablica 18. Smanjenje odnosno povećanje vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje ..	50
Tablica 19. Materijalni troškovi .....	51
Tablica 20. Troškovi osoblja .....	54
Tablica 21. Ostali rashodi poslovne djelatnosti .....	56
Tablica 22. Rashodi od financijskih aktivnosti.....	57
Tablica 23. Financijski rezultat poslovanja poduzeća Tehnika d. d. ....	58
Tablica 24. Pokazatelji ekonomičnosti .....	60

## POPIS GRAFIKONA

<b>Grafikon 1. Rezultati aktivnog upravljanja troškovima u hrvatskim malim i srednjim proizvodnim poduzećima.....</b>	<b>39</b>
<b>Grafikon 2. Udio financijskih rashoda i rashoda od poslovne djelatnosti u ukupnim rashodima.....</b>	<b>47</b>
<b>Grafikon 3. Materijalni troškovi.....</b>	<b>53</b>
<b>Grafikon 4. Troškovi osoblja u tuzemstvu i troškovi osoblja INO radnih jedinica na dan 31. prosinca 2014. ....</b>	<b>55</b>
<b>Grafikon 5. Troškovi osoblja u tuzemstvu i troškovi osoblja INO radnih jedinica na dan 31. prosinca 2015. ....</b>	<b>55</b>
<b>Grafikon 6. Rashodi od financijskih aktivnosti.....</b>	<b>58</b>
<b>Grafikon 7. Financijski rezultat poslovanja poduzeća Tehnika d. d.....</b>	<b>59</b>
<b>Grafikon 8. Pokazatelji ekonomičnosti .....</b>	<b>61</b>