

Troškovi u proizvodnom sektoru i utjecaj metoda njihova vrednovanja na uspješnost poslovanja

Špehar, Marijana

Master's thesis / Diplomski rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:553383>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-16**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Računovodstvo i revizija

**TROŠKOVI U PROIZVODNOM SEKTORU I UTJECAJ
METODA NJIHOVA VREDNOVANJA NA USPJEŠNOST
POSLOVANJA**

Diplomski rad

Marijana Špehar

Zagreb, lipanj 2020.

Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Računovodstvo i revizija

**TROŠKOVI U PROIZVODNOM SEKTORU I UTJECAJ
METODA NJIHOVA VREDNOVANJA NA USPJEŠNOST
POSLOVANJA**

**COSTS IN MANUFACTURING SECTOR AND THE IMPACT
OF THEIR VALUATION METHODS ON BUSINESS SUCCESS**

Diplomski rad

Marijana Špehar, 0067526957

Mentor: Prof.dr.sc. Ivana Dražić Lutilsky

Zagreb, lipanj 2020.

MARIJANA ŠPEHAR

Ime i prezime studenta/ice

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je **diplomski rad** isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

Student/ica:

U Zagrebu, 18.6.2020.

Marijana Špehar

(potpis)

SAŽETAK

Odvijanjem bilo kakvih poslovnih aktivnosti u poduzeću, nastat će trošak. Stoga se troškovi u poduzeću konstantno iznova stvaraju i prisutni su tijekom obavljanja bilo kakvih radnji u poduzeću. Predstavljaju novčani izraz svih elemenata prisutnih i korištenih u poslovnom procesu prilikom stvaranja učinaka, odnosno proizvoda ili usluga.

Navedeno ukazuje na to kako su troškovi vrlo važan segment poslovanja poduzeća te ih je iz tog razloga potrebno konstantno pratiti, nadzirati i adekvatno njima upravljati. Za adekvatno računovodstveno praćenje i razumijevanje troškova potrebno je poznavati strukturu te teoriju i zakonitosti troškova. Troškove je moguće razvrstavati i pratiti na više načina s ciljem postizanja željenih rezultata i stjecanja statusa uspješnog poduzeća.

Mogućnosti praćenja i upravljanja troškovima prikazano je na primjeru poduzeća Kraš d.d. Riječ je o poduzeću koje pripada jednoj od najprofitabilnijih industrijskih grana proizvodnog sektora u Republici Hrvatskoj. Razmatranjem troškova cilj je utvrditi trendove i strukturu kretanja troškova kroz određeni vremenski period. To je prvi korak ka odlučivanju o primjeni određenih metoda vrednovanja i upravljanja troškovima. Troškovi proizvodnih poduzeća složeniji su te je samim time i njihovo praćenje kompleksnije.

Troškove je moguće vrednovati koristeći različite metode. Promjenom nekih od metoda vrednovanja troškova moguće je postići drugačiju sliku o financijskom rezultatu i uspješnosti poslovanja poduzeća. Navedeno je moguće samo ukoliko se promatra kratki rok. U dugom vremenskom roku način obračunavanja troškova nema utjecaj na uspješnost poslovanja poduzeća.

Ključne riječi: proizvodni sektor, praćenje troškova, troškovno računovodstvo, metode vrednovanja troškova, uspješnost poslovanja poduzeća

SUMMARY

By conducting any business activities in the company, a cost will be incurred. Therefore, costs in the company are constantly re-created and are present during the performance of any actions in the company. They represent the monetary expression of all elements present and used in the business process.

This indicates that costs are a very important segment of the company's business and for this reason they need to be constantly monitored, supervised and adequately managed. For adequate accounting monitoring and understanding of costs, it is necessary to know the structure and theory and legality of costs. Costs can be classified and monitored in several ways in order to achieve the desired results and gain the status of a successful company.

The possibilities of monitoring and managing costs are shown on costs of the company Kraš. It is a company that belongs to one of the most profitable industries in the manufacturing sector in the Republic of Croatia. By considering costs, the goal is to determine trends and the structure of cost movements over a certain period of time. This is the first step towards deciding on the application of certain valuation and cost management methods. The costs of manufacturing companies are more complex and therefore their monitoring is more complex.

Costs can be valued using a variety of methods. It is possible to achieve a different picture of the financial result and performance of companies in the manufacturing sector by changing some of the methods of valuing certain types of costs. This is possible only if a short period of time is observed. In the long term, the method of calculating costs has no impact on the business success.

Key words: manufacturing sector, cost monitoring, cost accounting, cost valuation methods, business success

SADRŽAJ:

| | |
|---|----|
| 1. UVOD | 1 |
| 1.1. Predmet i cilj rada | 1 |
| 1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja | 2 |
| 1.3. Struktura rada..... | 3 |
| 2. RAČUNOVODSTVO PROIZVODNOG SEKTORA..... | 4 |
| 2.1. Obuhvat i obilježja proizvodnog sektora | 4 |
| 2.2. Regulatorni okvir proizvodnog sektora | 5 |
| 2.3. Računovodstvo proizvodnje | 7 |
| 3. POJMOVNO ODREĐENJE I VRSTE TROŠKOVA | 8 |
| 3.1. Teorija i zakonitosti troškova..... | 8 |
| 3.2. Troškovi u poslovanju i važnost njihova praćenja | 9 |
| 3.3. Klasifikacija troškova | 11 |
| 3.4. Specifičnosti troškova u proizvodnom sektoru | 15 |
| 4. METODE VREDNOVANJA TROŠKOVA | 17 |
| 4.1. Utvrđivanje vrijednosti zaliha sirovina i materijala | 17 |
| 4.2. Utvrđivanje vrijednosti amortizacije | 24 |
| 4.3. Utvrđivanje vrijednosti troškova rezerviranja..... | 28 |
| 4.4. Utvrđivanje vrijednosti troškova zaposlenika | 31 |
| 5. PRAĆENJE TROŠKOVA NA PRIMJERU PODUZEĆA KRAŠ | 33 |
| 5.1. Uvod u poslovanje poduzeća | 33 |
| 5.2. Struktura troškova poduzeća Kraš d.d. | 38 |
| 5.3. Trend kretanja troškova poduzeća Kraš d.d. | 41 |
| 6. UTJECAJ ODREĐENIH METODA VREDNOVANJA TROŠKOVA NA USPJEŠNOST POSLOVANJA PODUZEĆA | 45 |
| 6.1. Trošak zaliha sirovina i materijala | 45 |
| 6.2. Trošak amortizacije | 50 |
| 6.3. Trošak rezerviranja..... | 54 |
| 7. ZAKLJUČAK..... | 57 |
| Popis literature..... | 58 |
| Popis tablica | 60 |
| Popis grafikona..... | 61 |
| Popis slika | 61 |
| Životopis | 62 |

1. UVOD

U svakom poduzeću, neovisno o njegovom pravnom obliku, vrsti niti svrsi postojanja, odvijaju se poslovne aktivnosti kojima nastaju određeni učinci. Odvijanjem bilo kakvih poslovnih aktivnosti u poduzeću, nastat će trošak. Stoga se troškovi u poduzeću konstantno iznova stvaraju i prisutni su tijekom obavljanja bilo kakvih radnji u poduzeću. Predstavljaju novčani izraz svih elemenata prisutnih i korištenih u poslovnom procesu prilikom stvaranja učinaka, odnosno proizvoda ili usluga. Prethodno navedeno ukazuje na to kako su troškovi vrlo važan segment poslovanja poduzeća te ih je iz tog razloga potrebno konstantno pratiti, nadzirati i adekvatno njima upravljati.

Za adekvatno računovodstveno praćenje i razumijevanje troškova potrebno je poznavati strukturu te teoriju i zakonitosti troškova. Troškove je moguće razvrstavati i pratiti na više načina.

U nastavku će se pobliže objasniti predmet i ciljevi ovog rada te korištene metode prikupljanja podataka pomoću kojih će se u konačnici donijeti neki zaključci vezani za temu troškova u proizvodnom poduzeću. Također, u nastavku će biti prikazana struktura rada kako bi se omogućilo lakše praćenje i snalaženje u istom.

1.1. Predmet i cilj rada

U sklopu ovoga rada objasniti će se pojam troškova i važnost njihova praćenja za postizanje i održavanje statusa uspješnog poduzeća. Također, prikazati će se na koji je način moguće pratiti i analizirati troškove u proizvodnom sektoru na primjeru poduzeća u prehrambenoj industriji. Razmatrat će se troškovi poduzeća Kraš d.d. Razmatranjem troškova cilj je utvrditi trendove i strukturu kretanja troškova kroz određeni vremenski period iz razloga što je to prvi korak ka odlučivanju o primjeni određenih metoda vrednovanja i upravljanja troškovima, kako bi u konačnici poduzeće poslovalo efikasno i stvorilo najveću korist uz najmanji trošak. Nadalje, definirat će se i detaljnije pojasniti metode vrednovanja određenih vrsta troškova. Zatim će se prikazati da li je moguće promjenom nekih od metoda vrednovanja određenih vrsta troškova postići drugačiju sliku o financijskom rezultatu i uspješnosti poslovanja poduzeća u proizvodnom sektoru. Ukoliko je moguće, utvrdit će se u kojoj mjeri i na koliki vremenski period određene metode vrednovanja troškova utječu na stvaranje drugačije slike o poslovanju poduzeća.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

Postoje brojni načini prikupljanja podataka i metoda za provođenje postupka znanstvenog istraživanja. Podaci korišteni u ovom radu prikupljeni su iz različitih izvora podataka kao što je znanstvena i stručna literatura iz područja ekonomije, posebice iz područja računovodstva. Zatim neke od informacija dobivene su proučavanjem članaka iz stručnih časopisa te različitih internetskih stranica. U nastavku su prikazane osnovne skupine metoda znanstvenog istraživanja korištene u ovom radu.

Korištene metode znanstvenog istraživanja prilikom pisanja rada:

- induktivna metoda,
- deduktivna metoda,
- sintetička metoda i
- analitička metoda.

Induktivna metoda je sistemska i dosljedna primjena induktivnog načina zaključivanja. Induktivni zaključak predstavlja zaključak koji se donosi za neku cjelinu na temelju pojedinačnih elemenata koji čine tu cjelinu. Dakle, na temelju promatranja pojava zaključuje se da će slične pojave koje nisu ispitane, imati ista svojstva i osobine onoj koja jest, a njima je slična. Nasuprot induktivnoj metodi, deduktivna metoda polazi od izvjesnih općih stavova i najčešće se njome nastoji ustanoviti važi li ono opće i u određenom posebnom slučaju. Svaka dedukcija polazi od iskustva. Stoga ne može biti deduktivnog zaključivanja koje se ne oslanja na indukciju. Metode analize i sinteze pripadaju najranije otkrivenim i upotrebljenim metodama u znanstvenoj spoznaji. Sinteza je metoda koja predstavlja spajanje jednostavnih misaonih tvorevina u složene te složenijih u još složenije. Suprotno tome, analizom se misaone tvorevine raščlanjuju na njihove elemente.¹ Postoje brojne vrste analiza. U nastavku su nabrojene one vrste koje su primijenjene prilikom pisanja ovog rada.

Korištene vrste analiza prilikom pisanja rada:²

- Deskriptivna analiza – analiza kojom se opisuju elementi neke cjeline.
- Kauzalna analiza – analiza kojom se utvrđuju uzročno-posljedične veze, odnosno utvrđuje se uzrok nastanka određenog događaja ili pojave.

¹ Žugaj, M. (1979) Metode analize i sinteze: s osvrtom na organizaciju proizvodnje [online]. Varaždin: Fakultet organizacije i informatike, str. 117, 119, 131. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/81266> [12.1.2020.]

² Žugaj, M. (1979) Metode analize i sinteze: s osvrtom na organizaciju proizvodnje (online). Varaždin: Fakultet organizacije i informatike, str. 120-123. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/81266> [12.1.2020.]

- Strukturalna analiza – analiza koja otkriva strukturu neke cjeline, odnosno čimbenike pojava i veze između njih.
- Komparativna analiza – složena metoda spoznaje koja na temelju analize strukture raznih ili sličnih pojava uspoređuje svojstva, strukturu i zakonitosti tih pojava.

U početnoj fazi istraživačkog dijela ovoga diplomskog rada koristit će se metoda deskriptivne analize. Pomoću deskriptivne analize razjasnit će se značenje određenih pojmova ključnih za razumijevanje i shvaćanje sadržaja te zaključaka do kojih će se doći u konačnici. Komparativnom analizom utvrdit će se trend kretanja troškova poduzeća Kraš, dok će se strukturalnom analizom utvrditi struktura troškova. Kauzalna analiza primijenit će se prilikom definiranja uzroka oscilacije pojedinih skupina troškova. Metodom indukcije i sinteze utvrdit će se mogu li određene metode vrednovanja troškova utjecati na financijski rezultat i uspješnost poslovanja poduzeća.

1.3. Struktura rada

Ovaj rad podijeljen je u sedam poglavlja te je svako poglavlje razdijeljeno na potpoglavlja. U uvodu pojašnjen je predmet i cilj rada. Navedeni su izvori prikupljanja podataka te korištene metode znanstvenog istraživanja. U drugom poglavlju pod nazivom „Računovodstvo proizvodnog sektora“ navedeno je što sve pripada proizvodnom sektoru, njegov obuhvat i obilježja te regulatorni okvir. U trećem poglavlju, „Pojmovno određenje i vrste troškova“, prikazana je teorija i zakonitosti troškova. Opisani su troškovi karakteristični za poslovanje nekog poduzeća te razlozi zbog kojih ih je važno pratiti, nadzirati i njima upravljati. Troškovi su klasificirani u skupine troškova s obzirom na različite kriterije te će njihova klasifikacija biti prikazana u sklopu ovog poglavlja. Iz razloga što je kao primjer poduzeća za praćenje troškova uzeto poduzeće proizvodnog sektora, na kraju ovoga poglavlja, navedene su neke specifičnosti troškova u proizvodnom sektoru po kojima se oni razlikuju u odnosu na troškove stvorene u drugim djelatnostima. U četvrtom poglavlju, „Metode vrednovanja troškova“, prikazani su različiti načini, odnosno metode vrednovanja pojedinih troškova. U predzadnjem poglavlju vidljivo je da li određene metode vrednovanja troškova utječu na financijski rezultat poduzeća Kraš d.d. Kako bi to utvrdili, potrebno je promatrati njegove troškove, provesti horizontalnu i vertikalnu analizu troškova što ćemo i učiniti u sklopu petog poglavlja. U posljednjem poglavlju zaokružiti ćemo sve prikupljene informacije i podatke te rezultate dobivene istraživanjem kako bi iznijeli zaključak.

2. RAČUNOVODSTVO PROIZVODNOG SEKTORA

Provođenje računovodstvenih aktivnosti neophodno je u svakom poduzeću. Jedan od faktora koji utječe na odlučivanje o načinu na koji će se računovodstvene aktivnosti provoditi je tip poduzeća i njegove specifičnosti. S obzirom na to postoji računovodstvo specifično za financijske institucije poput banaka, računovodstvo specifično za osiguravajuća društva, računovodstvo neprofitnih organizacija i proračunskih korisnika te računovodstvo poduzeća. Primjer računovodstva poduzeća je računovodstvo prisutno u proizvodnom sektoru. U nastavku ovog poglavlja obrađuje se pojam proizvodnog sektora. Cilj je utvrditi njegova obilježja, regulatorni okvir te specifičnosti računovodstva koje su u njemu prisutne. U ovom radu primjena računovodstva prikazana je na primjeru poduzeća prehrambene industrije. Stoga je prilikom definiranja obilježja proizvodnog sektora fokus stavljen na prehrambenu industriju.

2.1. Obuhvat i obilježja proizvodnog sektora

Proizvodnja predstavlja čovjekovo djelovanje na prirodu obradbom, preradbom i premještanjem prirodne materije, umjetnih materijala i nedovršenih proizvoda radi njihova prilagođavanja čovjekovim potrebama.³ Za odvijanje procesa proizvodnje nužno je postojanje proizvodnih faktora. Proizvodni faktori su resursi koji se upotrebljavaju prilikom proizvodnje dobara. Njih je moguće podijeliti na primarne i izvedene proizvodne faktore. Primarni proizvodni faktori razvrstavaju se u materijalne i subjektivne. Primjer primarnih faktora proizvodnje su ljudski rad, sredstva za rad i slično. Izvedeni faktori proizvodnje su istraživanje i razvoj, obrazovanje, usavršavanje i dr.⁴

Prema nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti postoje brojne vrste industrijske proizvodnje. Neke od njih su proizvodnja prehrambenih proizvoda, proizvodnja pića, proizvodnja duhanskih proizvoda, proizvodnja tekstila, odjeće, proizvodnja kože, proizvodnja drva, proizvodnja papira, proizvodnja kemijskih proizvoda, proizvodnja metala, proizvodnja elektroničkih i optičkih proizvoda, proizvodnja motornih vozila, proizvodnja namještaja, proizvodnja rafiniranih naftnih proizvoda i dr. Najviša vrijednost prodanih industrijskih proizvoda u Republici Hrvatskoj u 2017. godini odnosi se na prodaju prehrambenih proizvoda. Najviši

³ Hrvatska enciklopedija: Proizvodnja [online]. Zagreb: Leksikografski zavod Miroslav Krleža. Dostupno na: <https://enciklopedija.hr/Natuknica.aspx?ID=50574> [20.2.2020.]

⁴ Hrvatska enciklopedija: Proizvodni faktori [online]. Zagreb: Leksikografski zavod Miroslav Krleža. Dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=50571> [20.2.2020.]

iznos prodaje u inozemstvu u 2017. godini ostvaren je prodajom rafiniranih naftnih proizvoda, dok prodaja prehrambenih proizvoda zauzima treće mjesto.⁵ Navedeno upućuje na važnost proizvodnje, odnosno njezin doprinos gospodarskoj i ekonomskoj stabilnosti neke države. U Republici Hrvatskoj veliku značajnost ima proizvodnja prehrambenih proizvoda.

Ukoliko se prehrambena industrija usporedi s drugim granama prerađivačke industrije u Hrvatskoj, vidljivo je kako ona ostvaruje najveći ukupni prihod. Isto tako riječ je o grani koja zapošljava najviše ljudi. Prema podacima Državnog zavoda za statistiku u ovom je sektoru bilo zaposleno više od 58 tisuća radnika u 2018. godini. Sektor je najrazvijeniji na području Grada Zagreba i Zagrebačke županije, sjeverozapadnoj Hrvatskoj te Osječko-baranjskoj županiji. Najprofitabilnije djelatnosti u ovom sektoru su proizvodnja i prerada mlijeka i sira, proizvodnja piva, prerada čaja i kave te proizvodnja bezalkoholnih pića. Jedna od važnih grana hrvatske prehrambene industrije je i konditorska industrija. Također, prehrambena industrija ima vrlo važnu ulogu u izvozu proizvoda u inozemstvo. Najznačajniji izvozni proizvodi prehrambene industrije su dodaci jelima, keksi i vaflji, punjena čokolada, konzervirane srdele, gotove juhe, maslinovo ulje, pivo i alkoholna pića. Isto tako privlači brojne strane investitore koji posluju na području Republike Hrvatske.⁶

Budući da je konditorska industrija jedna od važnijih grana prehrambene industrije, računovodstveno praćenje troškova u proizvodnom sektoru prikazano je upravo na poduzeću koje pripada ovoj industrijskoj grani.

2.2. Regulatorni okvir proizvodnog sektora

Regulatorni okvir proizvodnog sektora predstavlja pravila i procedure propisane zakonima i aktima kojih se sva proizvodna poduzeća moraju držati prilikom obavljanja svoje djelatnosti. Neka od pravila propisana su računovodstvenim načelima i standardima. Računovodstveni standardi donose se na nacionalnoj i međunarodnoj razini. Hoće li poduzeće primjenjivati propise donesene hrvatskim standardima financijskog izvještavanja ili propise koji se temelje na međunarodnim standardima financijskog izvještavanja ovisi o veličini poduzeća. Poduzeća također moraju poštovati propise donesene raznim zakonima. Temeljni propisi koji uređuju računovodstvo proizvodnog trgovačkog društva, odnosno temeljni zakoni koja proizvodna poduzeća moraju slijediti prilikom obavljanja proizvodne djelatnosti su: Zakon o

⁵ Milić, I. Z. et al. (2018) Prodaja i proizvodnja industrijskih proizvoda (PRODCOM) u 2017. [online]. Zagreb: DZS. Dostupno na: https://www.dzs.hr/Hrv_Eng/publication/2018/02-01-05_01_2018.htm [21.2.2020.]

⁶ Prehrambena industrija. [online] Zagreb: Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta RH. Dostupno na: <http://investcroatia.gov.hr/sektori/prehrambena-industrija/> [21.2.2020.]

računovodstvu, Zakon o porezu na dobit, Zakon o obveznim odnosima i Zakon o zaštiti potrošača.⁷

Zakonom o računovodstvu uređeno je pitanje:⁸

- sastavljanja i čuvanja knjigovodstvenih isprava,
- vođenja poslovnih knjiga po načelu dvojnog knjigovodstva te čuvanje istih,
- primjene standarda financijskog izvještavanja,
- oblika, sadržaja i načina sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja i
- sastavljanja godišnjeg izvještaja posloводства.

Zakonom o porezu na dobit propisan je način utvrđivanja porezne osnovice, odnosno zakonom je utvrđeno da je ona dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima i na temelju kojeg se stvara obveza plaćanja odgovarajućeg poreza na dobit.⁹

Zakonom o obveznim odnosima uređuje se odgovornost za materijalne nedostatke prodanih stvari, odnosno proizvoda. Primjerice njime je određen rok u kojem kupac mora obavijestiti prodavatelja o postojanju određenog nedostatka ukoliko želi povrat novaca ili zamjenu proizvoda. Isto tako, njime je određen jamstveni rok u trajanju od najmanje godinu dana. Zakonom o zaštiti potrošača uređena su pitanja popravka i održavanja, pitanja deklariranja proizvoda i druga prava kupaca.¹⁰

Uz prethodno navedene temeljne zakone, proizvodna poduzeća moraju poštovati i sljedeće:¹¹

- nomenklaturu proizvoda kojom se prema industrijskim granama određuju šifre proizvoda;
- način pakiranja proizvoda, odnosno formiranja proizvodne ambalaže što je propisano Pravilnikom o ambalaži i ambalažnom otpadu; i
- proizvodnju hrane sukladno Zakonom o hrani ukoliko je riječ o poduzeću prehrambene industrije.

⁷ Belak, V. et al. (2009) Računovodstvo proizvodnje: II. dopunjeno izdanje. Zagreb: Rif plus, str. 2-4.

⁸ Narodne novine (2020) *Zakon o računovodstvu*. Zagreb: Narodne novine d.d. NN 134/15, 120/16. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu> [18.4.2020.]

⁹ Narodne novine (2020) *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d. NN 115/16, 121/19. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> [18.4.2020.]

¹⁰ Belak, V. et al. (2009) Računovodstvo proizvodnje: II. dopunjeno izdanje. Zagreb: Rif plus, str. 3-4.

¹¹ Belak, V. et al. (2009) Računovodstvo proizvodnje: II. dopunjeno izdanje. Zagreb: Rif plus, str. 3-6.

2.3. Računovodstvo proizvodnje

Računovodstvo kao opći pojam obuhvaća izuzetno kompleksan skup tehnika, načela i vještina mjerenja, opisivanja i tumačenja ekonomskih aktivnosti različitih entiteta. Računovodstvo svakog profitnog gospodarskog objekta, pa tako i onog u proizvodnom sektoru slijedi dva osnovna cilja, a to su:¹²

1. osiguranje informacija o poslovanju za potrebe vanjskih stranaka kao što su: država, dioničari, razni kreditori i investitori, poslovni partneri i slično; i
2. osiguranje informacija za potrebe planiranja, kontrole tekućih aktivnosti, procjene rezultata poslovanja, lociranja menadžerske odgovornosti i donošenja menadžerskih odluka.

Računovodstvo proizvodnje prati sva ulaganja potrebna za formiranje kratkotrajne imovine, odnosno zaliha i gotovih proizvoda. Za razliku od trgovačke djelatnosti, gdje se robe kupuju i prodaju u nepromijenjenom stanju, u proizvodnoj djelatnosti nabavljene sirovine u kombinaciji s radom i ostalim faktorima proizvodnje (strojevima, zgradama, zemljom, energijom, biologijom) dovode do konverzije, odnosno novih proizvoda. Zadaća računovodstva je praćenje, obračunavanje i raspoređivanje troškovnih elemenata koji su uključeni u proizvodni proces. Također pomoću računovodstva troškova dobivaju se informacije o poluproizvodima i gotovim proizvodima, odnosno o njihovim količinama i vrijednostima. Računovodstvo osigurava praćenje troškova, njihovo zbrajanje prema nositeljima, odnosno proizvodima, njihovu kontrolu i analizu. Gledajući sveukupno, cilj računovodstva proizvodnje je osigurati informacije o:¹³

- cijeni proizvodnje za pojedinačni proizvod i ukupni trošak proizvodnje,
- kretanju i stanju zaliha (naturalno i vrijednosno) u različitim oblicima i
- financijskom rezultatu prodanih dobara i materijalnih usluga.

Informacije o troškovima u fazi proizvodnje vrlo su važne za rukovodstvo i računovođe kako bi ih razumjeli i sastavili pravovaljane izvještaje o poslovanju poduzeća.¹⁴ Upravo zbog prethodno navedenog u okviru računovodstva proizvodnje važnu ulogu ima troškovno računovodstvo, odnosno praćenje troškova. U idućem poglavlju detaljnije je obrađeno područje troškova i njihove specifičnosti u proizvodnom sektoru.

¹² Belak, V. (1995) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRif Plus, str. 5-6.

¹³ Belak, V. et al. (2009) Računovodstvo proizvodnje: II. dopunjeno izdanje. Zagreb: RRif Plus, str. 2.

¹⁴ Lanen, N. W. et al. (2008) Fundamentals of cost accounting. Boston: McGraw-Hill, Irwin, str. 15.

3. POJMOVNO ODREĐENJE I VRSTE TROŠKOVA

Troškovi su prisutni u svakom poduzeću. Potrebno ih je kontrolirati, pratiti, analizirati i njima upravljati. Prije provođenja dublje analize troškova, potrebno je upoznati se s općim pojmovima vezanim uz troškove. Stoga će se prije svega definirati pojam troška te razgraničiti od ostalih srodnih pojmova. S obzirom da je naglasak ovog rada stavljen na troškove u proizvodnom sektoru, spomenut će se i ukratko objasniti zakonitosti troškova i njihov utjecaj na promjenu razine proizvodnje. Zatim će se objasniti zbog čega i gdje se sve troškovi pojavljuju u poduzeću te koja je njihova važnost u poslovanju. Budući da postoje brojne klasifikacije troškova, nakon toga će biti prikazano na temelju kojih kriterija se troškovi dijele i koje su najvažnije vrste troškova. Isto tako će se objasniti svaka pojedina vrsta troška radi lakšeg razumijevanja daljnje dubinske analize troška. U konačnici, na kraju ovog poglavlja spomenut će se neke specifičnosti troškova proizvodnog sektora.

3.1. Teorija i zakonitosti troškova

Uz pojam troška, često se koriste i drugi pojmovi poput, isplate, izdatka, utroška i rashoda. Svaki od navedenih pojmova ima drugačije značenje. Razlika između isplate i izdatka je u tome što se isplata ograničava na kretanje novca, dok izdatak obuhvaća bilo kakvo kretanje novca, materijalnih dobara i informacija. Rashod označava svako trošenje, gubljenje ili uništavanje novčanih, materijalnih i nematerijalnih dobara neovisno o namjeni. Rashod nastaje evidentiranjem, stoga je on računovodstvena kategorija.¹⁵ Utrošak predstavlja količinsku vrijednost faktora proizvodnje potrebnih za proizvodnju nekog proizvoda, dok trošak predstavlja novčanu vrijednost utrošenih faktora proizvodnje.

U troškove spadaju svi odljevi i smanjenja sredstava kao što je novac, zamjena za novac, zaliha, nekretnina i oprema, koji su bili potrebni za obavljanje redovnih aktivnosti poduzeća u cilju ostvarenja dobiti.¹⁶ Troškovi su kvantitativno najznačajniji poslovni rashod. Njima se označavaju jedino takozvani ukalkulirani poslovni rashodi, odnosno oni rashodi kod koji je moguće uspostaviti vezu s ciljem trošenja vrijednosti. Pošto je cilj trošenje vrijednosti usredotočen na proizvode, troškovima se mogu smatrati svi oni poslovni rashodi koji se mogu ukalkulirati u cijenu proizvoda.¹⁷

¹⁵ Santini, I. (2006) Troškovi u poslovnom odlučivanju. Zagreb: HIBIS - Centar za ekonomski consulting, str.2-3.

¹⁶ Štahan, M. et al. (2010) *Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSFI i MSFI*. Zagreb: TEB-poslovno savjetovanje, str. 473.

¹⁷ Santini, I. (2006) Troškovi u poslovnom odlučivanju. Zagreb: HIBIS - Centar za ekonomski consulting, str.4-5.

Nakon razgraničenja sličnih pojmova vezanih uz trošak te definiranje pojma troška valja proučiti kako se troškovi ponašaju pri djelovanju određenog zakona prinosa.

Postoji nekoliko zakona prinosa:

- zakon rastućeg prinosa,
- zakon proporcionalnosti i
- zakon opadajućeg prinosa.

Razlika između spomenuta tri zakona prinosa je u međusobnom odnosu između varijabilnih troškova u masi i razine proizvodne aktivnosti poduzeća. Fiksni troškovi su konstantni, stalni te se ne mijenjaju s promjenom proizvodne aktivnosti poduzeća. Varijabilni troškovi se mijenjaju u ovisnosti od promjene u razini proizvodne aktivnosti poduzeća. Prema zakonu rastućeg prinosa, ukupni se varijabilni troškovi povećavaju sporije nego što je povećanje proizvedene količine gotovih proizvoda.¹⁸ U slučaju egzistiranja zakona proporcionalnosti, odnosno optimuma, ukupni se varijabilni troškovi povećavaju proporcionalno povećavanju proizvedene količine gotovih proizvoda. Stoga je poduzeću s ekonomskom gledišta, sasvim irelevantno koju će količinu finalnih produkata proizvoditi budući da svaka jedinica proizvoda na sebi nosi identičnu visinu varijabilnih troškova. Prema zakonu opadajućeg prinosa, ukupni varijabilni troškovi rastu brže od porasta ukupne proizvodnje. Ovaj zakon ukazuje na to da je svaka dodatna jedinica finalnog proizvoda sve skuplja i skuplja.¹⁹

3.2. Troškovi u poslovanju i važnost njihova praćenja

Troškovi su vrlo važni za kontrolu efikasnosti provođenja poslovnih aktivnosti u poduzeću te za ocjenu prošlih, trenutnih i budućih aktivnosti koje se poduzimaju na svim poslovnim jedinicama organizacije. Svaka poslovna jedinica unutar organizacije ima određeni budžet, definiran financijskim planom. Rukovodstvo ne smije prijeći vrijednosti određene u financijskom planu ukoliko poduzeće želi efikasno izvršiti zadatke i pritom postići financijske ciljeve.²⁰ Upravo zbog toga je praćenje nastalih i potencijalnih troškova svakog odjela unutar poduzeća vrlo važno za njegovu uspješnost.

Praćenje, vrednovanje i obračunavanje troškova odvija se u okviru provođenja aktivnosti troškovnog računovodstva. Računovodstvo troškova i metode u okviru računovodstva troškova moraju se kontinuirano prilagođavati promjenama svih poslovnih područja.

¹⁸ Santini, I. (2006) Troškovi u poslovnom odlučivanju. Zagreb: HIBIS-Centar za ekonomski consulting, str. 53.

¹⁹ Santini, I. (2006) Troškovi u poslovnom odlučivanju. Zagreb: HIBIS-Centar za ekonomski consulting, str.60-64.

²⁰ Lanen, N. W. et al. (2008) Fundamentals of cost accounting. Boston: McGraw-Hill, Irwin, str. 13.

Ono je prisutno u sljedećim poslovnim područjima, odnosno poslovnim jedinicama:²¹

- istraživanje i razvoj,
- dizajn,
- prodaja,
- proizvodnja,
- marketing,
- distribucija i
- služba za korisnike.

Menadžmentu svake poslovne jedinice unutar poduzeća potrebne su informacije o troškovima. Upravo te informacije pomažu im u tome da razumiju što se dogodilo u prošlosti, zbog čega se dogodilo te kako to utječe na sadašnjost i budućnost. Drugim riječima, pomoću njih spoznaju prošlost, kontroliraju sadašnjost te planiraju budućnost. Informacije o troškovima potrebne su menadžmentu radi uspješnog ostvarivanja sljedećih namjera:²²

- spoznaje što se, kako i zašto događalo u poslovanju u prošlosti, da bi se mogla predvidjeti i planirati budućnost,
- formuliranja strategije razvoja i politike poduzeća,
- planiranja ekonomskih aktivnosti tvrtke u dugoročnim, srednjoročnim i kratkoročnim terminima,
- kontroliranja odstupaju li aktivnosti i rezultati od plana i budžeta,
- donošenje procjena performansi na strateškoj, taktičkoj i operativnoj razini,
- donošenje menadžerskih odluka i tome slično.

Troškovi imaju posebno važnu ulogu u donošenju poslovnih odluka. Prilikom donošenja odluka, menadžment mora pokušati predvidjeti buduće događaje. Pomoću informacija o prijašnjim događajima i troškovima, predviđaju se budući troškovi. Predviđanjem budućih poslovnih događaja i troškova poduzeće se može efikasno pripremiti na njih te postići postavljene ciljeve.²³ Na temelju prikupljenih informacije o troškovima, njihove analize i obrade formiraju se konačne informacije o troškovima koje se objavljuju u financijskim izvještajima. Što znači da troškovi, osim što su bitni za interne korisnike, jedan su od bitnih faktora i za eksterne korisnike. Na primjer investitore prilikom donošenja odluke o ulaganju.

²¹ Lanen, N. W. et al. (2008) Fundamentals of cost accounting. Boston: McGraw-Hill, Irwin, str. 14-16.

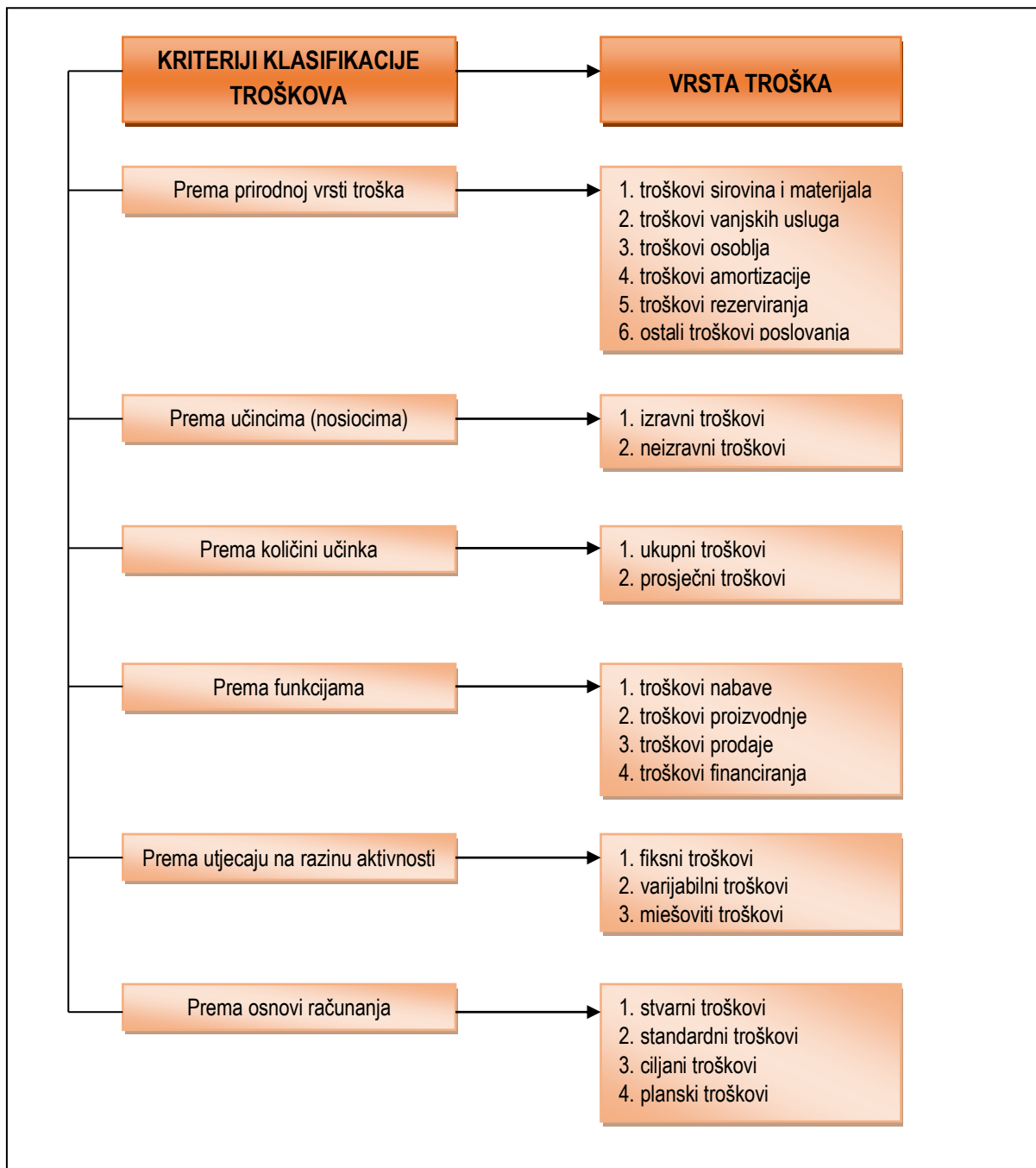
²² Belak, V. (1995) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRif plus, str. 8.

²³ Lanen, N. W. et al. (2008) Fundamentals of cost accounting. Boston: McGraw-Hill, Irwin, str. 7, 11.

3.3. Klasifikacija troškova

Podjela troškova je relativno opsežna što znači da se troškovi mogu podijeliti na više vrsta troškova. Prilikom podjele troškova koriste se različiti kriteriji klasifikacije troškova. U nastavku su prikazani kriteriji klasifikacije troškova te vrste troškova prema svakom kriteriju.

Slika 1 - Klasifikacija troškova



Izvor: izrada autora prema: Belak, V. et al. (2009) Računovodstvo proizvodnje: II. dopunjeno izdanje. Zagreb: Rrif Plus, str. 85.

Podjela troškova prema prirodnim svojstvima temelji se na porijeklu njihova nastanka. Ova podjela troškova smatra se temeljnom podjelom troškova od svih prethodno navedenih podjela. Riječ je o podijeli troškova koja ujedno otkriva i svrhu nastanka svakog troška. Također, njome se osigurava jednoobrazno evidentiranje i praćenje troškova u bilanci i računu dobiti i gubitka. Upravo zbog toga je podjela troškova prema prirodnoj vrsti sadržana u računskim, odnosno kontnim planovima u okviru financijskog knjigovodstva.²⁴

Troškove je moguće podijeliti prema učincima, odnosno mjestima i nositeljima troškova. U okviru ove podjele troškovi se dijele na izravne i neizravne troškove. Direktni troškovi proizvoda ili usluga su troškovi koji nastaju u neposrednoj proizvodnji. Ti se troškovi mogu direktno povezati s određenim proizvodom ili uslugom. Stoga se nazivaju proizvodnim troškovima, odnosno **primarnim troškovima**. Primjer primarnih, izravnih troškova su trošak direktnog materijala i trošak direktnog rada. Dok su izravni troškovi isključivo vezani uz proizvodnju, neizravni troškovi mogu i ne moraju biti proizvodni. **Neizravni neproizvodni troškovi** su troškovi razdoblja koji se na kraju dodaju proizvodnim troškovima prilikom određivanja prodajne cijene. Što znači da se u planiranje prodajne cijene moraju uključiti troškovi koji nastaju izvan proizvodnje, dok se u vrijednost gotovih proizvoda na skladištu uključuju samo izravni i neizravni proizvodni troškovi. **Neizravni proizvodni troškovi** nastaju prilikom izravne proizvodnje, ali se ne mogu izravno povezati s određenim proizvodom ili uslugom. Prilikom izračuna ukupnih troškova oni se pribrajaju izravnim troškovima po određenom „ključu“ rasporeda.²⁵ Drugi naziv za neizravne proizvodne troškove su opći troškovi proizvodnje ili režijski troškovi.

Nadalje, troškove u kratkom vremenskom razdoblju moguće je razmatrati kroz dva relevantna koncepta. Prvi koncept je koncept troškova u masi, a drugi koncept prosječnih troškova. Prvim konceptom se dobiva pregled troškova u cjelini, dok drugi koncept ukazuje na kretanje troškova prilikom njihova sučeljavanja s kretanjem ukupne proizvodnje.²⁶ **Ukupni troškovi** čine sve nastale troškove unutar nekog poduzeća. U proizvodnom sektoru oni su jednaki zbroju svih proizvodnih i neproizvodnih troškova. **Prosječni troškovi**, u okviru proizvodnog sektora, približno prikazuju iznos troška potrebnog za proizvodnju jednog proizvoda. Dobiju se dijeljenjem ukupnih troškova s ukupnom količinom proizvodnje.

²⁴ Belak, V. (1995) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRif Plus, str. 144-145.

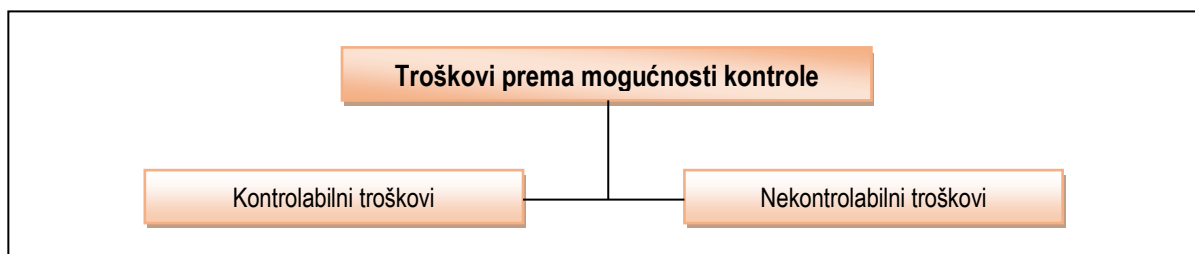
²⁵ Belak, V. (1995) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRif Plus, str. 150.

²⁶ Santini, I. (2006) Troškovi u poslovnom odlučivanju. Zagreb: HIBIS - Centar za ekonomski consulting, str. 28.

Podjela troškova prema poslovnim funkcijama je razvrstavanje troškova po tome koja ih funkcija poduzeća uzrokuje. To je podjela troškova u skladu s osnovnom organizacijskom strukturom poduzeća. Stoga se oni dijele na troškove nabave, troškove proizvodnje, prodaje i financiranja ali i na troškove upravljanja te kadrovske i računovodstvene troškove.²⁷

Prema utjecaju na razinu aktivnosti troškovi se dijele na fiksne, varijabilne i mješovite troškove. Fiksni troškovi su stalni, nepromjenjivi troškovi koji se ne mijenjaju prilikom promjene razine aktivnosti, odnosno količine i opsega proizvodnje. Varijabilni troškovi su troškovi čija se vrijednost mijenja promjenom razine aktivnosti poduzeća. Mješoviti troškovi su troškovi koji sadrže i fiksnu i varijabilnu komponentu. To znači da se ovi troškovi do određenog stupnja ponašaju kao fiksni, zatim kao varijabilni i obrnuto. Primjer fiksnih troškova su amortizacija i najamnine.²⁸ Podjela troškova na osnovi izračuna iznimno je važna za svako poduzeće iz razloga što troškovi značajno utječu na financijski rezultat poduzeća. Stoga je neophodno njihovo planiranje i predviđanje kako bi se usporedili sa stvarnim troškovima. Stvarni troškovi su stvarno nastala trošenja elemenata procesa proizvodnje u određenom razdoblju te se stoga nazivaju i tekućim troškovima. Standardni troškovi prikazuju koliki bi troškovi trebali iznositi u normalnim standardnim uvjetima poslovanja. Standardni troškovi materijala po jedinici učinka određuju se na osnovi tehničkog normativa i standardnih cijena. Standardni troškovi izravnog rada proizvodnje određuju se na osnovi norme rada i standardne cijene rada. Ciljani troškovi su predviđeni najniži troškovi za ostvarenje određenog stupnja proizvodnje. U pravilu su niži od stvarnih i standardnih troškova. Planski troškovi su troškovi budućeg razdoblja koji se utvrđuju na osnovi stvarnih troškova prošlog razdoblja i standardnih troškova.²⁹ U nastavku su prikazane još neke mogućnosti podjele troškova bitne prilikom upravljanja poslovanjem poduzeća.

Slika 2 - Podjela troškova prema mogućnosti kontrole



Izvor: Belak, V. (1995) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRif Plus, str.145.

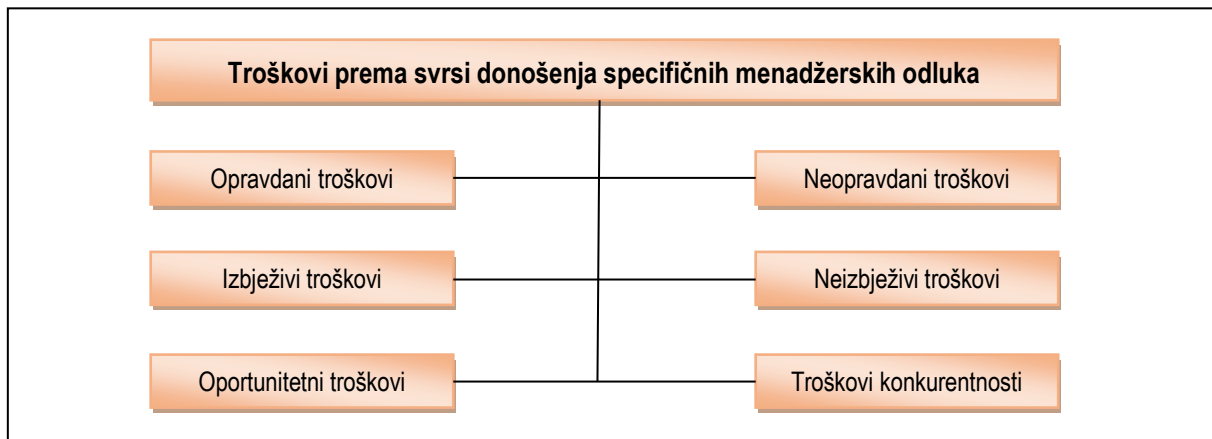
²⁷ Ravlić, P. et al. (1995) Ekonomika poduzeća. Split: Ekonomski fakultet. str. 186.

²⁸ Belak, V. (1995.) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRif Plus, str. 155, 158.

²⁹ Belak, V. et al. (2009) Računovodstvo proizvodnje: II. dopunjeno izdanje. Zagreb: Rrif plus, str. 87-88.

Još jedan od načina klasifikacije troškova je klasifikacija s obzirom na kriterij mogućnosti njihove kontrole. U okviru ove podjele troškovi mogu biti kontrolabilni ili kontrolirani i nekontrolabilni odnosno nekontrolirani. Nad kontrolabilnim troškovima moguće je vršenje kontrole od strane menadžmenta koji je odgovoran za područje poslovanja u kojem oni nastaju. Nekomontrolabilne troškove nije moguće kontrolirati od strane menadžmenta.

Slika 3 - Klasifikacija troškova prema svrsi donošenja specifičnih menadžerskih odluka



Izvor: Belak, V. (1995) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRif Plus, str.145.

U okviru prethodne slike prikazani su neki od troškova s aspekta donošenja specifičnih poslovnih odluka koji se najčešće pojavljuju u praksi. Podjela troškova na opravdane i ne opravdane, posljedica je definiranja odgovornosti menadžmenta za prekoračenje troškova u odnosu na budžetirane ili standardne troškove. Opravdani troškovi su svi troškovi nastali u poslovanju koji su predviđeni proračunom. Isto tako u opravdane troškove uključeni su i oni troškovi iznad planiranih troškova ukoliko oni nastaju kao posljedica povećanja proizvodnje iznad planirane ili kao posljedica objektivnih okolnosti na koje rukovodstvo ne može utjecati. Neizbježivi troškovi predstavljaju minimalne troškove za održavanje određenog opsega proizvodnje te njih nije moguće reducirati. Izbježivi troškovi su svi troškovi koji prekoračuju minimalne troškove za održavanje određenog opsega proizvodnje. U slučaju problema s likvidnošću i solventnošću poduzeće može reducirati izbježive troškove. Troškovi konkurentnosti su troškovi održavanja konkurentnog položaja tvrtke poput troškova za održavanje kvalitete, troškovi reklame, dizajna proizvoda i slični troškovi.³⁰ Oportunitetni troškovi predstavljaju propuštenu zaradu zbog upotrebe resursa na način koji nije najadekvatniji s obzirom na alternativne načine njihova utroška.³¹

³⁰ Belak, V. (1995) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRif Plus, str. 164-165.

³¹ Lanen, N. W. et al. (2008) Fundamentals of cost accounting. Boston: McGraw-Hill, Irwin, str. 115.

3.4. Specifičnosti troškova u proizvodnom sektoru

Troškovi u proizvodnom sektoru razlikuju se od troškova u drugim sektorima. Složeniji su te je samim time i njihovo praćenje kompleksnije. Jedna od specifičnosti računovodstva proizvodnje je evidentiranje troška nabave zaliha sirovina i materijala koji će biti utrošeni u proizvodnji. Nakon dovršene proizvodnje potrebno je računovodstveno evidentirati utrošak zaliha. Potrebno je rasporediti troškove na troškove proizvodnje i troškove razdoblja te ih obračunati kako bi se utvrdila jedinična vrijednost troška proizvoda.

Skupine računovodstvenih metoda za utvrđivanje jediničnog troška proizvoda su:³²

- metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda,
- metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala,
- metode obračuna amortizacije,
- metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta troškova,
- metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s glavnih mjesta troškova na nositelje troškova.

Vrednovanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda moguće je metodom ukupnih ili metodom varijabilnih troškova. Metodom ukupnih troškova u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda uključuju se troškovi direktnog rada, troškovi direktnog materijala, varijabilni opći troškovi proizvodnje i iskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje. Iskorišteni fiksni OTP ulazi u vrijednost zaliha s obzirom na stupanj iskorištenja kapaciteta. Neiskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje, poput troškova prodaje i troškova administracije proizvodnje ulaze u rashode razdoblja. Metodom varijabilnih troškova u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda uključuju se svi varijabilni troškovi proizvodnje, a to su trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada i varijabilni opći troškovi proizvodnje. Kao rashodi računovodstvenog razdoblja tretiraju se svi fiksni opći troškovi proizvodnje i troškovi prodaje i administrativni troškovi.³³

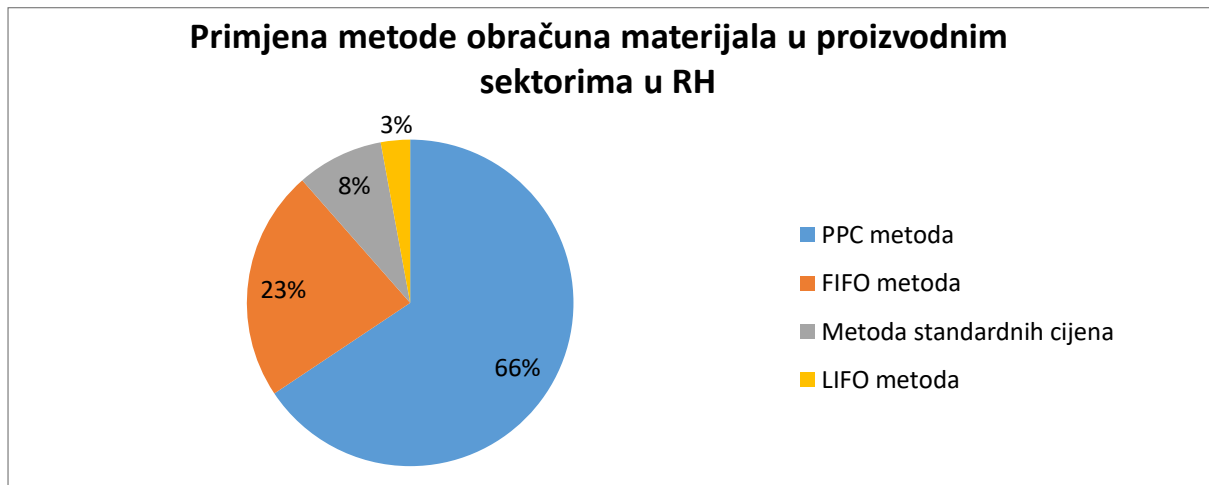
Također specifičnost proizvodnog sektora ogleda se u obračunavanju utroška zaliha sirovina i materijala. Utrošak zaliha sirovina i materijala moguće je obračunavati na više načina. U

³² Perčević, H. (2006) Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske [online] str. 649. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/8481> [14.3.2020.]

³³ Perčević, H. (2006) Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske [online] str. 650. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/8481> [14.3.2020.]

nastavku je prikazano koje metode obračuna troškova sirovina u proizvodnom sektoru se najviše koriste u praksi. Podaci su dobiveni na temelju istraživanja provedenom u proizvodnim subjektima koji imaju najznačajniji udio u ukupnoj proizvodnji u RH. Prema provedenom istraživanju PPC metoda je daleko najkorištenija metoda vrednovanja troškova zaliha sirovina s udjelom od 66%.

Grafikon 1 - Postotak upotrebe metoda obračuna materijala u proizvodnom sektoru



Izvor: Perčević, H. (2006) Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske [online], str. 662. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/8481> [14.3.2020.]

Za proizvodnju je također specifično postojanje općih troškova proizvodnje. Oni se raspoređuju s pomoćnih na glavna mjesta troškova, odnosno proizvodne pogone pomoću direktne, indirektna i algebarske metode.³⁴ Nakon raspoređivanja na glavna mjesta troškova potrebno ih je rasporediti na nositelje troškova, odnosno proizvode i usluge. To je moguće korištenjem metode rasporeda troškova po radnim nalogima ili procesima proizvodnje. Obračun troškova po radnim nalogima pojavljuje se u proizvodnji po narudžbi kupaca gdje je nositelj troškova svaki pojedini radni nalog, tj. proizvod. Suprotno tome, obračun troškova po procesima proizvodnje prisutan je u kontinuiranoj proizvodnji proizvoda koji se ne proizvode striktno prema narudžbi kupaca. U tom slučaju nositelj troška je svaki pojedini proizvodni proces.³⁵ Opći troškovi proizvodnje obrađeni su u prethodnom poglavlju.

U idućem poglavlju ovoga rada detaljnije su obrađene neke od metoda vrednovanja troškova poput metode obračuna troškova sirovina, metoda obračuna troškova amortizacije te drugih metoda obračuna troškova koji se pojavljuju u proizvodnom poduzeću.

³⁴ Perčević, H. (2006) Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske [online] str. 652. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/8481> [14.3.2020.]

³⁵ Belak, V. et al. (2009) Računovodstvo proizvodnje: II. dopunjeno izdanje, Zagreb: Rif, str. 189.

4. METODE VREDNOVANJA TROŠKOVA

Troškove je moguće vrednovati koristeći razne metode. Svaki trošak prema njegovoj prirodnoj vrsti vrednuje se pomoću određene skupine metode. Što znači da je jedan trošak moguće vrednovati na više načina koristeći različite metode. Međutim, vrednovanje određenih troškova zakonski je propisano. U tom slučaju, bez obzira što postoje i druge metode vrednovanja troškova, poduzeće je obvezno primjenjivati onu zakonski propisanu. Ako metoda vrednovanja određenog troška nije zakonski propisana, poduzeće ima slobodu izbora. U sklopu ovoga poglavlja prikazano je kako se obračunavaju određene vrste troškova unutar proizvodnog poduzeća. Prikazan je način vrednovanja troškova zaliha sirovina i materijala, način vrednovanja troška amortizacije, troška rezerviranja i troška osoblja. Osim toga, prikazano je utječu li određene metode vrednovanja troškova na financijski rezultat poduzeća u kratkom te u dugom roku.

4.1. Utvrđivanje vrijednosti zaliha sirovina i materijala

Zalihe su sredstva koja se drže u redovnom tijeku poslovanja, u procesu proizvodnje za takvu prodaju ili u obliku materijala ili dijelova zaliha koja se troše u proizvodnom procesu ili prilikom pružanja usluga. Zalihe se najčešće javljaju u nekoliko pojavnih oblika: zalihe sirovina i materijala, rezervnih dijelova i sitnog inventara, zalihe nedovršene proizvodnje, zalihe gotovih proizvoda i zalihe trgovačke robe. Zalihe trgovačke robe i zalihe gotovih proizvoda jesu zalihe namijenjene prodaji u redovnom tijeku poslovanja. Zalihe nedovršene proizvodnje su zalihe koje se nalaze u nekoj od faza proizvodnje. Zalihe rezervnih dijelova, sitnog inventara te zalihe sirovina i materijala su zalihe namijenjene potrošnji u proizvodnom procesu ili pružanju usluga. Sukladno članku 12. St. 3 Zakona o porezu na dobit dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju se stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 2.000 kn i vijek trajanja duži od godinu dana. Uvažavajući navedeno, bez obzira na pojedinačni trošak nabave, sitnim inventarom smatraju se predmeti koji imaju vijek uporabe do godine dana. Nadalje, sukladno računovodstvenoj politici moguće je u sitan inventar, kao oblik kratkotrajne imovine svrstati i predmete čiji je vijek uporabe duži od godine dana a pojedinačni trošak nabave do 2.000 kn.³⁶

³⁶ Štahan, M. et al. (2010) Računovodstvo trgovačkih društava: *prema HSFI i MSFI*. Zagreb: TEB-poslovno savjetovanje, str. 443.

Temeljni okvir za utvrđivanje načela i smjernica prilikom određivanja računovodstvenog tretmana zaliha definiran je hrvatskim i međunarodnim standardima financijskog izvještavanja. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja su računovodstvena načela i pravila priznavanja, mjerenja i klasifikacije poslovnih događaja te sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja koje donosi Odbor za standarde financijskog izvještavanja. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja su međunarodni računovodstveni standardi.³⁷ Poduzeće može biti obveznik korištenja HSFI-a ili MSFI-a ovisno o vrsti, odnosno veličini poduzeća. Računovodstveni tretman zaliha definiran je HSFI-om 10 i MRS-om 2. Prilikom računovodstvenog utvrđivanja, obračunavanja i evidentiranja zaliha malih i srednjih poduzeća koriste se hrvatski standardi financijskog izvještavanja, dok su obveznici primjenjivanja međunarodnih standarda financijskog izvještavanja velika poduzeća. Uspoređujući odrednice ovih standarda može se zaključiti da u kontekstu priznavanja, mjerenja i objavljivanja nema bitnih razlika među njima.³⁸ Upravo zbog toga, u nastavku je računovodstveno praćenje zaliha definirano međusobno kompatibilnim odrednicama hrvatskih i međunarodnih standarda.

Praćenje stanja i kretanja zaliha sirovina i materijala

Stanje i kretanje sirovina i materijala u skladištu moguće je pratiti knjigovodstveno i analitički. Knjigovodstveno praćenje zaliha odvija se u financijskom knjigovodstvu na sintetičkom računu 310 - Sirovine i materijal u skladištu. U analitičkom, odnosno materijalnom knjigovodstvu sirovine i materijali prate se po količini i vrijednosti. Za svaku vrstu materijala vodi se poseban analitički račun. Isto tako, materijal se analitički knjiži i u skladišnoj kartoteci. Kretanje i stanje materijala prati se i knjiži na temelju sljedećih skladišnih isprava:³⁹

1. Inventurna lista - prikazuje stvarno stanje sirovina i materijala u skladištu i najčešće se izrađuje na kraju obračunskog razdoblja radi usklađivanja s knjigovodstvenim stanjem.
2. Skladišna primka - predstavlja dokaz, tj. potvrdu o zaprimanju materijala u skladište.
3. Izdatnica - isprava koja predstavlja pisani dokaz o izlazu materijala iz skladišta.

³⁷ Narodne novine (2020) *Zakon o računovodstvu*. Zagreb: Narodne novine d.d. čl. 16 NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu> [18.4.2020.]

³⁸ Štahan, M. et al. (2010.) *Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSFI i MSFI*. Zagreb: TEB-poslovno savjetovanje, str. 443.

³⁹ Belak, V. (2020) *Osnove profesionalnog računovodstva*. Split: Veleučilište u Splitu, str. 291-293.

4. Povratnica materijala – predstavlja ispravu temeljem koje se neutrošeni materijal vraća u skladište, a ranije terećeni troškovi se storniraju.
5. Međuskladišnica – isprava za knjiženje koja se ispostavlja u slučaju prenošenja materijala iz jednog skladišta u drugo unutar iste tvrtke.
6. Otpremnica materijala – isprava koja prati materijal u slučaju prodaje materijala i otpreme kupcu. Izdaje se u pet primjeraka. Jedan primjerak namijenjen je kupcu, drugi za analitičko knjigovodstvo, treći i četvrti za prodajnu službu radi fakturiranja i arhiviranja i peti primjerak služi za razduženje zaliha u skladišnoj kartoteci.
7. Skladišna kartoteka – praćenje stanja i kretanja materijala po vrsti i količini.

Prethodno navedene isprave neophodne su za praćenje stanja i kretanja zaliha sirovina i materijala što potvrđuje i primjer u nastavku ovoga poglavlja.

Mjerenje i utvrđivanje vrijednosti zaliha sirovina i materijala

Vrijednost sirovina i materijala u skladištu utvrđuje se ili po trošku nabave ili po neto utrživoj vrijednosti koja se može realizirati, ovisno o tome što je niže. Prema toč. 10.15. HSFI-a 10 i toč. 10. MRS-a 2, u trošak zaliha potrebno je uključiti:⁴⁰

- **Troškove nabave zaliha** – troškove koji obuhvaćaju kupovnu cijenu, uvozne carine, nepovratne poreze, troškove prijevoza, rukovanje zalihama i druge troškove koji se mogu izravno pripisati stjecanju trgovačke robe, materijala ili usluga.
- **Troškove konverzije zaliha** – troškove koji su izravno povezani s organizacijskim jedinicama proizvodnje kao što je vrijednost izravnih sirovina, izravnog rada i slično. Tome se priključuju sustavno raspoređeni fiksni i varijabilni opći troškovi proizvodnje koji su nastali konverzijom materijala u gotove proizvode. Fiksni opći troškovi proizvodnje su neizravni troškovi, relativno konstantni bez obzira na obujam proizvodnje, dok varijabilni opći troškovi proizvodnje ovise o obujmu proizvodnje te se kreću proporcionalno kretanju obujma proizvodnje.
- **Ostale troškove** koji se uključuju u trošak zaliha samo u mjeri u kojoj su stvarno nastali u svezi dovođenja zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje, kao npr. opći neproizvodni troškovi ili troškovi dizajniranja proizvoda za određene kupce (toč.10.20. HSFI-a 10 i toč. 15. MRS-a 2).

⁴⁰ Štahan, M. et al. (2010) *Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSFI i MSFI*. Zagreb: TEB-poslovno savjetovanje, str. 444. – 445.

Mjerenje troškova zaliha moguće je primjenom **metode standardnih troškova ili metode maloprodaje**. Riječ je o metodama koje se mogu koristiti iz praktičnih razloga ako se njihovom primjenom dobivaju rezultati koji su približno jednaki troškovima nabave. Primjenom metode standardnog troška koriste se prosječne, odnosno standardne količine materijala, rada te uobičajena učinkovitost i iskorištenost kapaciteta. Oni se redovito pregledavaju i prilagođavaju postojećim uvjetima. Metoda maloprodaje često se koristi u trgovini na malo za mjerenje zaliha velikoga broja artikala koji se brzo mijenjaju i koji imaju slične marže, zbog čega nije moguće koristiti druge metode utvrđivanja troškova. Troškovi zaliha utvrđuju se tako što se od prodajne vrijednosti oduzme određeni odgovarajući postotak bruto marže.⁴¹ Osim gore navedenih tehnika mjerenja troška, prilikom obračuna utroška zaliha prema MRS-2 (t.17., t.21. i t.23.) primjenjuju se i sljedeće metode:⁴²

- **Metoda specifične identifikacije** – metoda kojom se specifični troškovi pridodaju identificiranim predmetima zaliha. Naime, ova metoda može se koristiti samo ako predmeti zaliha nisu međusobno razmjenjivi i ako se specifični troškovi mogu nedvojbeno pridodati identificiranim predmetima zaliha.
- **FIFO metoda** - metoda obračuna zaliha prema kojoj se na troškove i rashode tereti zaliha koja je u fizičkom tijeku prva nabavljena bez obzira na visinu cijene tih zaliha i hoće li one stvarno biti utrošene prema tom redosljedu.
- **PPC metoda** - obračun troškova po metodi prosječne ponderirane cijene temelji se na pretpostavci da će obračun utroška ili prodaje zaliha biti izveden po prosječnoj ponderiranoj cijeni zaliha raspoloživih za utrošak. Prosječna ponderirana cijena utvrđuje se na način da se ukupna vrijednost zaliha podijeli s količinom zaliha.
- **LIFO metoda**- metoda obračuna zaliha prema kojoj se na troškove i rashode tereti zaliha koja je u fizičkom tijeku posljednja nabavljena bez obzira na visinu cijene tih zaliha i neovisno o tome hoće li zalihe stvarno biti utrošene prema tom redosljedu.

U poduzećima za vrednovanje i obračunavanje zaliha sirovina i materijala najčešće se koriste FIFO metoda i metoda prosječne ponderirane cijene. Upravo zbog toga naglasak je stavljen upravo na te dvije metode. U nastavku su prikazani prednosti i nedostaci svake od dviju prethodno spomenutih metoda obračuna zaliha sirovina i materijala. Njihov obračun moguće je vršiti na dva načina. Riječ je o periodičnom i kontinuiranom obračunu zaliha. Kod FIFO

⁴¹ Cirkveni Filipović, T. et al. (2016) *Hrvatski računovodstveni sustav: HSFI, MRS, MSFI, tumačenja I ZOR s komentarom (službeni I pročišćeni tekstovi za Hrvatsku)*. Zagreb: RRif plus d.o.o.

⁴² Belak, V. (2001) *Osnove profesionalnog računovodstva*. Split: Veleučilište u Splitu, str. 327.

metode ne postoji razlika između ova dva načina obračuna, jer se na oba načina dobivaju isti rezultati. Prilikom **kontinuiranog obračuna utroška zaliha po FIFO metodi** obračunavanje utrošenih zaliha i njihovo odbijanje od raspoloživih zaliha odvija se prilikom svakog utroška, dok se kod **periodičnog obračuna** od zbroja početnog stanja zaliha i svih novonabavljenih količina odbija vrijednost zaliha na kraju razdoblja.⁴³ Kod PPC metode korištenje kontinuiranog i periodičnog načina obračuna troškova ne donosi isti rezultat kao što je to slučaj prilikom korištenja FIFO metode. **Kontinuirani obračun po PPC metodi** izvodi se tako da se nakon svake dodatne nabavke utvrdi prosječna ponderirana cijena zaliha raspoloživih za utrošak te se utrošene zalihe razdužuju po toj prosječnoj cijeni. Kod **periodičnog obračuna zaliha po PPC metodi** utvrđuje se prosječna ponderirana cijena zaliha ukupno raspoloživih zaliha za utrošak ili prodaju te se ukupna količina zaliha na kraju razdoblja množi s dobivenom prosječnom ponderiranom cijenom.⁴⁴

Tablica 1 - Prednosti i nedostaci primjene FIFO i PPC metode

| metode vrednovanja troškova | FIFO metoda | PPC metoda |
|-----------------------------|--|--|
| prednosti | vrijednost zaliha na kraju približno odgovara zamjenskim troškovima zaliha | jednostavnost primjene razumljivost rezultata |
| nedostaci | troškovi za prodano će biti niži od zamjenskih troškova | u uvjetima rasta cijena uprosječene cijene će biti niže od zamjenskih troškova nabave zaliha |

Izvor: izrada autora na temelju podataka prikupljenih iz Belak, V. (2012) Osnove suvremenog računovodstva. BELAK EXCELLENS d.o.o., str. 249-254.

U prethodnoj tablici prikazani su prednosti i nedostaci dviju najčešće korištenih metoda za vrednovanje, odnosno obračunavanje troškova zaliha. Prednost FIFO metode nad PPC metodom je u tome što su zalihe vrednovane prema zadnjim cijenama, približno aktualnim cijenama. Nedostaci ovih dviju metoda temelje se na tome da se ne može točno odrediti vrijednost utrošenih zaliha sirovina i materijala koji će u cijelosti odgovarati zamjenskim troškovima nabave zaliha sirovina i materijala.

U nastavku su prikazane dvije osnovne metode vrednovanja troškova zaliha sirovina i materijala na konkretnom primjeru kako bi se usporedili podaci i utvrdila povoljnija metoda. Izračun nabavne vrijednosti imovine prilagođen je iznosu trenutne stope PDV-a jer je prilikom sastavljanja primjera 2010. godine stopa PDV-a iznosila 23%.

⁴³ Belak, V. (2012) Osnove suvremenog računovodstva. BELAK EXCELLENS d.o.o., str. 250., 252.

⁴⁴ Belak, V. (2001) Osnove profesionalnog računovodstva. Split: Veleučilište u Splitu, str. 337-339.

Primjer 1. Na računu materijalnog i financijskog knjigovodstva evidentirane su promjene:⁴⁵

1. 1.12. 2009. Početno stanje 100 komada, ukupna nabavna vrijednost 20.000,00 kn,
2. 8.12.2009. utrošeno u proizvodnji 50 komada,.
3. 15.12.2009. nabavljeno 80 komada (24.000,00 kn + PDV),
4. 16.12.2009. utrošeno u proizvodnji 60 komada,
5. 20.12.2009. nabavljeno 50 komada (16.000,00 kn + PDV),
6. 30.12.2009. utrošeno u proizvodnji 90 komada,
7. 15.1.2010. utrošeno u proizvodnji 30 komada.

Tablica 2 - Obračun troškova zaliha sirovina i materijala po FIFO metodi

| Opis | Količina | | | Cijena | Vrijednost | | |
|-----------------------------|----------|--------|--------|--------|------------|-----------|-----------|
| | Ulaz | Izlaz | Stanje | | Duguje | Potražuje | Saldo |
| 1.12. početno stanje | 100,00 | | 100,00 | 200,00 | 20.000,00 | | 20.000,00 |
| 8.12. izdatnica | | 50,00 | 50,00 | 200,00 | | 10.000,00 | 10.000,00 |
| 15.12. primka | 80,00 | | 130,00 | 300,00 | 24.000,00 | | 34.000,00 |
| 16.12. izdatnica | | | | | | | |
| a) | | 50,00 | 80,00 | 200,00 | | 10.000,00 | 24.000,00 |
| b) | | 10,00 | 70,00 | 300,00 | | 3.000,00 | 21.000,00 |
| 20.12. primka | 50,00 | | 120,00 | 320,00 | 16.000,00 | | 37.000,00 |
| 30.12. izdatnica | | | | | | | |
| a) | | 70,00 | 50,00 | 300,00 | | 21.000,00 | 16.000,00 |
| b) | | 20,00 | 30,00 | 320,00 | | 6.400,00 | 9.600,00 |
| Ukupno 31.12.09. | 230,00 | 200,00 | 30,00 | - | 60.000,00 | 50.400,00 | 9.600,00 |
| 15.1.2010. izdatnica | | 30,00 | - | 320,00 | | 9.600,00 | - |
| Ukupno: | 230,00 | 230,00 | - | - | 60.000,00 | 60.000,00 | - |

Izvor: Štahan, M. et al. (2010) *Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSFI i MSFI*. Zagreb: TEB-poslovno savjetovanje, str. 455, 456.

U prethodnoj tablici prikazno je vrednovanje troškova zaliha sirovina i materijala po FIFO metodi (First in – first out). Vrijednost utrošenih zaliha korištenjem ove metode računa se na sljedeći način:

- Vrijednost utrošenih zaliha = količina utrošenih zaliha * odgovarajuća cijena nabave
- Ukupna vrijednost utrošenih zaliha = vrijednost zaliha na početku razdoblja
 - + vrijednost nabavljenih zaliha
 - vrijednost zaliha na kraju razdoblja

Na primjer, 16.12. utrošeno je 60 komada zaliha, dok se na stanju zaliha nalazilo 130 komada. Od tih 130 komada 50 ih je nabavljeno po cijeni od 200 kn, dok je preostalih 80 nabavljeno

⁴⁵ Štahan, M. et al. (2010) *Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSFI i MSFI*. Zagreb: TEB-poslovno savjetovanje, str. 455.

po cijeni od 300 kn. Ukupni trošak korištenja 60 komada zaliha iznosi 13.000,00 kn. Utrošena vrijednost prvih 50 komada računa se po nabavnoj vrijednosti od 200 kn dok se nabavna vrijednost preostalih 10 utrošenih komada računa po cijeni od 300 kn iz razloga što su sve zalihe nabavljene po cijeni od 200 kn su iskorištene, potrošene, utrošene. Ukupna vrijednost utrošenih zaliha 31.12. iznosi 50.400,00 kn. Do navedenog iznosa dolazi se tako što se vrijednosti početnih zaliha (20.000,00) dodaju troškovi nabavljanja zaliha (40.000,00) te odbijaju zalihe na kraju razdoblja (9.600,00).

Tablica 3 - Obračun troškova zaliha sirovina i materijala po PPC metodi

| Opis | Količina | | | Cijena | Vrijednost | | |
|-------------------------|----------|--------|--------|--------|------------|-----------|-----------|
| | Ulaz | Izlaz | Sanje | | Duguje | Potražuje | Saldo |
| 1.12. početno stanje | 100,00 | | 100,00 | 200,00 | 20.000,00 | | 20.000,00 |
| 8.12. izdatnica | | 50,00 | 50,00 | 200,00 | | 10.000,00 | 10.000,00 |
| 15.12. primka | 80,00 | | 130,00 | 300,00 | 24.000,00 | | 34.000,00 |
| 16.12. izdatnica | | 60,00 | 70,00 | 261,54 | | 15.692,40 | 18.307,60 |
| 20.12. primka | 50,00 | | 120,00 | 320,00 | 16.000,00 | | 34.307,60 |
| 30.12. izdatnica | | 90,00 | 30,00 | 285,90 | | 25.731,00 | 8.576,60 |
| Ukupno 31.12.09. | 230,00 | 200,00 | 30,00 | - | 60.000,00 | 51.423,40 | 8.576,60 |
| 15.1.2010. izdatnica | | 30,00 | - | 285,90 | | 8.576,60 | - |
| Ukupno: | 230,00 | 230,00 | - | - | 60.000,00 | 60.000,00 | - |

Izvor: Štahan, M. et al. (2010) *Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSFI i MSFI*. Zagreb: TEB-poslovno savjetovanje, str. 455, 456.

Za računanje vrijednosti utrošenih zaliha prema PPC metodi koristi se identična formula kao i kod FIFO metode. Međutim, cijena koja se množi s količinom utrošenih sirovina i materijala dobiva se na drugačiji način. U ovoj metodi koristi se prosječna ponderirana cijena. Prosječna ponderirana cijena za izdane zalihe 16.12. iznosi 261,54 kn.

➤ $PPC = \text{ukupna vrijednost zaliha (34.000,00 kn)} / \text{ukupna količina zaliha (130,00 kom)}$

Uspoređujući podatke iz prethodnih tablica može se zaključiti kako ove dvije metoda utvrđivanja vrijednosti troškova zaliha ne daju iste rezultate. Vrijednost utrošenih zaliha manja je za 2% primjenom FIFO metode u odnosu na primjenu PPC metode. Upravo za tih 2% vrijednost neutrošenih zaliha na kraju razdoblja veća je primjenom FIFO metode u odnosu na primjenu PPC metode. Iako postoji bitna razlika između ove dvije metode u kratkom roku, u dugom roku to nije slučaj. Naime, kada se utroše sve zalihe u proizvodnji, ukupna vrijednost utrošenih zaliha jednaka je primjenom FIFO i PPC metode.

4.2. Utvrđivanje vrijednosti amortizacije

Amortizacija je trošak poslovanja koji nastaje uporabom dugotrajne imovine koja ima ograničeni vijek trajanja i raspoređuje (obračunava) se sustavno tijekom procijenjenog vijeka uporabe dugotrajne imovine. Računovodstveni i porezni aspekti obračuna amortizacije u Republici Hrvatskoj određeni su računovodstvenim standardima i Zakonom o porezu na dobit.⁴⁶ Od računovodstvenih standarda, HSFI – 6 i MRS - 16 definiraju provođenje računovodstvenog tretmana amortizacije dugotrajne imovine.

Sredstva dugotrajne imovine čiji je vijek uporabe duži od godine dana postupno gube svoju vrijednost. Amortizacija sredstava dugotrajne imovine odražava trošenje tih sredstava tijekom njihova vijeka uporabe i priznaje se kao trošak. Zapravo, amortizacijom dugotrajne imovine, nabavna vrijednost te imovine prenosi se na troškove, dok se knjigovodstvena vrijednost te imovine umanjuje za isti iznos. Amortizacija se može obračunavati za računovodstvene svrhe i za porezne svrhe. Troškovi amortizacije obračunate za računovodstvene svrhe i troškovi amortizacije obračunate za porezne svrhe mogu biti jednaki, ali se mogu i bitno razlikovati. U slučaju da se razlikuju, dolazi do privremenih razlika. Do privremenih razlika dolazi u slučaju kada se knjigovodstvena vrijednost imovine ili obveza razlikuje od njihove porezne osnovice. Primjerice ako se amortizacija obračunava po stopi koja je viša od porezno priznate stope amortizacije, potrebno je korigirati poreznu osnovicu. Ukoliko se amortizacija obračunava po stopi nižoj od porezno dopuštene stope amortizacije, tada se iznos amortizacije smatra porezno priznatim rashodom.⁴⁷

S računovodstvenog aspekta, amortizacija imovine započinje kad je imovina spremna za upotrebu, odnosno kada se nalazi na lokaciji i u uvjetima potrebnim za korištenje. Amortizacija imovina prestaje prije datuma kad je imovina razvrstana kao imovina koja se drži za prodaju ili prije datuma prestanka priznavanja kao imovina ovisno o tome koji je datum raniji. Prema tome, amortizacija ne prestaje kada se imovina prestaje koristiti i kada se povlači iz upotrebe osim u slučaju ako je ta imovina u potpunosti amortizirana.⁴⁸ Prethodno navedeno ukazuje na bitno razlikovanje priznavanja amortizacije u računovodstvene i porezne svrhe. Za priznavanje i prestanak priznavanja amortizacije u porezne svrhe bitan je vremenski

⁴⁶ Zaloker, D. (2018) *Financije i računovodstvo, porezi i doprinosi: Obračun amortizacije* [online]. TEB poslovno savjetovanje. Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2018/obracun-amortizacije/> [22.1.2020.]

⁴⁷ Belak, V. (2012) *Osnove suvremenog računovodstva*. BELAK EXCELLENS d.o.o., str. 134. i 135.

⁴⁸ Cirkveni Filipović, T. et al. (2016) *Hrvatski računovodstveni sustav: HSFI, MRS, MSFI, tumačenja I ZOR s komentarom (službeni i pročišćeni tekstovi za Hrvatsku)*. Zagreb: RRif plus d.o.o, str. 55.

period korištenja, odnosno uporabe te imovine. Priznavanje amortizacije u porezni rashod odvija se od prvog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je dugotrajna imovina stavljena u upotrebu. Isto tako prilikom prodaje, otuđenja i sličnog trošak amortizacije se priznaje kao porezni rashod do kraja mjeseca u kojem je imovina bila u upotrebi.

Dugotrajna materijalna imovina koja se amortizira je imovina:⁴⁹

- koja ima ograničeni vijek trajanja,
- za koju se očekuje da će se koristiti dulje od jednog obračunskog razdoblja, odnosno dulje od godinu dana,
- koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi sa svrhom aktivnosti društva,
- čija je pojedinačna nabavna vrijednost iznad 3.500,00 kn.

Različite se metode amortizacije mogu koristiti za sustavno raspoređivanje amortizacijskog iznosa imovine tijekom njezinog korisnog vijeka upotrebe. Metode amortizacije primjenjuju se dosljedno, osim ako ne dođe do promjene okvira trošenja budućih ekonomskih koristi imovine. Alternativne metode amortizacije uključuju:⁵⁰

- linearnu metodu amortizacije - koja rezultira jednakim iznosom amortizacije;
- degresivnu metodu amortizacije - koja rezultira smanjenjem iznosa amortizacije;
- progresivnu metodu amortizacije - koja rezultira povećanjem iznosa amortizacije;
- funkcionalnu metodu amortizacije - koja rezultira amortizacijom zasnovanom na očekivanoj upotrebi ili količini proizvoda;

tijekom vijeka upotrebe.

Iako postoje različite metode obračuna amortizacije trenutno je zakonom propisano obračunavanje amortizacije po linearnoj metodi primjenom propisanih godišnjih amortizacijskih stopa te se amortizacija obračunava pojedinačno.⁵¹ Prve tri metode vrednovanja troškova amortizacije nazivaju se i vremenske metode te su pojašnjene u nastavku na konkretnom primjeru. Podaci dobiveni provedbom spomenutih metoda obračuna amortizacije otkrivaju koliko se one međusobno razlikuju te koju je metodu amortizacije najpovoljnije koristiti. Prije utvrđivanja vrijednosti troška amortizacije potrebno je utvrditi godišnju stopu amortizacije te izračunati iznos amortizacije na godišnjoj bazi. Kako se u

⁴⁹ Belak, V. (2012) Osnove suvremenog računovodstva. BELAK EXCELLENS d.o.o., str. 135. i 144.

⁵⁰ Cirkveni Filipović, T. et al. (2016) *Hrvatski računovodstveni sustav: HSFI, MRS, MSFI, tumačenja I ZOR s komentarom (službeni I pročišćeni tekstovi za Hrvatsku)*. Zagreb: RRif plus d.o.o, str. 56.

⁵¹ Narodne novine (2020) *Zakon oporezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d. čl. 12 NN 143/14. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> [29.1.2020.]

pravilu koristi linearna metoda amortizacije, u nastavku su prikazane formule koje se koriste za dobivanje podataka na temelju kojih se provodi ova metoda amortizacije. Zatim slijedi prikaz rezultata dobivenih korištenjem druge dvije metode amortizacije. U konačnici, provedena je usporedba rezultata dobivenih provedbom vremenskih metoda obračuna amortizacije. Cilj usporedbe je utvrđivanja učinka svake pojedine metode amortizacije na iznos amortizacije u kratkom i dugom roku. Naime, prilikom sastavljanja financijskih izvještaja, različiti iznosi amortizacije dovode do različitih iznosa određenih stavaka unutar financijskih izvještaja. Također, navedeno može utjecati i na stvaranje drugačije slike o uspješnosti poslovanja, no o tome će više biti riječ u posljednjem poglavlju ovoga rada.

Formule za izračun linearne metode amortizacije

- Godišnja stopa amortizacije = $100\% / \text{vijek upotrebe sredstava (broj godina)}$
- Godišnji iznos amortizacije = nabavna vrijednost sredstva x godišnja stopa am.
- Nabavna vrijednost sredstva = nabavna vrijednost sredstva + svi ovisni troškovi

Primjer 2. Društvo „X“ nabavlja stroj od društva „Y“. Primljen je račun dobavljača „Y“ na iznos 75.000 kn. Primljen je račun prijevoznika „P“ na iznos 37.500 i primljen je račun za montažu stroja od društva „M“ na iznos od 10.000 kn. Društva „X“, „Y“ i „P“ obveznici su PDV-a, a društvo „M“ nije obveznik PDV-as. Stroj je predan u uporabu 31.12.20xx. godine. Procijenjeni korisni vijek trajanja stroja je 5 godina.⁵²

Izračun nabavne vrijednosti imovine prilagođen je iznosu trenutne stope PDV-a jer je prilikom sastavljanja primjera 2010. godine stopa PDV-a iznosila 23%. Za početak kod utvrđivanja nabavne vrijednosti stroja potrebno je izbiti PDV iz nabavne vrijednosti stroja za dobavljače, odnosno poduzeća koja se nalaze u sustavu PDV-a. Zatim je potrebno zbrojiti sve troškove koji nastaju prilikom dovođenja stroja u upotrebu. Taj zbroj čini ukupnu nabavnu vrijednost stroja koji čini osnovicu za obračun amortizacije. Nakon utvrđivanja nabavne vrijednosti stroja slijedi izračun godišnjeg iznosa amortizacije. U nastavku je prikazan detaljan izračun podataka za provedbu linearne metode amortizacije.

- Nabavna vrijednost stroja = $75.000 - 75.000 \cdot 0,2 + 37.500 - 37.500 \cdot 0,2 + 10.000$
= 100.000 kn
- Godišnja stopa amortizacije = $100\% / 5 = 20\%$
- Godišnji iznos amortizacije = $100.000 \text{ kn} \cdot 20\% = 20.000$

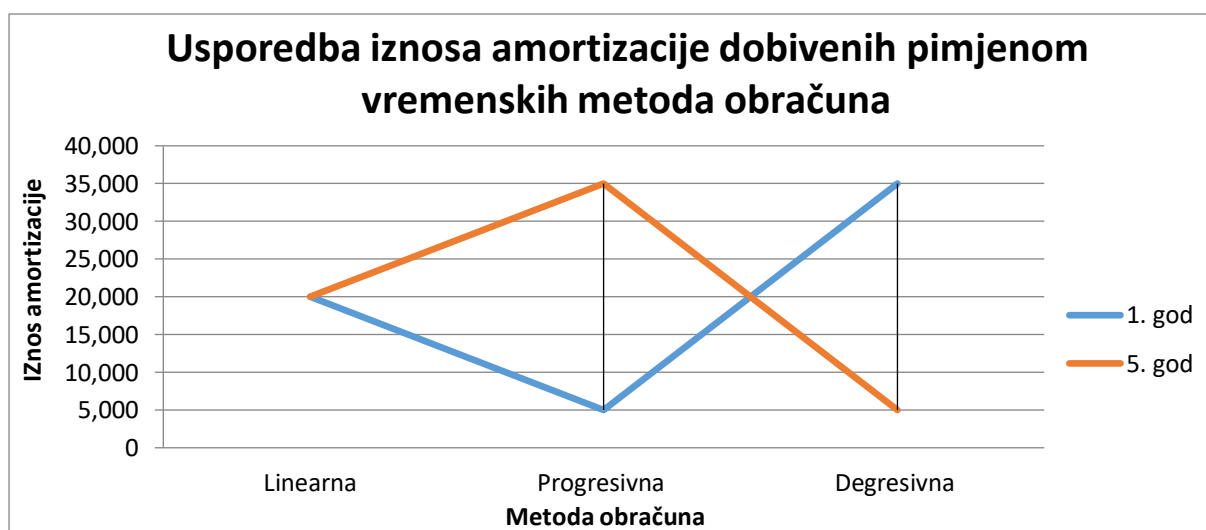
⁵² Štahan, M. et al. (2010) *Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSFI i MSFI*. Zagreb: TEB-poslovno savjetovanje, str. 103.

Tablica 4 - Utvrđivanje vrijednosti troška amortizacije

| God. | Linearna metoda | | | Progresivna metoda | | | Degresivna metoda | | |
|--------|-----------------|--------------|------------------|--------------------|--------------|------------------|-------------------|--------------|------------------|
| | Stopa | Iznos amort. | Sadašnja vrijed. | Stopa | Iznos amort. | Sadašnja vrijed. | Stopa | Iznos amort. | Sadašnja vrijed. |
| 1 | 20 | 20.000 | 80.000 | 5 | 5.000 | 95.000 | 35 | 35.000 | 65.000 |
| 2 | 20 | 20.000 | 60.000 | 15 | 15.000 | 80.000 | 25 | 25.000 | 40.000 |
| 3 | 20 | 20.000 | 40.000 | 20 | 20.000 | 60.000 | 20 | 20.000 | 20.000 |
| 4 | 20 | 20.000 | 20.000 | 25 | 25.000 | 35.000 | 15 | 15.000 | 5.000 |
| 5 | 20 | 20.000 | 0 | 35 | 35.000 | 0 | 5 | 5.000 | 0 |
| Ukupno | 100 | 100.000 | | 100 | 100.000 | | | 100.000 | |

Izvor: Štahan, M. et al. (2010) *Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSFI i MSFI*. Zagreb: TEB-poslovno savjetovanje, str. 103. i 104.

U prethodnoj tablici nalaze se podaci dobiveni primjenom vremenskih metoda obračuna amortizacije. Godišnji iznos amortizacije, kao i godišnje stope amortizacije dobivene linearnom metodom obračuna jednake su u svakoj godini. Kod progresivne metode obračuna, godišnja stopa i godišnji iznos amortizacije povećavaju se iz godine u godinu. Suprotno tome, degresivnom metodom vrednovanja amortizacije, stope se smanjuju iz godine u godinu. Sukladno smanjenju stopa, smanjuje se i godišnji iznos amortizacije.

Grafikon 2 - Metode obračuna amortizacije u prvoj i posljednjoj godini obračuna

Izvor: izrada autora

Prethodni grafikon prikazuje kretanje iznosa amortizacije u prvoj i posljednjoj godini cjelokupnog vijeka trajanja stroja. Prilikom početka obračuna amortizacije, iznos amortizacije najveći je primjenom degresivne metode, a najmanji primjenom progresivne metode. U petoj godini situacija je obrnuta. Iz svega navedenog može se zaključiti kako različite metode obračuna amortizacije daju različite iznose amortizacije u kratkom roku. Stoga, amortizacija može biti predmet manipulacije prilikom sastavljanja financijskih izvještaja za privremeno dobivanje željenih financijskih rezultata.

4.3. Utvrđivanje vrijednosti troškova rezerviranja

Rezerviranje bi se moglo definirati kao svota troška koja tereti sadašnji račun dobiti i gubitka uslijed nastalog poslovnog događaja koji će prouzročiti izdatke u budućim razdobljima. Iznos troška rezerviranja, odnosno izdatak koji će teretiti poduzeće u budućim razdobljima ne može se odrediti s potpunom točnošću, stoga ga je potrebno procijeniti. Prema MRS 37 i HSFI 13 rezerviranje je obveza neodređenog vremena i iznosa te ga treba priznati kada:⁵³

- poduzeće ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlog događaja,
- je vjerojatno da će podmirenje obveze zahtijevati odljev resursa s ekonomskim koristima,
- se pouzdanom procjenom može utvrditi iznos obveze.

U slučaju da navedeni uvjeti nisu ispunjeni, rezerviranje se ne treba priznati. (MRS 37 t. 14.)

Uz MRS 37, neke vrste rezerviranja obrađene su u standardima: MRS 11 - Ugovori o izgradnji, MRS 12 - Porezi na dobit, MRS 17 - Najmovi, MRS 19 - Primanja zaposlenih i MSFI 4 - Ugovori o osiguranju. Što se tiče hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, rezerviranja su uređena sljedećim standardima: HSFI-om 13 - Obveze, HSFI-om 15 - Prihodi i HSFI-om 16 - Rashodi.⁵⁴

Prema Zakonu o porezu na dobit, porezno priznata rezerviranja su rezerviranja za rizike i troškove koja se priznaju kao rashod na temelju zakona ili drugog propisa, odnosno rezerviranja koja su uvjetovana sljedećim ugovorima:⁵⁵

- rezerviranja za otpremnine,
- rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava,
- rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima,
- rezerviranja za troškove po započetim sudskim sporovima,
- rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore, sukladno računovodstvenim propisima,
- rezerviranja kod banaka za rizike od potencijalnih gubitaka i
- rezerviranja kod osiguravajućih društava.

⁵³ Belak, V. (2012) Osnove suvremenog računovodstva. BELAK EXCELLENS d.o.o., str. 208.

⁵⁴ Štahan, M. et al. (2010.) *Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSFI i MSFI*. Zagreb: TEB-poslovno savjetovanje, str. 747. i 748.

⁵⁵ Narodne novine (2020) *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d. čl. 11. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> [3.2.2020.]

Prema članku 126 Zakona o radu, radnik kojem poslodavac otkazuje nakon dvije godine neprekidnoga rada, osim ako se otkazuje iz razloga uvjetovanih ponašanjem radnika, ima pravo na otpremninu u iznosu koji se određuje s obzirom na dužinu prethodnoga neprekidnoga trajanja radnog odnosa s tim poslodavcem. Otpremnina se ne smije ugovoriti, odnosno odrediti u iznosu manjem od jedne trećine prosječne mjesečne plaće, koju je radnik ostvario u tri mjeseca prije prestanka ugovora o radu, za svaku navršenu godinu rada kod toga poslodavca. Isto tako, otpremnina ne može biti veća od šest prosječnih mjesečnih plaća koje je radnik ostvario u tri mjeseca prije prestanka ugovora o radu.⁵⁶ Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava formiraju se radi sanacije prirodnih bogatstava u budućem razdoblju. Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima formiraju se radi plaćanja mogućih budućih troškova prilikom otklanjanja nedostataka u jamstvenim rokovima u visini utvrđenoj na temelju ugovora i prijašnjih spoznaja. U kategoriju rezerviranja po započetim sudskim sporovima ubrajaju se rezerviranja za pokrenute sudske sporove protiv poreznih obveznika do petnaestog dana prije dana podnošenja porezne prijave, u visini utužene svote uvećane za pripadajuće troškove spora, osim kamata na utuženu svotu.⁵⁷ Zatim u kategoriju porezno priznatih rezerviranja spadaju rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore. Riječ je o rezerviranjima koja se formiraju radi pokrivanja troška isplate određene svote zaposleniku u slučaju prekida radnog odnosa za vrijeme kojeg radnik nije iskoristio godišnji odmor. Rezerviranja kod banaka za rizike od potencijalnih gubitaka priznaju se kao rashod u obračunatoj svoti, ali najviše do visine koju određuju propisi HNB-a. Posljednja kategorija rezerviranja koja spada u porezno priznat rashod su rezerviranja kod osiguravajućih društava, ako ona ne prelazi gornju granicu određenu zakonom koji uređuje osiguranje.⁵⁸

Kao što je već spomenuto, rezerviranja koja spadaju u porezno priznate rashode umanjuju poreznu osnovicu na kraju razdoblja, dok kod porezno nepriznatih rezerviranja vrijedi suprotno.

Dugoročna rezerviranja za troškove i rizike za koja se na kraju poslovne godine povećava porezna osnovica poreza na dobit u PD obrascu su:

- sva ostala vrsta dugoročna rezerviranja za troškove i rizike koja ne spadaju u neku od prethodno spomenutih kategorija prema čl.11. Zakona o porezu na dobit;

⁵⁶ Narodne novine (2020) *Zakon o radu*. Zagreb: Narodne novine d.d. čl. 125 NN 93/14, 127/17, 98/19. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/307/Zakon-o-radu> [3.2.2020.]

⁵⁷ Belak, V. (2012) *Osnove suvremenog računovodstva*. BELAK EXCELLENS d.o.o.,str. 209.

⁵⁸ Narodne novine (2020) *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d. čl. 11. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> [3.2.2020.]

- dugoročna rezerviranja troškova po štetnim ugovorima; i
- dugoročna rezerviranja troškova za restrukturiranje.⁵⁹

Rezerviranja treba pregledati na svaki datum bilance i uskladiti ih tako da odražavaju najbolju procjenu. Ako više nije vjerojatno da će podmirivanje obveze zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi, rezerviranje se treba ukinuti u korist prihoda.⁶⁰ Primjerice ukoliko neko poduzeće proda 1.000 hladnjaka, postoji velika vjerojatnost da će se barem na jednom od tih hladnjaka morati izvršiti popravni radovi u jamstvenom roku. Upravo zbog toga moguće je trošak budućih popravaka uračunati u trošak rezerviranja u jamstvenim rokovima kako bi oni trenutno umanjili poreznu osnovicu, odnosno uvećali dobit. Međutim, ako ne bude popravnih radova na ni jednom od 1.000 hladnjaka, potrebno je sav iznos rezerviranja priznati kao prihod od ukidanja rezerviranja. Isto tako, ako dođe do popravnih radova u iznosu manjem od iznosa troška rezerviranja, razliku je potrebno priznati kao prihod. Taj iznos će uvećati poreznu osnovicu, odnosno umanjiti dobit.

Pošto menadžment poduzeća procjenjuje iznose troškova rezerviranja, u nastavku je prikazano kako različito procijenjeni iznosi rezerviranja utječu na financijski rezultat poduzeća u kratkom roku. Primjerice, poduzeće je prodalo 100 hladnjaka po cijeni od 4.000 kn. Jamstveni rok iznosi 5 godina. Pretpostavljamo da ostali troškovi iznose 300.000 kn.

Menadžment je procijenio trošak za popravne radove, tj. trošak rezerviranja na:

- a) 1% prodajne vrijednosti

$$\begin{aligned} \text{Bruto dobit} &= \text{uk. prihod} - \text{uk. rashod (tr. rezerviranja + ostali troškovi)} \\ &= 400.000 - (1\% * 400.000 + 300.000) = 96.000 \text{ kn} \end{aligned}$$

- b) 5% prodajne vrijednosti

$$\begin{aligned} \text{Bruto dobit} &= \text{uk. prihod} - \text{uk. rashod (tr. rezerviranja + ostali troškovi)} \\ &= 400.000 - (5\% * 400.000 + 300.000) = 80.000 \text{ kn} \end{aligned}$$

Iz svega navedenog može se zaključiti da povećanjem iznosa troška rezerviranja smanjuje se dobit poduzeća u tekućoj godini. Međutim, promatrajući duže vremensko razdoblje, iznos troška rezerviranja nema učinka na dobit poduzeća iz gore već spomenutih razloga.

⁵⁹ Baica, Z. (2012) Računovodstvo dugoročnog rezerviranja za troškove i rizike [online], str. 28. Dostupno na: http://actarius.hr/act/knjigovodstvo/lib/exe/fetch.php?id=racunovodstvo_dugorocnog_rezerviranja_za_troskove_i_rizike_25.10.2012&cache=cache&media=rezerviranja.pdf [6.2.2020.]

⁶⁰ Štahan, M. et al. (2018) Financije i računovodstvo: Sastavljanje RDG-a za 2018. [online]. Zagreb: TEB-poslovno savjetovanje, str. 74. Dostupno na: <https://www.teb.hr/media/17270/26-stahan-slovinac-rdg.pdf> [6.2.2020.]

4.4. Utvrđivanje vrijednosti troškova zaposlenika

Troškovi zaposlenika terete poslodavca, odnosno obveza su poslodavca na temelju izvršenog rada zaposlenika. Riječ je o troškovima koji u financijskim izvještajima, odnosno u bilanci pripadaju stavci troškovi osoblja. Troškovi osoblja uvećavaju rashode te umanjuju dobit poduzeća. Prema MRS 19, troškovi zaposlenika ili primanja zaposlenika su svi oblici naknada koje subjekt daje u zamjenu za rad zaposlenicima ili zbog prestanka radnog odnosa. Prianja zaposlenika uključuju: ⁶¹

- a) kratkoročna primanja čija se potpuna namira očekuje u roku od dvanaest mjeseci od kraja godišnjeg izvještajnog razdoblja u kojem zaposlenici obavljaju rad:
 - i. nadnice, plaće i doprinosi za socijalno osiguranje;
 - ii. plaćeni godišnji odmor i plaćeno bolovanje;
 - iii. sudjelovanje u dobiti i bonusi; i
 - iv. nenovčane koristi za sadašnje zaposlenike kao što su automobili, stambeni smještaj, zdravstvena zaštita i besplatna ili subvencionirana roba ili usluge;
- b) primanja nakon prestanka radnog odnosa:
 - i. mirovine; i
 - ii. druga primanja poput životnog osiguranja;
- c) druga dugoročna primanja zaposlenika:
 - i. plaćeno odsustvo, npr. dopust za višegodišnji radni staž ili studijski dopust;
 - ii. jubilarne nagrade ili druga primanja na temelju višegodišnjeg radnog staža; i
 - iii. davanja za dugotrajnu invalidnost; i
- d) otpremnine.

Troškovi koji terete poslodavca na mjesečnoj bazi i koji odnose najveći udio u ukupnim troškovima zaposlenika su kratkoročna primanja zaposlenika. Stoga je u nastavku objašnjeno utvrđivanje vrijednosti kratkoročnih troškova zaposlenika, odnosno utvrđivanje vrijednosti plaća i doprinosa iz i na plaću. Prvi korak za utvrđivanje vrijednosti ukupnog troška koji se odnosi na plaće je određivanje bruto plaće zaposlenika. Zatim se bruto plaća umanjuje za iznos doprinosa iz plaće koji se odnosi na mirovinsko osiguranje te se dobije osnovica za oporezivanje od koje se odbije osobni odbitak. Prema Zakonu o porezu na dohodak osobni odbitak iznosi 4.000 kn u 2020. godini, dok je u 2019. iznosio 3.800 kn. Također, moguće je dodatno uvećanje osobnog odbitka za invalidnost poreznog obveznika, ako porezni obveznik

⁶¹ Cirkveni Filipović, T. et al. (2016) *Hrvatski računovodstveni sustav: HSFI, MRS, MSFI, tumačenja I ZOR s komentarom (službeni I pročišćeni tekstovi za Hrvatsku)*. Zagreb: RRif plus d.o.o, str. 278. I 279.

uzdržava članove uže obitelji ili ima barem jedno dijete. Za svako dodatno uzdržavano dijete povećava se koeficijent osnovnoga osobnog odbitka.⁶² Kao što je već spomenuto od bruto plaće se odbiju doprinosi iz plaće te osobni odbitak kako bi se dobila porezna osnovica. Ukoliko je porezna osnovica viša od 30.000 kn primjenjuje se porezna stopa od 36%, a u suprotnom porezna stopa od 24%. Izračunati porez zajedno s prirezom odbija se od prvotno izračunate porezne osnovice, a dobiveni iznos predstavlja neto plaću zaposlenika. Neto plaći zaposlenika pribrajaju se doprinosi na plaću kako bi se dobio ukupni trošak zaposlenika. Obveznik obračuna i uplate doprinosa na plaće je poslodavac, dok je zaposlenik obveznik doprinosa iz plaće, međutim o njihovom obračunu i uplati brine poslodavac.

Primjer 4. Utvrđivanje vrijednosti troška zaposlenika.

Bruto plaća radnika koji stanuje u Zagrebu iznosi 10.000 kn. Radnik je osiguranik samo obveznog mirovinskog osiguranja te uzdržavatelj jednog djeteta.

Tablica 5 - Utvrđivanje vrijednosti troška plaće zaposlenika

| Rd.br. | Opis | Iznos | Stopa/ faktor | Osnovica |
|----------------------|----------------------------------|---------------------|---------------|-------------|
| I | Bruto plaća | 10.000,00 kn | | |
| II | Doprinosi iz plaće | 2.000,00 kn | | |
| II a | Mirovinsko (obvezno) | 2.000,00 kn | 20,00% | |
| III b | Mirovinsko (dobrovoljno) | 0,00 kn | 0,00% | |
| IV (I-II) | Dohodak | 8.000,00 kn | | |
| V | Osobni odbitak | 5.750 kn | 2,3 (1,6+0,7) | 2.500,00 kn |
| VI (IV-V) | Porezna osnovica | 2.250,00 kn | | |
| VII | Porez po stopi 24% | 540,00 kn | 24,00% | 2.250,00 kn |
| VIII | Porez po stopi 36% | 0,00 kn | 36,00% | 0,00 kn |
| IX | Porez ukupno | 540,00 kn | | |
| X | Prirez | 97,20 kn | 18,00% | 540,00 kn |
| XI (VII+X) | Ukupno porez i prirez | 637,20 kn | | |
| XII (IV-XI) | Neto plaća | 7.362,80 kn | | |
| XIII | Bruto plaća | 10.000,00 kn | | |
| XIV | Doprinosi na plaću (zdravstveno) | 1.650,00 kn | 16,50% | 10.000 kn |
| XV (XIII+XIV) | Ukupni trošak plaće | 11.650,00 kn | | |

Izvor: izrada autora

Iz prethodne tablice vidljivo je kako ukupan trošak plaće zaposlenika s bruto plaćom od 10.000 kn iznosi 11.650 kn. Također, može se uočiti kako se bez obzira na koeficijent osobnog odbitka ukupan trošak zaposlenika za poslodavca neće promijeniti. Prema tome, veći koeficijent osobnog odbitka ima pozitivan efekt na neto plaću radnika iz razloga što umanjuju iznos oporezivog dohotka, dok je učinak na poslodavca potpuno neutralan.

⁶² Narodne novine (2020) *Zakon o porezu na dohodak*. Zagreb: Narodne novine d.d. čl. 14, NN 106/18, 121/19. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/85/Zakon-o-porezu-na-dohodak> [15.2.2020.]

5. PRAĆENJE TROŠKOVA NA PRIMJERU PODUZEĆA KRAŠ

Troškovi su jedan od najvažnijih područja za upravljanje poduzećem i donošenje poslovnih odluka. Kao što je već spomenuto u jednom od prethodnih poglavlja, potrebno ih je konstantno nadzirati i pratiti. U ovom poglavlju prikazano je na koje načine je moguće pratiti troškove. Jedan od načina je provođenje horizontalne analize troškova, odnosno uočavanje trenda kretanja troškova. Drugi način praćenja troškova može biti proučavanje strukture troškova. Praćenje troškova prikazano je na primjeru troškova poduzeća Kraš. Radi boljeg razumijevanja troškova Kraša, u prvom potpoglavlju uvest će se čitatelje u poslovanje ovoga poduzeća.

5.1. Uvod u poslovanje poduzeća

Kraš je već godinama vodeći konditorski proizvođač jugoistočne Europe. Svoju povijest započinje u Zagrebu, na temeljima tvornice za proizvodnju čokolada Union osnovane 1911. godine. Tijekom godina Union se povezuje s ostalim proizvođačima slastica toga doba pa se postupno razvija objedinjena proizvodnja bogatog asortimana raznovrsnih proizvoda, što je zadržano i do danas. Od pedesetih godina kompanija posluje pod imenom Kraš, kada već postaje vodeći proizvođač konditorskih proizvoda regije. Kraš je danas suvremeno organizirana kompanija koja se uspješno prilagođava izazovima tržišta. Matična proizvodnja smještena je u Zagrebu i objedinjava proizvodnju sve tri grupe konditorskih proizvoda: kakao proizvoda, keksa i vafla i bombonskih proizvoda. Osim tvornica u Zagrebu, Kraš je vlasnik još dvije tvornice za proizvodnju keksa i vafla. Jedna od njih je Karolina d.o.o. smještena u Osijeku te Mira a.d., Prijedor, tvornica smještena u Bosni i Hercegovini.⁶³

Karolina d.o.o. i Mira a.d. ovisna su društva Kraša d.d. Uz dvije prethodno navedene tvornice proizvodnje, Kraš Grupa sastoji se još od pet ovisnih društva, međutim njihova funkcija nije proizvodna, već komercijalna. Ovisna društva Kraša su:⁶⁴

- Karolina d.o.o., Osijek;
- MIRA a.d. članica KRAŠ grupe, Prijedor, BiH;
- Kraš-trgovina d.o.o., Zagreb;

⁶³ Bulić, D. et al. (2019) Godišnje izvješće 2018. [online]. Zagreb: KRAŠ prehrambena industrija d.d. Dostupno na: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/86/Kras-godisnje-izvjesce-za-2018.godinu.pdf> [26.1.2020.]

⁶⁴ KRAŠ prehrambena industrija d.d. [online] Dostupno na: <https://www.kras.hr/hr/o-nama/o-nama/kras-grupa> [26.1.2020.]

- KRAŠ trgovina d.o.o. Široki Brijeg, BiH;
- KRAŠCOMMERCE d.o.o., Ljubljana, Slovenija;
- KRAŠ COMMERCE DOO BEOGRAD, Srbija; i
- Kraškomerc KRAŠ, dooel, Skopje, Makedonija.

Što se tiče upravljačke strukture, poslove Društva vodi Uprava sastavljena od tri člana, dok Nadzorni odbor od sedam članova imenuje Upravu, nadzire njezin rad i obavlja druge poslove. Sukladno Zakonu o trgovačkim društvima i Statutu Kraš prehrambene industrije d.d. Članove Nadzornog odbora bira Glavna skupština Društva, osim jednog člana kojeg, kao predstavnika radnika, imenuje Radničko vijeće sukladno Zakonu o radu.⁶⁵

U nastavku je prikazana tablica o osnovnim podacima Kraš grupe kako bi se bolje prikazalo njezino poslovanje.

Tablica 6 - Osnovni podaci i pokazatelji o poslovanju

| FINANCIJSKI POKAZATELJI – KONSOLIDIRANI / | | | | Index |
|--|------------------|--------------|--------------|----------------------|
| FINANCIAL INDICATORS - CONSOLIDATED | | | | |
| | | 2018. | 2017. | 2018. / 2017. |
| POSLOVNI PRIHODI / OPERATING INCOME | 000 kn / HRK 000 | 1.022.113 | 1.034.305 | 99 |
| EBITDA / EBITDA | 000 kn / HRK 000 | 116.171 | 105.273 | 110 |
| DOBIT IZ POSLOVANJA (EBIT) / PROFIT FROM OPERATING ACTIVITIES (EBIT) | 000 kn / HRK 000 | 64.991 | 54.094 | 120 |
| NETO DOBIT / NET PROFIT | 000 kn / HRK 000 | 50.944 | 30.994 | 164 |
| UKUPNA IMOVINA / TOTAL ASSETS | 000 kn / HRK 000 | 1.215.271 | 1.199.413 | 101 |
| KAPITAL PRIPISAN VLASNICIMA MATICE / CAPITAL ATTRIBUTABLE TO THE EQUITY HOLDERS OF THE PARENT COMPANY | 000 kn / HRK 000 | 707.550 | 624.796 | 113 |
| PROIZVODNJA – KRAŠ GRUPA / PRODUCTION – KRAŠ GROUP | tone / tonnes | 34.161 | 34.670 | 99 |
| PRODAJA – UKUPNO – KRAŠ GRUPA / SALES – TOTAL – KRAŠ GROUP | tone / tonnes | 34.966 | 34.391 | 102 |
| - TRŽIŠTE HRVATSKE / CROATIAN MARKET | tone / tonnes | 17.985 | 18.177 | 99 |
| - INOZEMNO TRŽIŠTE / EXPORT MARKET | tone / tonnes | 16.981 | 16.214 | 105 |
| BROJ RADNIKA – KRAŠ MATICA (stanje 31.12.) / EMPLOYEES – KRAŠ PARENT COMPANY (Dec. 31) | | 1.626 | 1.620 | 100 |
| BROJ RADNIKA – KRAŠ GRUPA (stanje 31.12.) / EMPLOYEES – KRAŠ GROUP (Dec. 31) | | 2.607 | 2.557 | 102 |

Izvor: Bulić, D. et al. (2019) Godišnje izvješće 2018. [online]. Zagreb: KRAŠ prehrambena industrija d.d. Dostupno: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/86/Kras-godisnje-izvjesce-za-2018.godinu.pdf> [2.2.2020.]

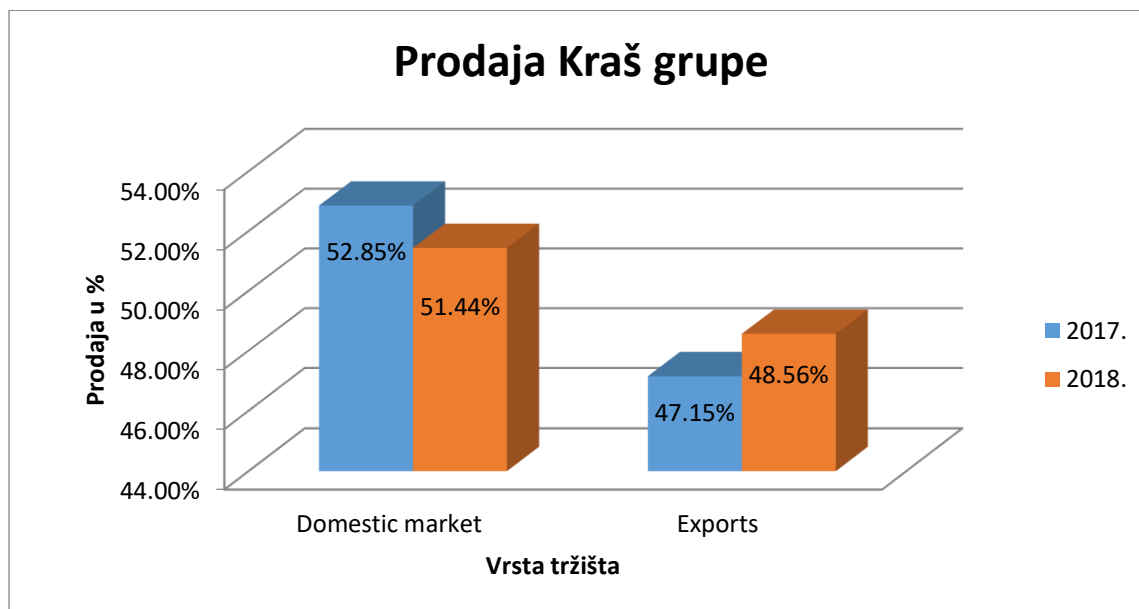
U tablici 6. vidljivo je kako se broj radnika Kraš grupe povećao u 2018. u odnosu na 2017. godinu. U matici društva zaposleno je preko 60% ukupno zaposlenih u Kraš grupi. Iako su se poslovni prihodi smanjili u 2018. godini u odnosu na 2017., zabilježen je porast dobiti prije

⁶⁵ Bulić, D. et al. (2019) Godišnje izvješće 2018. [online]. Zagreb: KRAŠ prehrambena industrija d.d. Dostupno na: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/86/Kras-godisnje-izvjesce-za-2018.godinu.pdf> [26.1.2020]

kamata, poreza i amortizacije (EBITDA) i porast dobiti prije kamata i poreza (EBIT). Do navedenog porasta vjerojatno je došlo zbog opadanja poslovnih rashoda. Također, možemo uočiti kako proizvodnja Kraševih proizvoda opada, međutim prodaja istih proizvoda je u porastu u 2018. godini u odnosu na 2017., no o tome detaljnije u nastavku.

Kraš godišnje proizvodi preko 34.000 tona raznovrsnih slastica. Najveći dio prodaje se na domaćem tržištu, a nešto manje od polovine ukupne proizvodnje plasira se na brojna Kraševa izvozna tržišta.⁶⁶ Iz grafikona 3. vidljivo je kako se prodaja Kraševih proizvoda na domaćem tržištu u 2018. godini smanjila za 1,4% u odnosu na 2017. godinu. Bez obzira na prethodno navedeno ukupna prodaja Kraševih proizvoda veća je u 2018. u odnosu na 2017. godinu. Upravo zbog toga što je na izvoznom tržištu situacija nešto drugačija te je zabilježen rast prodaje u 2018. godini.

Grafikon 3 - Ostvarena prodaja s obzirom na tržište



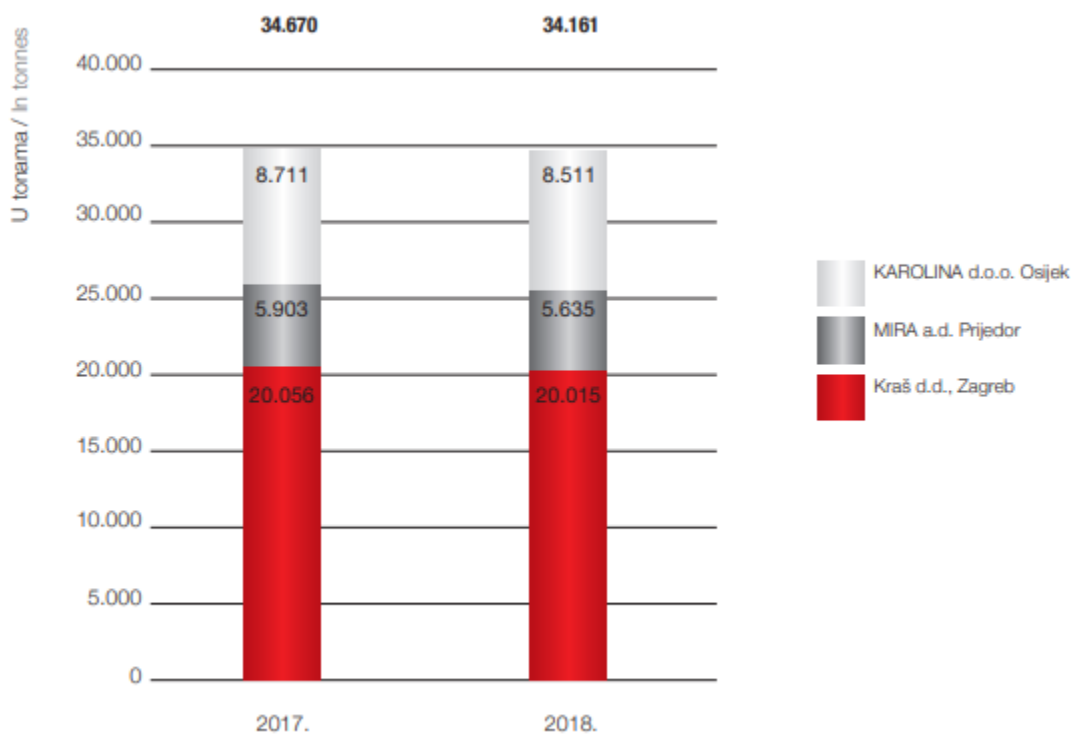
Izvor: izrada autora prema: Bulić, D. et al. (2019) Godišnje izvješće 2018. [online]. Zagreb: KRAŠ prehrambena industrija d.d. Dostupno: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/86/Kras-godisnje-izvjesce-za-2018.godinu.pdf> [2.2.2020.]

Kraš svoje proizvode izvozi u više od 30 zemalja svijeta. Naglasak je na već tradicionalnim tržištima zemalja u regiji na kojima kompanija posluje putem vlastitih podružnica. Značajan udio, od oko 30% ukupnog izvoza, ostvaruje se na prekomorskim tržištima SAD-a, Kanade, Australije i Saudijske Arabije. O važnosti izvoza za poduzeće Kraš svjedoči činjenica kako udio izvoza u ukupnoj prodaji iznosi 48,6% u 2018. godini. U 2018. godini na izvozna tržišta

⁶⁶ Bulić D., et. al. (2019) Godišnje izvješće 2018. [online]. Zagreb: KRAŠ prehrambena industrija d.d. Dostupno na: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/86/Kras-godisnje-izvjesce-za-2018.godinu.pdf> [2.2.2020.]

plasirano je i prodano 16.981 tona Kraševih proizvoda, što je 4,7% tona više u odnosu na 2017. godinu u kojoj je Kraš plasirao i prodao 16.214 tona proizvoda na izvozna tržišta.⁶⁷ Ostvarivanje velikog broja prodanih proizvoda na domaćem i izvoznim tržištima omogućuju tvornice u kojima se odvija proizvodnja Kraševih proizvoda. U nastavku u grafikonu 4. prikazana je količina proizvedenih tona proizvoda pojedinih Kraševih ovisnih društava.

Grafikon 4 - Proizvodnja Kraš grupe u tonama



Izvor: Bulić, D. et al. (2019) Godišnje izvješće 2018. [online]. Zagreb: KRAŠ prehrambena industrija d.d. Dostupno: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/86/Kras-godisnje-izvjesce-za-2018.godinu.pdf> [2.2.2020.]

Iz prethodnog grafikona vidljivo je kako se više od polovine proizvoda proizvodi u tvornici u Zagrebu, koja je ujedno i matica društva. Ukupan broj proizvedenih proizvoda u 2018. godini iznosi 34.161 tona proizvoda, što je za 1,47% manje u odnosu na 2017. godinu. Najmanje tona proizvoda proizvodi se u tvornici Mira a.d., Prijedor s oko 17% proizvedenih tona proizvoda u ukupnoj proizvodnji. Uspoređujući proizvodnju i prodaju Kraševih proizvoda u 2018. u odnosu na 2017. godinu može se zaključiti kako su i proizvodnja i prodaja vrlo stabilne jer nije došlo do značajnijih oscilacija. Za ostvarivanje prethodno prikazane količine proizvodnje i prodaje izgledno je nastajanje i velikih troškova poslovanja bez kojih

⁶⁷ Bulić D., et. al. (2019) Godišnje izvješće 2018. [online]. Zagreb: KRAŠ prehrambena industrija d.d. Dostupno na: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/86/Kras-godisnje-izvjesce-za-2018.godinu.pdf> [2.2.2020.]

produkcija i prodaja ne bi bile moguće. U nastavku se nalazi prikaz troškova koji terete Kraš prilikom obavljanja njegove djelatnosti kroz četiri uzastopna obračunska razdoblja.

Tablica 7 - Troškovi poslovanja poduzeća Kraš

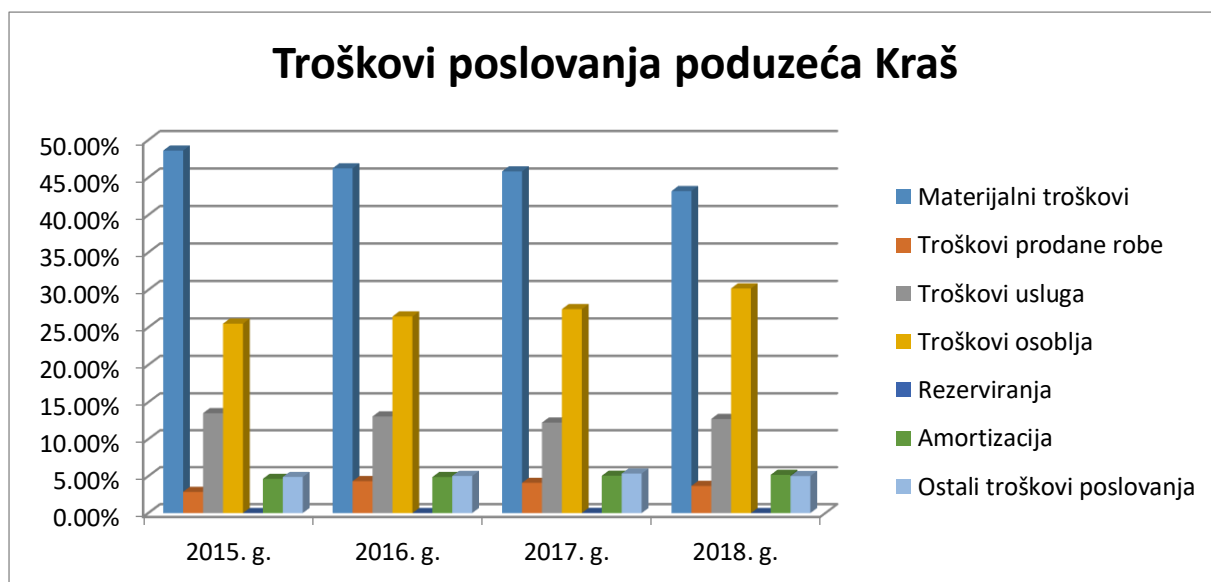
| Br. | TROŠKOVI POSLOVANJA (u HRK'000) | 2015. g. | 2016. g. | 2017. g. | 2018. g. |
|-----------|--|----------------|----------------|----------------|----------------|
| 1. | Materijalni troškovi | 485.606 | 453.100 | 452.513 | 407.395 |
| 1.1. | Utrošene sirovine, materijal i ambalaža | 454.442 | 425.671 | 426.108 | 379.031 |
| 1.2. | Utrošena energija | 29.406 | 25.969 | 24.815 | 26.688 |
| 1.3. | Sitan inventar | 1.758 | 1.460 | 1.590 | 1.676 |
| 2. | Troškovi prodane robe | 28.670 | 42.410 | 40.449 | 34.692 |
| 3. | Troškovi usluga | 135.113 | 128.234 | 121.018 | 120.189 |
| 3.1. | Prijevozne usluge | 18.381 | 16.656 | 19.041 | 18.756 |
| 3.2. | Usluge održavanja | 9.258 | 8.923 | 9.166 | 8.997 |
| 3.3. | Usluge sajmova | 236 | 208 | 139 | 232 |
| 3.4. | Najamnine i zakupnine | 8.981 | 8.806 | 9.192 | 9.833 |
| 3.5. | Vanjske usluge reklame i propagande | 71.149 | 69.989 | 59.930 | 57.907 |
| 3.6. | Intelektualne i osobne usluge | 9.413 | 9.273 | 8.711 | 9.430 |
| 3.7. | Komunalne usluge | 3.574 | 3.510 | 3.420 | 3.588 |
| 3.8. | Vanjske usluge reprezentacije | 1.263 | 1.413 | 983 | 1.566 |
| 3.9. | Ostale vanjske usluge | 12.858 | 9.456 | 10.436 | 9.880 |
| 4. | Troškovi osoblja | 254.817 | 259.375 | 271.035 | 284.843 |
| 4.1. | Neto plaće | 153.689 | 156.166 | 165.406 | 172.453 |
| 4.2. | Porezi i doprinosi iz plaće | 67.185 | 68.740 | 70.030 | 75.372 |
| 4.3. | Doprinosi na plaće | 33.943 | 34.469 | 35.599 | 37.018 |
| 5. | Rezerviranja | 0 | 0 | 239 | 0 |
| 6. | Amortizacija | 46.253 | 47.825 | 49.932 | 48.828 |
| 7. | Ostali troškovi poslovanja | 48.846 | 49.276 | 52.782 | 47.258 |
| 7.1. | Dnevnice za službena putovanja i putni tr. | 2.489 | 2.322 | 2.981 | 2.475 |
| 7.2. | Naknade troškova zaposlenima | 18.699 | 18.935 | 19.164 | 24.127 |
| 7.3. | Pomoći i ostala davanja | 1.265 | 1.347 | 975 | 1.360 |
| 7.4. | Premije osiguranja | 4.485 | 4.194 | 4.342 | 4.497 |
| 7.5. | Bankarske usluge i troš. plat. Prometa | 6.738 | 4.138 | 2.718 | 2.081 |
| 7.6. | Doprinosi, članarine i druga davanja | 6.312 | 6.044 | 6.226 | 6.382 |
| 7.7. | Porezi koji ne ovise o rezultatu i takse | 1.218 | 1.281 | 1.394 | 980 |
| 7.8. | Naknade članovima Nadzornog odbora | 2.513 | 2.411 | 2.947 | 2.732 |
| 7.9. | Naknadno odobreni popusti | 0 | 0 | 244 | 0 |
| 7.10. | Ostali nematerijalni troškovi poslovanja | 5.127 | 8.604 | 11.791 | 2.624 |
| 8. | UKUPNI troškovi poslovanja | 999.305 | 980.220 | 987.968 | 943.205 |

Izvor: izrada autora prema: Godišnji financijski izvještaji Kraš d.d. [online] RGFI Public posting - Financijska agencija. Dostupno na: <https://www.fina.hr/javna-objava> [4.2.2020.]

5.2. Struktura troškova poduzeća Kraš d.d.

Jedan od načina proučavanja i praćenja troškova je provođenje strukturne, odnosno vertikalne analize pomoću koje se dobiva uvid u strukturu promatranog. Naime, strukturnom (vertikalnom) financijskom analizom međusobno se uspoređuju financijski podaci koji pripadaju istom vremenskom razdoblju, pretežito zabilježeni podaci unutar godine dana. Navedena analiza koristi se kod promatranja financijskih podataka iz temeljnih financijskih izvještaja poput bilance, računa dobiti i gubitka, izvještaja o novčanom toku i dr. U svakom od izvještaja određena glavna stavka izjednačuje se sa 100% te se promatra udio pojedinih stavaka u glavnoj stavci kako bi se došlo do određenih zaključaka. Kako se u ovom poglavlju, a ujedno i cjelokupnom radu obrađuju samo troškovi poslovanja, stavka troškovi poslovanja poduzeća Kraš čine glavnu stavku. Stoga stavku označenu brojem sedam prema tablici 7., pod nazivom ukupni troškovi poslovanja izjednačavamo sa 100%. Strukturna analiza provedena je za četiri uzastopne godine kako bi se uočilo ima li promjena u strukturi troškova tijekom navedenog perioda. U nastavku je prikazan grafikon izrađen na temelju podataka dobivenih provedenom vertikalnom, odnosno strukturnom analizom.

Grafikon 5 - Troškovi poslovanja poduzeća Kraš u razdoblju između 2014-2018. godine

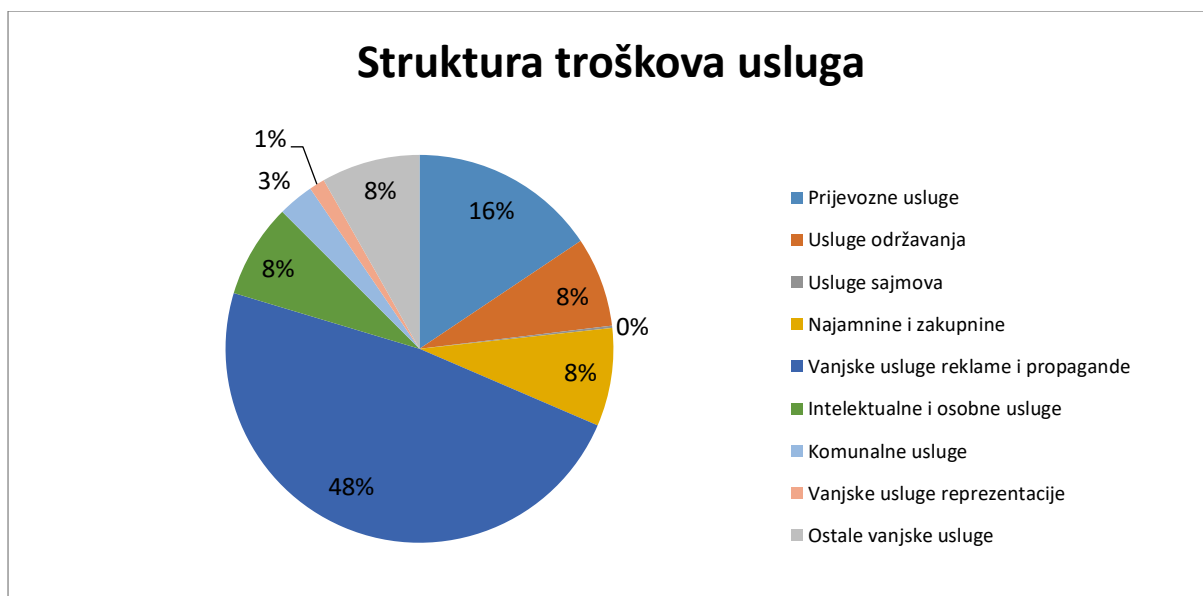


Izvor: izrada autora prema: Godišnji financijski izvještaji Kraš d.d. [online] RGFI Public posting - Financijska agencija. Dostupno na: <https://www.fina.hr/javna-objava> [4.2.2020.]

Materijalni troškovi odnose daleko najveći udio u ukupnim troškovima poslovanja poduzeća Kraš, što je očekivano s obzirom da se radi o poduzeću proizvodne djelatnosti. Gotovo polovica troškova odnosi se na materijalne troškove, međutim njihov udio u ukupnim troškovima smanjuje se iz godine u godinu. U 2015. godini najdominantnija skupina troškova

čini 48,59% ukupnih troškova, dok u 2018. godini taj udio pada na 43,19%. Sljedeću najizdašnju grupu troškova čine troškovi osoblja. Za razliku od udjela materijalnih troškova, udio troškova osoblja u ukupnim troškovima bilježi blagi porast iz godine u godinu. U 2018. godini 30,20% ukupnih troškova odnosi se na troškove osoblja, dok je u 2015. godini taj udio iznosio 25,50%. Porast udjela troškova osoblja može ukazivati na pozitivne promjene unutar poduzeća. Troškovi usluga iduća su najizdašnja grupa troškova. Riječ je o troškovima uzrokovanim primanjem brojnih usluga kao što su usluge održavanja, komunalne usluge, intelektualne usluge i brojne druge, što je vidljivo u grafikonu 6. Udio troškova usluga u ukupnim troškovima je stabilan te iznosi oko 13% u svakoj godini tijekom promatranog vremenskog razdoblja. Najmanje izdašni troškovi poduzeća Kraš su troškovi prodane robe, amortizacija, rezerviranja te ostali troškovi poslovanja. Njihov udio u ukupnim troškovima ne oscilira iz godine u godinu, stabilan je i iznosi manje od 5% u svakom promatranom razdoblju. U nastavku poglavlja nalaze se grafikoni koji prikazuju strukturu gotovo svake pojedine, prethodno spomenute skupine troškova. Što se tiče materijalnih troškova, iz tablice 7. vidljivo je kako se preko 90% materijalnih troškova odnosi na troškove sirovina, materijala i ambalaže. Stoga je u nastavku detaljnije prikazana struktura troškova usluga.

Grafikon 6 - Struktura troškova usluga u 2018. godini

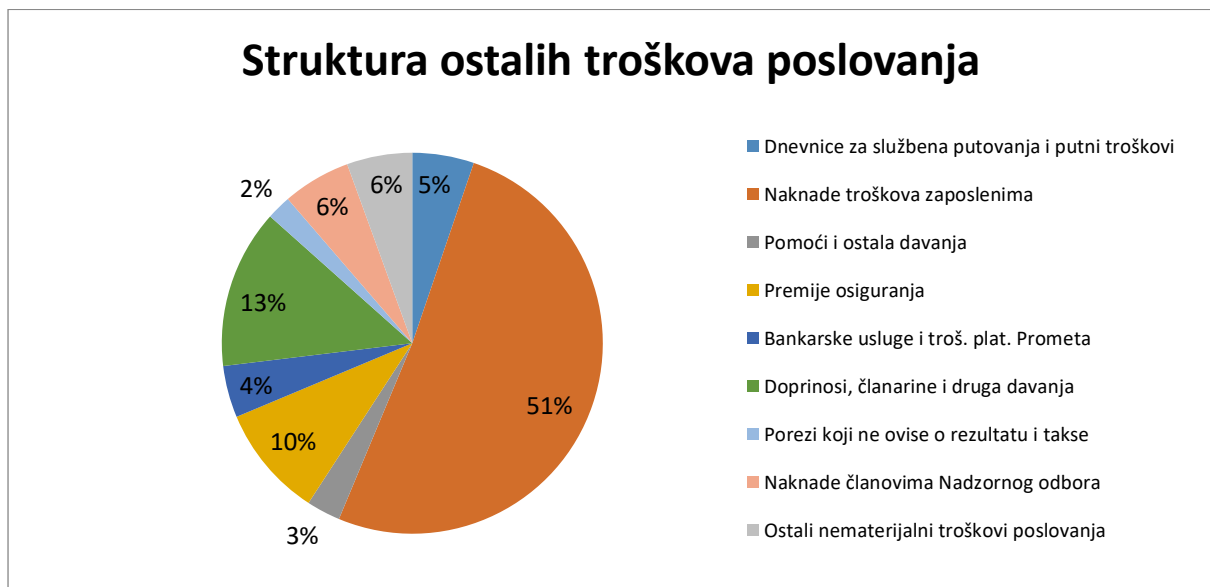


Izvor: izrada autora prema: Godišnji financijski izvještaji Kraš d.d. [online] RGFI Public posting - Financijska agencija. Dostupno na: <https://www.fina.hr/javna-objava> [5.2.2020.]

Grafikon 6. prikazuje strukturu troškova usluga. Postotci su dobiveni na način da su se troškovi usluga izjednačili sa 100% te je računat udio svakog pojedinog troška usluge u ukupnim troškovima usluge. Struktura troškova usluga promatrana je u razdoblju od godine

dana te su kao primjer uzeti troškovi usluga iz 2018. godine. Najizdašniji troškovi unutar skupine troškova usluga su troškovi primanja vanjskih usluga koje se odnose na reklamiranje i provođenje raznih kampanja. Udio prethodno navedenih usluga u ukupnim troškovima usluga iznosi 48% u 2018. godini. Iduća najizdašnija vrsta troškova usluga su prijevozne usluge čiji udio iznosi 16% u 2018. godini. Najmanji udio u ukupnim troškovima usluga imaju troškovi komunalne usluge s udjelom od 3% i usluge vanjske reprezentacije s udjelom od 1%. Usluge održavanja, najamnine i zakupnine, intelektualne i osobne usluge te ostale vanjske usluge imaju podjednaki udio u ukupnim troškovima usluga koji iznosi 8% u 2018. godini. Što se tiče troškova osoblja, najveći udio u ukupnim troškovima osoblja odnosi se na troškove plaća zaposlenika. Udio troškova za neto plaće zaposlenika u ukupnim troškovima osoblja iznosi oko 60% u sve četiri promatrane godine. U nastavku, grafikonom 7. pojašnjeno je na koje troškove se odnose ostali troškovi poslovanja, te koliki je njihov udio u ukupnim ostalim troškovima poslovanja.

Grafikon 7 - Struktura ostalih troškova poslovanja u 2018. godini



Izvor: izrada autora prema: Godišnji financijski izvještaji Kraš d.d. [online] RGFI Public posting - Financijska agencija. Dostupno na: <https://www.fina.hr/javna-objava> [6.2.2020.]

Više od polovice ostalih troškova poslovanja u 2018. godini odnosi se na naknade troškova zaposlenima. Udio doprinosa, članarina i drugih davanja iznosi 13%, dok udio premija osiguranja iznosi 10% u ukupnim ostalim troškovima poslovanja u promatranom periodu. Svi ostali troškovi iz skupine ostalih troškova poslovanja imaju približno jednak, gotovo zanemariv udio.

5.3. Trend kretanja troškova poduzeća Kraš d.d.

Do zaključaka o trendu kretanja određenih financijskih podataka dolazi se provođenjem horizontalne analize. Horizontalnom analizom nastoji se se utvrditi tendencija kretanja i dinamika promjena pojedinih pozicija unutar temeljnih financijskih izvještaja. Na temelju uočavanja tih promjena prosuđuje se kakva je uspješnost i sigurnost poslovanja.⁶⁸ Trend kretanja pojedinih stavki promatra se kroz duže vremensko razdoblje. Kao što je slučaj kod provođenja vertikalne analize i horizontalna analiza provodi se prilikom analiziranja temeljnih financijskih izvještaja. Horizontalna analiza još se naziva i komparativnom financijskom analizom upravo iz razloga što se njome uspoređuju financijski podaci iz jednog obračunskog razdoblja s financijskim podacima iz prethodnog obračunskog razdoblja. Stoga, za razliku od vertikalne financijske analize, prilikom provođenja horizontalne analize ne određuje se bazna godina, već se uočava trend kretanja uzastopno iz godine u godinu.

U nastavku ovog poglavlja prikazana je horizontalna analiza troškova poslovanja poduzeća Kraš kako bi se utvrdio trend i dinamika kretanja troškova kroz vremensko razdoblje od četiri godine. Analiza je započeta proučavanjem kretanja ukupnih troškova i uočavanjem promjena u glavnim stavkama troškova, koje su prikazane u tablici 8. Zatim se analiza nastavlja s ciljem nalaženja uzroka povećanja, odnosno smanjenja glavnih stavki troškova poslovanja.

Tablica 8 - Trend kretanja troškova poduzeća Kraš

| TROŠKOVI POSLOVANJA (u HRK'000) | Δ 2015/2016 | | Δ 2016/2017 | | Δ 2017/2018 | |
|------------------------------------|----------------|---------------|--------------|--------------|----------------|---------------|
| | apsolutno | relativno | apsolutno | relativno | apsolutno | relativno |
| Materijalni troškovi | -32.506 | -6,69% | -587 | -0,13% | -45.118 | -9,97% |
| Troškovi prodane robe | 13.740 | 47,92% | -1.961 | -4,62% | -5.757 | -14,23% |
| Troškovi usluga | -6.879 | -5,09% | -7.216 | -5,63% | -829 | -0,69% |
| Troškovi osoblja | 4.558 | 1,79% | 11.660 | 4,50% | 13.808 | 5,09% |
| Rezerviranja | 0 | 0,00% | 239 | / | -239 | -100,00% |
| Amortizacija | 1.572 | 3,40% | 2.107 | 4,41% | -1.104 | -2,21% |
| Ostali troškovi poslovanja | 430 | 0,88% | 3.506 | 7,12% | -5.524 | -10,47% |
| UKUPNO troškovi poslovanja | -19.085 | -1,91% | 7.748 | 0,79% | -44.763 | -4,53% |

Izvor: izrada autora prema: Godišnji financijski izvještaji Kraš d.d. [online] RGFI Public posting - Financijska agencija. Dostupno na: <https://www.fina.hr/javna-objava> [8.2.2020.]

Ukupni troškovi poslovanja poduzeća Kraš bilježe blage fluktuacije u promatranom razdoblju. Naime, između prva dva promatrana razdoblja dolazi do pada ukupnih troškova poslovanja, zatim u sljedeće dvije promatrane godine dolazi do blagog rasta, dok je u posljednjem

⁶⁸ Štahan, M. et al. (2010.) *Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSF i MSFI*. Zagreb: TEB-poslovno savjetovanje, str. 907-908

razdoblju zabilježen ponovni pad ukupnih troškova. Pad ukupnih troškova u 2018. godini u odnosu na 2017. godinu je za 134% veći u odnosu na pad zabilježen u 2016. u odnosu na 2015. godinu. Pad ukupnih troškova poslovanja u 2015/2016. godini u najvećoj mjeri uzrokovan je smanjenjem materijalnih troškova i troškova usluga. Sve ostale skupine troškova povećavaju se u 2016. u odnosu na 2015. godinu. Primjerice troškovi prodane robe povećavaju se za 47,92%. Iako svi ostali troškovi bilježe postotni porast, ukupni troškovi opadaju iz razloga što materijalni troškovi imaju najveći udio u ukupnim troškovima te njihova dinamika kretanja ima najznačajniji utjecaj na ukupno kretanje troškova. Kao što je rečeno, u 2017. godini ukupni troškovi poslovanja povećavaju se za 0,77% u odnosu na 2016. godinu. Do navedenog porasta dolazi smanjenjem pada materijalnih troškova koji u 2016/2017. iznosi 0,13%, što je za 98% manje u odnosu na 2015/2016. godinu. Pad troškova usluga približno je jednak padu zabilježenom u 2016. godini te iznosi 5,63%. Za razliku od 2016. godine kada su troškovi prodane robe značajno porasli, u 2017. godini zabilježen je pad ove skupine troškova. Unatoč navedenom, ukupni troškovi rastu radi manjeg pada materijalnih troškova koji čine najznačajniju skupinu troškova. U 2018. godini zabilježen je pad gotovo svih skupina troškova u odnosu na 2017. godinu. Troškovi osoblja jedina su skupina troškova koja bilježi porast. Amortizacija bilježi porast u prve tri godine promatranja, dok u 2018. godini dolazi do pada troškova amortizacije za 2,21%. Pad ukupnih troškova od 4,51% u 2018. u odnosu na 2017. godinu rezultat je u najvećoj mjeri najznačajnijem do sada zabilježenom padu materijalnih troškova od 9,97%. Također, u 2018. godini dolazi do smanjenja troškova prodane robe, troškova usluga, amortizacije i ostalih troškova poslovanja. Međutim promjene u prethodno navedenim skupinama troškova nemaju značajan utjecaj na promjenu ukupnih troškova zato što je riječ o skupinama troškova s niskim udjelom u ukupnim troškovima.

S obzirom da su materijalni troškovi najznačajnija skupina troškova poduzeća Kraš, u nastavku je prikazan trend kretanja pojedinih troškova unutar ove skupine troškova.

Tablica 9 - Trend kretanja materijalnih troškova

| MATERIJALNI TROŠKOVI (u HRK'000) | Δ 2015/2016 | | Δ 2016/2017 | | Δ 2017/2018 | |
|---|----------------|---------------|-------------|---------------|----------------|---------------|
| | apsolutno | relativno | apsolutno | relativno | apsolutno | relativno |
| Utrošene sirovine, materijal i ambalaža | -28.771 | -6,33% | 437 | 0,10% | -47.077 | -11,05% |
| Utrošena energija | -3.437 | -11,69% | -1.154 | -4,44% | 1.873 | 7,55% |
| Sitan inventar | -298 | -16,95% | 130 | 8,90% | 86 | 5,41% |
| Ukupno - materijalni troškovi | -32.506 | -6,69% | -587 | -0,13% | -45.118 | -9,97% |

Izvor: izrada autora prema: Godišnji financijski izvještaji Kraš d.d. [online] RGFI Public posting - Financijska agencija. Dostupno na: <https://www.fina.hr/javna-objava> [8.2.2020.]

U tablici 9. vidljive su blage oscilacije pojedinih materijalnih troškova tijekom promatranog razdoblja. Najveća apsolutno izražena promjena je smanjenje utrošenih sirovina, materijala i energije u 2018. godini u odnosu na 2017. godinu. U tom periodu utrošak sirovina, materijala i energije zabilježio je pad od 47.077.000 HRK. U 2016. godini, također je zabilježen pad ove vrste troška. Međutim riječ je o znatno manjem padu. Padu koji je za 38,89% manji od pada iz 2018. godine. Najveća relativno izražena promjena je smanjenje troška sitnog inventara za 16,95% u 2016. u odnosu na 2015. godinu. U preostale dvije godine zabilježen je porast troškova sitnog inventara. Iako utrošena energija i troškovi sitnog inventara bilježe rast u 2018. godini, materijalni troškovi opadaju u najvećoj mjeri u tom razdoblju zbog pada troškova sirovina, materijala i ambalaže koji u 2018. godini čine 93,04% materijalnih troškova. Utrošena energija smanjuje se u 2016. i 2017. u odnosu na njihove prethodne godine, dok u 2018. raste za 7,55% u odnosu na 2017. godinu.

Tablica 10 - Trend kretanja troškova usluga

| TROŠKOVI USLUGA (u HRK'000) | Δ 2015/2016 | | Δ 2016/2017 | | Δ 2017/2018 | |
|-------------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|-------------|---------------|
| | apsolutno | relativno | apsolutno | relativno | apsolutno | relativno |
| Prijevozne usluge | -1.725 | -9,38% | 2.385 | 14,32% | -285 | -1,50% |
| Usluge održavanja | -335 | -3,62% | 243 | 2,72% | -169 | -1,84% |
| Usluge sajmova | -28 | -11,86% | -69 | -33,17% | 93 | 66,91% |
| Najamnine i zakupnine | -175 | -1,95% | 386 | 4,38% | 641 | 6,97% |
| Vanjske usluge reklame i propagande | -1.160 | -1,63% | -10.059 | -14,37% | -2.023 | -3,38% |
| Intelektualne i osobne usluge | -140 | -1,49% | -562 | -6,06% | 719 | 8,25% |
| Komunalne usluge | -64 | -1,79% | -90 | -2,56% | 168 | 4,91% |
| Vanjske usluge reprezentacije | 150 | 11,88% | -430 | -30,43% | 583 | 59,31% |
| Ostale vanjske usluge | -3.402 | -26,46% | 980 | 10,36% | -556 | -5,33% |
| Ukupno - troškovi usluga | -6.879 | -5,09% | -7.216 | -5,63% | -829 | -0,69% |

Izvor: izrada autora prema: Godišnji financijski izvještaji Kraš d.d. [online] RGFI Public posting - Financijska agencija. Dostupno na: <https://www.fina.hr/javna-objava> [8.2.2020.]

U prethodnoj tablici prikazan je trend kretanja troškova usluga poduzeća Kraš. Troškovi usluga smanjuju se iz godine u godinu. Najveći pad zabilježen je u 2017. u odnosu na 2016. godinu. Najveća apsolutno izražena promjena je smanjenje troška reklamiranja i propagande u 2017. za 10.059.000 HRK, odnosno za 14,37% u odnosu na 2016. godinu. Najveća relativno izražena promjena je povećanja troškova sajmova za 66,91% u 2018. godini kada oni iznose 232.000 HRK. Također, troškovi za vanjske usluge reprezentacije bilježe izuzetno veliki porast u 2018. godini, u kojem periodu su ovi troškovi porasli za 59,31% u odnosu na prethodni period. U tablici 11. prikazan je trend kretanja troškova osoblja poduzeća Kraš kroz četiri uzastopne godine. Može se uočiti kako ukupni troškovi osoblja kontinuirano rastu iz godine u godinu što je uzrokovano rastom svih stavki unutar stavke troškovi osoblja.

Najmanji porast ostvaren je 2016. u odnosu na 2015. godinu, dok je najviši porast ostvaren u 2018. u odnosu na 2017. godini. Može se reći kako su troškovi osoblja u 2017. godini zabilježili eksponencijalni rast zato što je tada zabilježen porast za 60% veći od porasta zabilježenog u 2016. godini.

Tablica 11 - Trend kretanja troškova osoblja

| TROŠKOVI OSOBLJA (u HRK'000) | Δ 2015/2016 | | Δ 2016/2017 | | Δ 2017/2018 | |
|----------------------------------|--------------|--------------|---------------|--------------|---------------|--------------|
| | apsolutno | relativno | apsolutno | relativno | apsolutno | relativno |
| Neto plaće | 2.477 | 1,61% | 9.240 | 5,92% | 7.047 | 4,26% |
| Porezi i doprinosi iz plaće | 1.555 | 2,31% | 1.290 | 1,88% | 5.342 | 7,63% |
| Doprinosi na plaće | 526 | 1,55% | 1.130 | 3,28% | 1.419 | 3,99% |
| Ukupno - troškovi osoblja | 4.558 | 1,79% | 11.660 | 4,50% | 13.808 | 5,09% |

Izvor: izrada autora prema: Godišnji financijski izvještaji Kraš d.d. [online] RGFI Public posting - Financijska agencija. Dostupno na: <https://www.fina.hr/javna-objava> [8.2.2020.]

Porast ukupnih troškova osoblja u najvećoj mjeri uzrokovan je porastom neto plaća zaposlenika iz razloga što neto plaće imaju najveći udio u ukupnim troškovima osoblja.

Tablica 12 - Trend kretanja ostalih troškova poslovanja

| OSTALI TROŠKOVI POSLOVANJA (u HRK'000) | Δ 2015/2016 | | Δ 2016/2017 | | Δ 2017/2018 | |
|---|-------------|--------------|--------------|--------------|---------------|----------------|
| | apsolutno | relativno | apsolutno | relativno | apsolutno | relativno |
| Putni troškovi (dnevnice i dr.) | -167 | -6,71% | 659 | 28,38% | -506 | -16,97% |
| Naknade troškova zaposlenima | 236 | 1,26% | 229 | 1,21% | 4.963 | 25,90% |
| Pomoći i ostala davanja | 82 | 6,48% | -372 | -27,62% | 385 | 39,49% |
| Premije osiguranja | -291 | -6,49% | 148 | 3,53% | 155 | 3,57% |
| Bankarske usluge i troš. plat. Prometa | -2.600 | -38,59% | -1.420 | -34,32% | -637 | -23,44% |
| Doprinosi, članarine i druga davanja | -268 | -4,25% | 182 | 3,01% | 156 | 2,51% |
| Porezi koji ne ovise o rezultatu i takse | 63 | 5,17% | 113 | 8,82% | -414 | -29,70% |
| Naknade članovima Nadzornog odbora | -102 | -4,06% | 536 | 22,23% | -215 | -7,30% |
| Naknadno odobreni popusti | 0 | 0,00% | 244 | / | -244 | -100,00% |
| Ostali nematerijalni troškovi poslovanja | 3.477 | 67,82% | 3.187 | 37,04% | -9.167 | -77,75% |
| Ukupno ostali troškovi poslovanja | 430 | 0,88% | 3.506 | 7,12% | -5.524 | -10,47% |

Izvor: izrada autora prema: Godišnji financijski izvještaji Kraš d.d. [online] RGFI Public posting - Financijska agencija. Dostupno na: <https://www.fina.hr/javna-objava> [8.2.2020.]

U konačnici, zadnja skupina troškova koja se promatra su ostali troškovi poslovanja Kraša. Ovi troškovi osciliraju tijekom promatranog razdoblja. Najviši porast zabilježen je u 2017. u odnosu na 2016. godinu u iznosu od 7,12%. U 2018. ukupni ostali troškovi poslovanja smanjuju se za 10,47% u odnosu na 2017. godinu. Iako u tom razdoblju troškovi naknada za zaposlene, koji imaju najveći utjecaj na ukupne ostale troškove poslovanja, rastu za 25,90%, dolazi do pada ukupnih ostalih troškova zbog smanjenja putnih troškova, poreza, taksi, ostalih nematerijalnih troškova poslovanja te nepostojanja troškova za naknadno odobrene popuste.

6. UTJECAJ ODREĐENIH METODA VREDNOVANJA TROŠKOVA NA USPJEŠNOST POSLOVANJA PODUZEĆA

U ovom poglavlju obrađuje se utjecaj određenih metoda vrednovanja troškova na rezultate poslovanja poduzeća. Metode kojima se vrednuju troškovi mogu se nazvati i računovodstvenim politikama. Primjenom različitih računovodstvenih politika može se manipulirati rezultatima koji se prezentiraju u godišnjim financijskim izvještajima. Prema tome, promjenom metode vrednovanja troškova mijenjaju se i podaci koji se koriste za izračunavanje financijskih pokazatelja. Dobiveni financijski pokazatelji su vrlo bitni jer ukazuju na razinu sigurnosti i uspješnosti poslovanja poduzeća. U četvrtom poglavlju je već prikazano kako primjena različitih računovodstvenih politika na određenim područjima, odnosno troškovima utječe na iznos samog troška nad kojim se vrši određena računovodstvena politika. Cilj ovoga poglavlja je utvrditi njihov utjecaj na financijski rezultat i uspješnost poslovanja poduzeća. Navedeno je prikazano na konkretnim primjerima proizvodnog poduzeća Kraš. Prilikom provedbe ovoga istraživanja uzeti su financijski podaci poduzeća Kraš iz godišnjih financijskih izvještaja, točnije bilance te računa dobiti i gubitka. Prvo je prikazan utjecaj računovodstvenih politika na području zaliha sirovina i materijala, zatim na području troškova amortizacije te u konačnici na području troškova rezerviranja.

6.1. Trošak zaliha sirovina i materijala

Kao što je već spomenuto u četvrtom poglavlju utrošak zaliha sirovina i materijala moguće je obračunavati na više načina. Poduzeće Kraš, kao i druga poduzeća, zalihe mjeri po trošku ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže. U troškove nabave zaliha sirovina i materijala uključuje se nabavna cijena, uvozne carine i drugi troškovi koji se mogu izravno pripisivati nabavi sirovina i materijala. Iako ima par metoda pomoću kojih je moguće obračunavati troškove zaliha, poduzeće Kraš utrošak zaliha sirovina i materijala iskazuje po metodi prosječnih ponderiranih cijena.⁶⁹

U nastavku se nalazi primjer nabavke i utroška sirovina za proizvodnju čokoladi i bombonijeri. Prikazano je koliki iznos utroška se dobiva FIFO metodom, a koliki metodom prosječnih cijena. Zatim se na temelju podataka iz financijskih izvještaja poduzeća Kraš računa dobit, kako bi se utvrdilo da li bi Kraš primjenom FIFO metode ostvario manju ili veću

⁶⁹ Bulić, D. et al. (2019) Godišnje izvješće 2018. [online]. Zagreb: KRAŠ prehrambena industrija d.d. Dostupno na: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/86/Kras-godisnje-izvjesce-za-2018.godinu.pdf> [5.3.2020.]

dobit u tekućoj godini. Isto tako, utvrdit će se koliko je velika razlika u financijskom rezultatu primjenom ove dvije metode obračuna troškova. Zatim će se utvrditi je li njihova razlika dovoljno velika da se na temelju tih obračuna dobiju drugačiji iznosi prilikom izračunavanja financijskih pokazatelja uspješnosti poslovanja.

Primjer 1. Poduzeće Kraš proizvodi bogat asortiman čokoladnih proizvoda. Za proizvodnju čokolada potrebne su velike količine kakao sirovina kao sastavnog dijela svake Kraševe čokolade. Kakao sirovine se nabavljaju od Barry Callebautta, vodećeg svjetskog dobavljača visoko kvalitetnog kakaa⁷⁰. Pretpostavimo sljedeće: ne postoji drugi ovisni troškovi prilikom nabave kakao praha te u nabavne iznose nije uključen PDV.

Pretpostavimo sljedeće poslovne promjene:

1. 1.1.2018. - nabavljeno 100 tona kakao sirovine po nabavnoj vrijednosti 100 kn/kg,
2. 1.3.2018.- utrošeno u proizvodnji 80 tona kakao sirovine,
3. 20.5. 2018.- nabavljeno 120 tona po nabavnoj vrijednosti od 120 kn/kg,
4. 1.7.2018. - utrošeno u proizvodnji 100 tona,
5. 20.10. 2018. - nabavljeno 140 tona po nabavnoj vrijednosti od 140 kn/kg,
6. 1.12.2018.- utrošeno u proizvodnji 120 tona,
7. 15.1.2019.- utrošeno u proizvodnji 60 tona.

Tablica 13 - Obračun troškova zaliha kakao sirovina po FIFO metodi

| Opis | Količina ('000 kg) | | | Cijena | Vrijednost ('000 kn) | | |
|----------------------------|--------------------|-------|--------|--------|----------------------|-----------|----------|
| | Ulaz | Izlaz | Stanje | | Duguje | Potražuje | Saldo |
| 1.1. početno stanje | 100 | | 100 | 100,00 | 10.000 | | 10.000 |
| 1.3. izdatnica | | 80 | 20 | 100,00 | | 8.000 | 2.000 |
| 20.5. primka | 120 | | 140 | 120,00 | 14.400 | | 16.400 |
| 1.7. izdatnica | | | | | | | |
| a) | | 20 | 120 | 100,00 | | 2.000 | 14.400 |
| b) | | 80 | 40 | 120,00 | | 9.600 | 4.800 |
| 20.10. primka | 140 | | 180 | 140,00 | 19.600 | | 24.400 |
| 1.12. izdatnica | | | | | | | |
| a) | | 40 | 140 | 120,00 | | 4.800 | 19.600 |
| b) | | 80 | 60 | 140,00 | | 11.200 | 8.400 |
| Ukupno 31.12.18. | 360 | 300 | 60 | - | 44.000,00 | 35.600,00 | 8.400,00 |
| 15.1.2019 izdatnica | | 60 | - | 140,00 | | 8.400,00 | - |
| Ukupno: | 360 | 360 | - | - | 44.000,00 | 44.000,00 | - |

Izvor: izrada autora

⁷⁰ Bulić, D. et al. (2019) Godišnje izvješće 2018. [online]. Zagreb: KRAŠ prehrambena industrija d.d. Dostupno na: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/86/Kras-godisnje-izvjesce-za-2018.godinu.pdf> [5.3.2020.]

Tablica 14 - Obračun troškova zaliha kakao sirovina po PPC metodi

| Opis | Količina ('000 kg) | | | Cijena | Vrijednost ('000 kn) | | |
|-------------------------|--------------------|------------|-----------|----------|----------------------|------------------|-----------------|
| | Ulaz | Izlaz | Sanje | | Duguje | Potražuje | Saldo |
| 1.1. početno stanje | 100 | | 100 | 100,00 | 10.000 | | 10.000 |
| 1.3. izdatnica | | 80 | 20 | 100,00 | | 8.000 | 2.000 |
| 20.5. primka | 120 | | 140 | 120,00 | 14.400 | | 16.400 |
| 1.7. izdatnica | | 100 | 40 | 117,14 | | 11.714 | 4.686 |
| 20.10. primka | 140 | | 180 | 140 | 19.600,00 | | 24.286 |
| 1.12. izdatnica | | 120 | 60 | 134,92 | | 16.190,67 | 8.095,33 |
| Ukupno 31.12.18. | 360 | 300 | 60 | - | 44.000,00 | 35.904,67 | 8.095,33 |
| 15.1.2019 izdatnica | | 60 | - | 134,92 | | 8.095,33 | - |
| Ukupno: | 360 | 360 | - | - | 44.000,00 | 44.000,00 | - |

Izvor: izrada autora

- PPC 1= ukupna vrijednost zaliha (16.400) / ukupna količina zaliha (140 kg)
= 117,14 kn/kg
- PPC 2= ukupna vrijednost zaliha (24.286) / ukupna količina zaliha (180 kg)
= 134,92 kn/kg

Ukupan trošak zaliha sirovina i materijala izračunat primjenom PPC metode veći je za 304.666,67 kn, tj za 0,86% u odnosu na trošak dobiven primjenom FIFO metode. Vrijednost zaliha na stanju 31.12.2018. veće je ukoliko se primjenjuje FIFO metoda za 304.666,67 kn, tj. za 0,86% u odnosu na primjenu PPC metode. Troškovi zaliha sirovina i materijala ulaze u stavku poslovni rashod prilikom sastavljanja Računa dobiti i gubitka. U nastavku je prikazan njihov utjecaj na financijski rezultat.

Tablica 15 - Utjecaj metoda obračuna troškova na financijski rezultat poduzeća Kraš

| Rd.br. | Pozicija ('000 kn) | FIFO metoda | PPC metoda |
|-----------|----------------------------|-------------------|-------------------|
| I | Poslovni prihodi | 1.022.113.000 | 1.022.113.000 |
| II | Poslovni rashodi | 992.724.000 | 993.028.667 |
| II a | Trošak sirovina | 35.600.000 | 35.904.667 |
| II b | Ostali poslovni rashodi | 957.124.000 | 957.124.000 |
| III | Financijski prihodi | 6.203.000 | 6.203.000 |
| IV | Financijski rashodi | 8.620.000 | 8.620.000 |
| V | Ukupni prihodi | 1.028.316.000 | 1.028.316.000 |
| VI | Ukupni rashodi | 1.001.344.000 | 1.001.648.667 |
| VII | Dobit prije oporezivanja | 26.972.000 | 26.667.333 |
| VIII | Porez na dobit | 4.854.960 | 4.800.120 |
| IX | Dobit tekuće godine | 22.117.040 | 21.867.213 |

Izvor: izrada autora

Financijski podaci iz prethodne tablice preuzeti su iz Računa dobiti i gubitka kojeg je sastavio Kraš za 2018. godinu. Dobit tekuće godine ne odgovara stvarnoj dobiti poduzeća Kraš iz

razloga što su rashodima pribrojani izračunati iznosi utroška sirovina. Naime svrha nije realan prikaz dobiti poduzeća Kraš, već prikaz učinka različitih metoda vrednovanja troškova zaliha sirovina na financijski rezultat poduzeća. Kao što se vidi iz tablice dobit tekuće godine manja je primjenom metode prosječnih cijena. Što znači kada bi se menadžment Kraša odlučio na FIFO metodu obračuna troškova zaliha, stvorio bi veću dobit tekuće godine. Međutim navedeno vrijedi samo ako se financijski rezultati promatraju unutar jednog do dva razdoblja. U sljedećoj tablici je prikazano stanje na zalihama i troškovi sirovina i materijala prema FIFO i PPC metodi. Naime, zalihe koje se 31.12.2018. nalaze na stanju u skladištu, 2019. godine će biti utrošene i prodane. Ukoliko zajedno promatramo 2018. i 2019. godinu može se zaključiti kako dugoročno nije došlo do nikakvih promjena jer je trošak utrošenih zaliha primjenom obje metode jednak, a stanje na zalihama iznosi 0.

Tablica 16 - Utjecaj metoda obračuna troškova na financijski rezultat poduzeća Kraš

| Metoda obračuna troška | Metoda FIFO | Metoda PPC |
|--|---------------|---------------|
| Vrijednost zaliha u bilanci 31.12.2018 | 8.400.000,00 | 8.095.333,33 |
| Troškovi sirovina i materijala u RDG-u 1.1.-31.12.2018 | 35.600.000,00 | 35.904.666,67 |
| Vrijednost zaliha u bilanci 31.12.2019 | 0 | 0 |
| Troškovi sirovina i materijala u RDG-u 1.1.-31.12.2019 | 8.400.000,00 | 8.095.333,33 |

Izvor: izrada autora

S obzirom da PPC i FIFO metoda dovode do nejednakog financijskog rezultata poduzeća u kratkom roku, u nastavku je prikazano kako i kojoj mjeri ove metode utječu na uspješnost poslovanja poduzeća. Uspješnost poslovanja poduzeća mjeri se financijskim pokazateljima. Pokazatelji uspješnosti poslovanja su pokazatelji ekonomičnosti, pokazatelji rentabilnosti te pokazatelji investiranja.

Pokazatelji ekonomičnosti računaju se na temelju podataka iz RDG-a te pokazuju koliko se prihoda ostvari po jedinici rashoda. Pokazatelji ekonomičnosti bi trebali biti veći od jedan.⁷¹ Pokazatelji profitabilnosti mjere iznos ostvarene dobiti u odnosu na angažirane prihode ili imovinu te ukazuju na stupanj rentabilnosti poduzeća. Od pokazatelja profitabilnosti u nastavku su izračunati neto marža profita, neto rentabilnost imovine i rentabilnost vlastitog kapitala. Razlika između bruto i neto marže profita je samo u poreznom opterećenju. Stoga se u sljedećem primjeru izračunava samo neto marža profita. Pokazatelj neto rentabilnosti imovine ukazuje na sposobnost poduzeća za ostvarivanjem povrata na uloženo od strane

⁷¹ Štahan, M. et al. (2010) *Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSFI i MSFI*. Zagreb: TEB-poslovno savjetovanje, str. 923.

vlasnika svih oblika izvora financiranja imovine. Rentabilnost vlastitog kapitala primjenjuje se za ocjenu sposobnosti poduzeća da stvara prinos za vlasnike vlastitog kapitala.⁷²

Podaci potrebni za izračun financijskih pokazatelja preuzeti su iz godišnjeg financijskog izvješća poduzeća Kraš za 2018. godinu te su određene stavke korigirane u skladu s primjerom 2.:

- Ukupni prihodi = 1.028.316.000 kn
- Ukupna imovina = 1.215.271.000 kn + vrijednost zaliha na stanju
 - Ukupna imovina (FIFO) = 1.223.671.000 kn
 - Ukupna imovina (PPC) = 1.223.366.333 kn
- Rashodi od kamata = 7.849.000 kn
- Kapital = 728.099.000 kn
- Broj dionica = 1.373.621

Tablica 17 - Utjecaj metoda vrednovanja troškova zaliha na uspješnost poslovanja

| Financijski pokazatelji | Formule | FIFO (koef./%) | PPC (koef./%) |
|-----------------------------------|-----------------|----------------|---------------|
| Ekonomičnost ukupnog poslovanja | UP/UR | 1,0269 | 1,0266 |
| Ekonomičnost poslovnih aktivnosti | PP/RP | 1,0296 | 1,0293 |
| Neto marža profita | (ND+kam)/UP | 2,91% | 2,89% |
| Neto rentabilnost imovine | (ND+kam)/UI | 2,45% | 2,43% |
| Rentabilnost vlastitog kapitala | ND/KAPITAL | 3,04% | 3,00% |
| Dobit po dionici (EPS) | ND/broj dionica | 16,10 | 15,92 |

Izvor: izrada autora

Potrebno je napomenuti kako izračunati pokazatelji ne odražaju realnu sliku o uspješnosti Kraša. Naime, uz stvarne financijske podatke preuzete iz financijskih izvještaja u izračun su uključeni podaci dobiveni u tablicama 13. i 14. Svrha izračuna financijskih pokazatelja nije utvrđivanje uspješnosti poslovanja, već da li se promjenom metode vrednovanja troškova može utjecati na financijske pokazatelje. Kao što se vidi iz tablice, primjena PPC i FIFO metode obračuna utroška zaliha sirovina i materijala rezultira nejednakim iznosima financijskih pokazatelja. Najveći jaz prisutan je kod izračuna rentabilnosti vlastitog kapitala te dobiti po dionici. Razlike u izračunu svakog pojedinog pokazatelja su benigne, odnosno nedovoljno izražene da bi se poduzeće okarakteriziralo kao uspješnije ili manje uspješno. Upravo zbog toga može se zaključiti kako promjena obračuna troškova zaliha utječe kratkoročno na financijski rezultat, ali ne i na uspješnost poslovanja poduzeća.

⁷² Žager, K. et al. (2017) *Analiza financijskih izvještaja: načela – postupci – slučajevi*. Zagreb: Ekonomski fakultet, str. 54.

6.2. Trošak amortizacije

Poduzeće Kraš, kao i druga proizvodna poduzeća, posjeduje mnogo imovine čija ekonomska korist s vremenom opada te podliježe amortizaciji. Prilikom obračuna troška amortizacije Kraš koristi linearnu metodu obračuna. U sljedećoj tablici prikazan je procijenjeni korisni vijek trajanja imovine u vlasništvu poduzeća Kraš od 2015. do 2018. godine. Korisni vijek trajanja imovine nije se mijenjao tijekom promatranog razdoblja.

Tablica 18 - Procijenjeni korisni vijek trajanja pojedine imovine

| Opis | 2015. | 2016. | 2017. | 2018. |
|----------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Građevinski objekti | 10 – 66 godina | 10 – 66 godina | 10 – 66 godina | 10 – 66 godina |
| Postrojenja i oprema | 4 – 10 godina | 4 – 10 godina | 4 – 10 godina | 4 – 10 godina |
| Transportna sredstva | 4 – 10 godina | 4 – 10 godina | 4 – 10 godina | 4 – 10 godina |

Izvor: izrada autora prema: Godišnji financijski izvještaji Kraš d.d. [online] RGFI Public posting - Financijska agencija. Dostupno na: <https://www.fina.hr/javna-objava> [5.3.2020.]

U nastavku slijedi primjer koji prikazuje kako izračunati amortizirajući iznos primjenom pojedine metode obračuna amortizacije. Isto tako cilj je utvrditi kojom se metodom vrednovanja troška amortizacije kratkoročno dolazi do najvišeg financijskog rezultata te imaju li vremenske metode obračuna amortizacije dugoročni utjecaj na dobit poduzeća.

Primjer 2. Kraš nabavlja stroj od društva „X“ u 2015. godini. Nabavna vrijednost plus svi ovisni troškovi nabave i montaže stroja iznose 1.000.000 kn. Stroj je predan u uporabu 1.1.2015. godine. Pretpostavimo da je procijenjeni korisni vijek trajanja stroja 4 godine.

Izračun stope i iznosa amortizacije primjenom linearne metode obračuna:

- Godišnji stopa amortizacije = $100\% / 4 = 25\%$
- Godišnji iznos amortizacije = $1.000.000 \text{ kn} * 25\% = 250.000 \text{ kn}$

Izračun iznosa amortizacije primjenom degresivne metode obračuna:⁷³

$$\text{➤ } Am(n) = \frac{NV}{v} + \frac{(v + 1 - 2n) * r}{2}$$

Gdje je:

Am(n) = svota amortizacije za n-tu godinu

NV = nabavna vrijednost

v = korisni vijek trajanja sredstva

n = godina u korisnom vijeku trajanja sredstva za koje se računa amortizacija

r = stalna razlika između visine amortizacijske stope po godinama

$$\text{➤ } Am(1) = \frac{1.000.000}{4} + \frac{(4 + 1 - 2 * 1) * 100.000}{2} = 400.000 \text{ kn}$$

⁷³ Belak, V. et al. (2006) Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Zagreb: RRif plus, str. 667.

$$\begin{aligned} \text{➤ } Am(2) &= \frac{1.000.000}{4} + \frac{(4 + 1 - 2 * 2) * 100.000}{2} = 300.000 \text{ kn} \\ \text{➤ } Am(3) &= \frac{1.000.000}{4} + \frac{(4 + 1 - 2 * 3) * 100.000}{2} = 200.000 \text{ kn} \\ \text{➤ } Am(4) &= \frac{1.000.000}{4} + \frac{(4 + 1 - 2 * 4) * 100.000}{2} = 100.000 \text{ kn} \end{aligned}$$

Degresivnom metodom obračuna troška amortizacije, iznos i stopa amortizacije smanjuju se iz godine u godinu za jednake iznose. Progresivnom metodom iznos i stopa amortizacije povećavaju se iz godine u godinu za jednake iznose. Kako su degresivna i progresivna metoda obračuna troška međusobno suprotne, iznos amortizacije primjenom progresivne metode u posljednjoj godini vijeka trajanja sredstva bit će jednak iznosu amortizacije dobivenim degresivnom metodom obračuna u prvoj godini. U tablici 19. nalaze se izračunati iznosi amortizacije za svaku godinu, dok je u tablici 20. prikazan utjecaj svake pojedine vremenske metode amortizacije na dobit Kraša u 2018. godini.

Tablica 19 - Obračun amortizacije primjenom vremenskih metoda obračuna

| G. | Linearna metoda | | | Degresivna metoda | | | Progresivna metoda | | |
|----|-----------------|--------------|------------------|-------------------|--------------|------------------|--------------------|--------------|------------------|
| | % | Iznos amort. | Sadašnja vrijed. | % | Iznos amort. | Sadašnja vrijed. | % | Iznos amort. | Sadašnja vrijed. |
| 1 | 25 | 250.000 | 750.000 | 40 | 400.000 | 600.000 | 10 | 100.000 | 900.000 |
| 2 | 25 | 250.000 | 500.000 | 30 | 300.000 | 300.000 | 20 | 200.000 | 700.000 |
| 3 | 25 | 250.000 | 250.000 | 20 | 200.000 | 100.000 | 30 | 300.000 | 400.000 |
| 4 | 25 | 250.000 | 0 | 10 | 100.000 | 0 | 40 | 400.000 | 0 |
| Uk | 100 | 1.000.000 | | | 1.000.000 | | 100 | 1.000.000 | |

Izvor: izrada autora

Tablica 20 - Utjecaj metode vrednovanja amortizacije na dobit u kratkom roku

| Rd.br. | Pozicija | Linearna | Degresivna | Progresivna |
|--------|--------------------------|---------------|---------------|---------------|
| I | Poslovni prihodi | 1.022.113.000 | 1.022.113.000 | 1.022.113.000 |
| II | Poslovni rashodi | 957.374.000 | 957.224.000 | 957.524.000 |
| II a | Trošak amortizacije | 250.000 | 100.000 | 400.000 |
| II b | Ostali poslovni rashodi | 957.124.000 | 957.124.000 | 957.124.000 |
| III | Financijski prihodi | 6.203.000 | 6.203.000 | 6.203.000 |
| IV | Financijski rashodi | 8.620.000 | 8.620.000 | 8.620.000 |
| V | Ukupni prihodi | 1.028.316.000 | 1.028.316.000 | 1.028.316.000 |
| VI | Ukupni rashodi | 965.994.000 | 965.844.000 | 966.144.000 |
| VII | Dobit prije oporezivanja | 62.322.000 | 62.472.000 | 62.172.000 |
| VIII | Porez na dobit | 11.217.960 | 11.244.960 | 11.190.960 |
| IX | Dobit tekuće godine | 51.104.040 | 51.227.040 | 50.981.040 |

Izvor: izrada autora

U posljednjoj godini od ukupnog vijeka upotrebe stroja, iznos amortizacije doseže najveću vrijednost primjenom progresivne metode obračuna. Prema tome, ukupni financijski rezultat

najmanji je primjenom te metode obračuna zbog izdašnjih rashoda uzrokovanih većim iznosom amortizacije. Degresivna metoda obračuna dovodi do najvišeg financijskog rezultata u zadnje promatranoj godini ukupnog vijeka trajanja stroja zbog najniže stope i iznosa amortizacije u tom razdoblju. Temeljem svega navedenog i prethodno prikazanog može se zaključiti kako odabir vremenske metode obračuna bitno utječe na tekuću dobit poduzeća u kratkom roku.

U nastavku je prikazano ima li njihov odabir efekt na dobit ukoliko se ona promatra kroz duže vremensko razdoblje. Promatrani su iznosi u računu dobiti i gubitka tijekom četiri uzastopne godine. Promatranje se vrši kroz razbolje od četiri godine iz razloga što korisni vijek upotrebe stroja iz primjera iznosi četiri godine. Pretpostavimo da su sve stavke računa dobiti i gubitka kroz četiri godine jednake iznosima iz 2018. godine. Na taj način može se uočiti utječu li vremenske metode obračuna troška amortizacije na ukupnu dobit ostvarenu kroz sve četiri promatrane godine.

Tablica 21 - Utjecaj metode vrednovanja amortizacije na dobit u dugom roku

| Rd.br. | Pozicija | Linearna | Degresivna | Progresivna |
|--------|--------------------------|---------------|---------------|---------------|
| I | Poslovni prihodi | 4.088.452.000 | 4.088.452.000 | 4.088.452.000 |
| II | Poslovni rashodi | 3.829.496.000 | 3.829.496.000 | 3.829.496.000 |
| II a | Trošak amortizacije | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 |
| II b | Ostali poslovni rashodi | 3.828.496.000 | 3.828.496.000 | 3.828.496.000 |
| III | Financijski prihodi | 24.812.000 | 24.812.000 | 24.812.000 |
| IV | financijski rashodi | 34.480.000 | 34.480.000 | 34.480.000 |
| V | Ukupni prihodi | 4.113.264.000 | 4.113.264.000 | 4.113.264.000 |
| VI | Ukupni rashodi | 3.863.976.000 | 3.863.976.000 | 3.863.976.000 |
| VII | Dobit prije oporezivanja | 249.288.000 | 249.288.000 | 249.288.000 |
| VIII | Porez na dobit | 44.871.840 | 44.871.840 | 44.871.840 |
| IX | Dobit tekuće godine | 204.416.160 | 204.416.160 | 204.416.160 |

Izvor: izrada autora

Iako kratkoročno odabir određene metode vrednovanja troška amortizacije bitno utječe na financijski rezultat, u dugom roku to nije slučaj. Kada se svi obračunati iznosi troškova amortizacije u svakoj promatranoj godini zbroje u konačnici daju jednak iznos amortizacije. Stoga, bez obzira na metodu obračuna troška amortizacije, ukupan iznos koji je potrebno amortizirati tijekom ukupnog vijeka upotrebe se ne mijenja. Upravo zbog toga u dugom roku on neutralno djeluje na financijski rezultat, odnosno nema nikakav utjecaj na dobit poduzeća, što je potvrđeno dobivenim iznosima u tablici 21.

S obzirom da je utvrđeno kako se primjenom različitih vremenskih metoda vrednovanja troška amortizacije može utjecati na financijski rezultat u kratkom roku, potrebno je utvrditi može li se utjecati i na uspješnost poslovanja poduzeća. Pritom su korišteni financijski pokazatelji uspješnosti identični financijskim pokazateljima primijenjenim u dijelu poglavlja o troškovima zaliha. Financijski pokazatelji izračunati su pomoću financijskih podataka iz 2018. godine. Određene stavke računa dobiti i gubitka korigirane su u skladu s iznosom troška amortizacije dobivenog u drugom primjeru ovog poglavlja.

- Ukupni prihodi = 1.028.316.000 kn
- Ukupna imovina = 1.215.271.000
- Rashodi od kamata = 7.849.000 kn
- Kapital = 728.099.000 kn
- Broj dionica = 1.373.62

Tablica 22 - Utjecaj metoda vrednovanja troška amortizacije na uspješnost poslovanja

| Financijski pokazatelj | Formule | Linearna | Degresivna | Progresivna |
|-----------------------------------|-----------------|----------|------------|-------------|
| Ekonomičnost ukupnog poslovanja | UP/UR | 1,0645 | 1,0647 | 1,0644 |
| Ekonomičnost poslovnih aktivnosti | PP/RP | 1,0676 | 1,0678 | 1,0675 |
| Neto marža profita | (ND+kam)/UP | 5,73% | 5,74% | 5,72% |
| Neto rentabilnost imovine | (ND+kam)/UI | 4,85% | 4,86% | 4,84% |
| Rentabilnost vlastitog kapitala | ND/KAPITAL | 7,02% | 7,04% | 7,00% |
| Dobit po dionici (EPS) | ND/broj dionica | 37,20 | 37,29 | 37,11 |

Izvor: izrada autora

U 2018. godini koja je istovremeno i posljednja godina prije isteka vijeka upotrebe stroja iz primjera, vidljivo je kako bi primjenom degresivne metode obračuna amortizacije Kraš postigao najvišu ekonomičnost poslovanja u odnosu na primjenu druge dvije metode. Ostvarivanje najniže ekonomičnosti poslovanja moguće je primjenom progresivne metode obračuna. Navedeno vrijedi i za sve ostale pokazatelje. Naime, ukoliko bi Kraš koristio degresivnu metodu vrednovanja troška amortizacije u posljednjoj godini vijeka upotrebe imovine koja se amortizira Kraš bi ostvario najvišu ekonomičnost, najvišu razinu povrata na uloženu imovinu i prihode, najviši prinos za vlasnike vlastitog kapitala te najvišu dobit po dionici. Isto tako ukoliko bi koristio progresivnu metodu ostvario bi rezultate koji ukazuju na ostvarenje najniže uspješnosti poslovanja. Prethodno potvrđuje kako se primjenom vremenskih metoda vrednovanja troška amortizacije dolazi do nejednakih financijskih pokazatelja uspješnosti. Međutim, njihova razlika je toliko malena da se u konačnici može zaključiti kako različite metode obračuna nemaju utjecaja na uspješnost poslovanja poduzeća.

6.3. Trošak rezerviranja

Rezerviranja su troškovi koje poduzeće priznaje kao rashod. Uzrokovani su prošlim događajima koji iziskuju veliku vjerojatnost nastanka obveze u sadašnjem i budućem razdoblju. Računovodstvo rezerviranja vrlo je značajno iz sljedeća dva razloga. Prvi razlog je što su rezerviranja i njihove promjene često značajne za financijski položaj i uspjeh subjekta. Drugi razlog je što u računovodstvenim standardima postoji vrlo malo uputa o njihovu obračunavanju i objavljivanju. Posljedica navedenog može biti obračunavanje rezerviranja na različite načine od strane poduzeća.⁷⁴ Upravo zbog toga, moguće je vršenje manipulacije financijskim podacima od strane rukovodstva poduzeća primjenom računovodstvenih politika na području rezerviranja.

Općenito, u troškove rezerviranja moguće je priznati troškove otpremnina, troškove po započetim sudskim sporovima, troškove u jamstvenim rokovima, rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava i druge troškove. U nastavku je prikazano kako način tretiranja troškova rezerviranja utječe na financijski rezultat poduzeća. Unutar četvrtog poglavlja već je objašnjeno kako trošak rezerviranja u garantnim rokovima utječe na bruto dobit poduzeća. S obzirom da poduzeće Kraš ne proizvodi i ne prodaje proizvode za koje se izdaje jamstvo, Kraš u svojim financijskim izvještajima nema rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima. Formiranje rezerviranja Kraša odnose se na rezerviranja za troškove otpremnina i jubilarnih nagrada.

Primjer 3. U poduzeću Kraš zaposleno je oko 1.600 zaposlenika 2018. godine. Zbog promjena u organizacijskog strukturi, modifikaciji poslovanja te drugih poslovno uvjetovanih razloga poduzeće Kraš planira otkazivanje Ugovora o radu određenom broju radnika u idućem razdoblju, odnosno u 2019. Menadžment Kraša mora procijeniti iznos troškova za otpremnine. S obzirom da je jedan od parametara koji određuje visinu otpremnine neto plaća, upravo će neto plaća biti baza za izračun iznosa ukupne otpremnine. Prema računu dobiti i gubitka, zaokružena ukupna neto plaća zaposlenika u 2018. godini iznosi 172.453.000 kn. Planira se otpuštanje oko 200 radnika s prosječnom otpremninom od 10.000 kn po radniku.

Menadžment je procijenio trošak za otpremnine, tj. trošak rezerviranja na:

- 1% ukupne neto plaće i
- 1,5% ukupne neto plaće.

⁷⁴ Baričević, E. i Kožul, M. (1997) Računovodstvo rezerviranja i vremenskih razgraničenja. Zagreb: Dopika d.o.o., str. 115.

Tablica 23 - Utjecaj troška rezerviranja na tekuću dobit poduzeća

| Rd.br. | Pozicija | 1% neto plaće | 1,5% neto plaće |
|--------|--------------------------|---------------|-----------------|
| I | Poslovni prihodi | 1.022.113.000 | 1.022.113.000 |
| II | Poslovni rashodi | 958.848.530 | 959.710.795 |
| II a | Trošak rezerviranja | 1.724.530 | 2.586.795 |
| II b | Ostali poslovni rashodi | 957.124.000 | 957.124.000 |
| III | Financijski prihodi | 6.203.000 | 6.203.000 |
| IV | Financijski rashodi | 8.620.000 | 8.620.000 |
| V | Ukupni prihodi | 1.028.316.000 | 1.028.316.000 |
| VI | Ukupni rashodi | 967.468.530 | 968.330.795 |
| VII | Dobit prije oporezivanja | 60.847.470 | 59.985.205 |
| VIII | Porez na dobit | 10.952.545 | 10.797.337 |
| IX | Dobit tekuće godine | 49.894.925 | 49.187.868 |

Izvor: izrada autora

Ako Kraš procijeni da su u idućem obračunskom razdoblju za isplatu otpremnina potrebna novčana sredstva koja iznose 1% ukupne neto plaće zaposlenika, trošak rezerviranja iznosit će 1.724.530 kn. Ukoliko menadžment procijeni kako su za isplatu otpremnina u idućem razdoblju potrebna novčana sredstva u iznosu od 1,5% ukupne neto plaće zaposlenika, trošak rezerviranja iznosit će 2.586.795 kn. Trošak rezerviranja za otpremnine u drugom slučaju, veći je od troška rezerviranja u prvom slučaju za 50%. Povećanjem iznosa troška rezerviranja povećava se i stavka poslovni rashodi te ukupni poslovni rashodi. Povećanje rashoda umanjuje bruto dobit, odnosno poreznu osnovicu na koju se plaća porez na dobit, što u konačnici dovodi do smanjenja neto dobiti u tekućem razdoblju. Suprotno tome, ukoliko rukovodstvo predvidi manji iznos troška rezerviranja, u ovom slučaju iznos od 1% neto plaće, poslovni i ukupni rashodi će biti manji. Manji poslovni i ukupni rashodi uzrokovat će veću poreznu osnovicu poreza na dobit te veću neto dobit poduzeća. Prema tome rukovodstvo kroz računovodstvo rezerviranja može izmijeniti financijski rezultat poduzeća u tekućem razdoblju. Dobit poduzeća u prvom slučaju gdje se u trošak rezerviranja uzima 1% ukupne neto plaće, veća je za 707.057 kn u apsolutom iznosu od dobiti poduzeća u drugom slučaju. Drugim riječima, ukoliko se poduzeće Kraš odluči na prvi scenarij troškovi rezerviranja će biti manji, međutim dobit poduzeća u tekućem razdoblju će biti veća za 1,14% u odnosu na dobit dobivenu ako se primijeni drugi scenarij.

Sumirajući naprijed navedeno može se zaključiti kako Kraš može uvećati odnosno umanjiti poreznu osnovicu te ukupan financijski rezultat kroz područje rezerviranja. Ukoliko je cilj menadžmenta uvećati dobit tekućeg razdoblja uključit će što manje troškova u rezerviranja. Isto tako, ukoliko poduzeće teži ka prikazu smanjenja dobiti u tekućem razdoblju veći iznos

troškova priznat će u troškove rezerviranja. Međutim već u idućem obračunskom razdoblju poduzeće će morati sve troškove nastale na osnovi rezerviranja knjižiti na prihode. Isto tako svi oni troškove koji nisu nastali ali su uključeni u troškove rezerviranja u prethodnom razdoblju, prilikom isteka rezerviranja potrebno ih je ukinuti te prihodovati. Stoga, u 2019. godini, povećanjem prihoda zbog ukidanja rezerviranja, uvećat će se porezna osnovica te porez na dobit poduzeća. Prema tome, način upravljanja troškovima rezerviranja može bitno utjecati na financijski rezultat poduzeća u kratkom roku. Međutim, promatrajući dugi rok, rezerviranja imaju neutralan učinak na dobit poduzeća.

S obzirom da računovodstvo rezerviranja bitno utječe na financijski rezultat poduzeća u tekućem razdoblju u kojem se rezerviranja priznaju kao rashodi, potrebno je prikazati utječe li to i na uspješnost poslovanja Kraša. Financijski pokazatelji izračunati su pomoću podataka računa dobiti i gubitka iz 2018. godine korigirani u skladu s iznosom troška rezerviranja iz prethodnog primjera.

Tablica 24 - Utjecaj troška rezerviranja na uspješnost poslovanja poduzeća

| Financijski pokazatelji | Formule | 1% neto plaće | 1,5% neto plaće |
|-----------------------------------|-----------------|---------------|-----------------|
| Ekonomičnost ukupnog poslovanja | UP/UR | 1,0629 | 1,0619 |
| Ekonomičnost poslovnih aktivnosti | PP/RP | 1,0660 | 1,0650 |
| Neto marža profita | (ND+kam)/UP | 5,62% | 5,55% |
| Neto rentabilnost imovine | (ND+kam)/UI | 4,75% | 4,69% |
| Rentabilnost vlastitog kapitala | ND/KAPITAL | 6,85% | 6,76% |
| Dobit po dionici (EPS) | ND/broj dionica | 36,324 | 35,809 |

Izvor: izrada autora

Ukoliko se poduzeće Kraš prilikom formiranja troškova rezerviranja za otpremnine zaposlenika odluči na prvi scenarij u kojem je trošak rezerviranja manji, financijski pokazatelji ukazivat će na uspješnije poslovanje u odnosu na pokazatelje izračunate na temelju podataka iz drugog scenarija. Ekonomičnost poslovanja u prvom scenariju veća je za 0,09% u odnosu na ekonomičnost u drugom scenariju. Isto tako pokazatelji profitabilnosti veći su u prvom scenariju za 1,24%. Viši troškovi rezerviranja ukazuju na nižu uspješnost poslovanja u tekućem razdoblju. U idućem obračunskom razdoblju, odnosno u 2019. godini kada dolazi do prihodovanja troška rezerviranja zbog njegova isteka, financijski pokazatelji ukazivali bi na uspješnije poslovanje u odnosu na 2018. Međutim, ako promatramo duži rok, odnosno razdoblje od priznavanja troškova rezerviranja do njegova ukidanja, može se zaključiti kako oni nemaju utjecaj na financijski rezultat i uspješnost poslovanja Kraša.

7. ZAKLJUČAK

Troškovi predstavljaju utrošak sirovina, materijala, ljudskog rada i drugih proizvodnih faktora izraženih u novčanoj vrijednosti, prilikom stvaranja svake dodatne jedinice proizvoda ili usluga. Potrebno ih je pratiti, kontrolirati te njima upravljati radi postizanja postavljenih ciljeva u poduzeću. Troškovi u proizvodnom sektoru razlikuju se od troškova koji se pojavljuju unutar poduzeća drugih djelatnosti. Razlika proizlazi iz kompleksnosti samih troškova, njihova praćenja i vrednovanja. Naime, troškovi u proizvodnom sektoru su složeniji te je njihovo praćenje i vrednovanje kompleksnije. Jedan od troška koji nastaje prilikom proizvodnje u proizvodnom poduzeću je trošak sirovina i materijala. Riječ je o trošku specifičnom za proizvodna poduzeća. U proizvodnom poduzeću Kraš, gotovo polovina ukupnih poslovnih troškova odnosi se upravo na ovu skupinu troška. Troškove sirovina i materijala moguće je vrednovati pomoću različitih metoda. Najzastupljenija metoda vrednovanja utroška sirovina i materijala je metoda prosječnih cijena. Upravo tu metodu i Kraš koristi prilikom vrednovanja troškova sirovina. Prilikom proizvodnje koriste se brojni strojevi. Budući da strojevi imaju određeni vijek trajanja njihova vrijednost opada iz godine u godinu. Stoga je potrebno obračunavati troškove amortizacije svakog pojedinog stroja unutar proizvodnog poduzeća. Do danas je osmišljeno više metoda obračuna troška amortizacije, no samo je jedna od njih zakonski propisana. Riječ je linearnoj metodi vrednovanja troška amortizacije. Kao i u svakom poduzeću, tako i u onom proizvodnog tipa, potrebno je obračunavati troškove zaposlenika. Isto tako, u poduzeću se pojavljuju i troškovi rezerviranja koji mogu bitno utjecati na financijski rezultat poduzeća u kratkom roku. Ovim troškom moguće je vršenje manipulacije nad financijskim rezultatima u najvećoj mjeri zbog toga što njegova primjena nije posve definirana. Isto tako korištenje različitih metoda obračuna troškova sirovina i materijala te troška amortizacije u velikoj mjeri utječe na rashode poduzeća. Samim tim korištenjem određene metode vrednovanja ovih troškova mogu se postići željeni rezultati glede ostvarene dobiti. Međutim, njihov utjecaj je kratkoročan. Navedeno dovodi do željenih financijskih podataka prikazanih u financijskim izvještajima koji mogu privući investitore i dioničare. Iako bitno utječu na dobit, utjecaj na razinu uspješnosti poslovanja je beznačajan. U konačnici može se zaključiti kako u kratkom roku metode vrednovanja troškova u proizvodnom sektoru bitno utječu na financijski rezultat poduzeća, a nešto manje na uspješnost poslovanja. Dok je u dugom roku njihov utjecaj na financijski rezultat i uspješnost poslovanja posve neutralan.

Popis literature

1. Baica, Z. (2012) Računovodstvo dugoročnog rezerviranja za troškove i rizike (online). Dostupno: http://actarius.hr/act/knjigovodstvo/lib/exe/fetch.php?id=racunovodstvo_dugorocnog_rezerviranja_za_troskove_i_rizike_25.10.2012&cache=cache&media=rezerviranja.pdf.
2. Belak, V. (1995.) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRif Plus.
3. Belak, V. (2001) Osnove profesionalnog računovodstva. Split: Veleučilište u Splitu.
4. Belak, V. (2012) Osnove suvremenog računovodstva. BELAK EXCELLENS d.o.o.
5. Belak, V. et al. (2009.) Računovodstvo proizvodnje: II. dopunjeno izdanje, Zagreb: Rrif.
6. Baričević, E. i Kožul, M. (1997) Računovodstvo rezerviranja i vremenskih razgraničenja. Zagreb: Dopika d.o.o.
7. Belak, V. et al. (2006) Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Zagreb: RRif Plus.
8. Bulić, D. et al. (2019) Godišnje izvješće 2018. [online]. Zagreb: KRAŠ prehrambena industrija d.d. Dostupno na: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/86/Kras-godisnje-izvjesce-za-2018.godinu.pdf>.
9. Cirkveni Filipović, T. et al. (2016) *Hrvatski računovodstveni sustav: HSFI, MRS, MSFI, tumačenja I ZOR s komentarom (službeni i pročišćeni tekstovi za Hrvatsku)*. Zagreb: RRif plus d.o.o.
10. Godišnji financijski izvještaji Kraš d.d. [online]. RGFI Public posting - Financijska agencija. Dostupno na: <https://www.fina.hr/javna-objava>.
11. Hrvatska enciklopedija [online]. Zagreb: Leksikografski zavod Miroslav Krleža. Dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/>.
12. KRAŠ prehrambena industrija d.d. [online]. Dostupno na: <https://www.kras.hr/hr/o-nama/o-nama/kras-grupa>.
13. Lanen, N. W. et al. (2008) Fundamentals of cost accounting. Boston: McGraw-Hill, Irwin.
14. Milić, I. Z. et al. (2018) Prodaja i proizvodnja industrijskih proizvoda (PRODCOM) u 2017 (online). Zagreb: DZS. Dostupno na: https://www.dzs.hr/Hrv_Eng/publication/2018/02-01-05_01_2018.htm.
15. Narodne novine (2020) *Zakon o porezu na dobit*. Zagreb: Narodne novine d.d. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>.
16. Narodne novine (2020) *Zakon o porezu na dohodak*. Zagreb: Narodne novine d.d. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/85/Zakon-o-porezu-na-dohodak>.

17. Narodne novine (2020) *Zakon o računovodstvu*. Zagreb: Narodne novine d.d. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu>.
18. Narodne novine (2020) *Zakon o radu*. Zagreb: Narodne novine d.d. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/307/Zakon-o-radu>.
19. Perčević, H. (2006) Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske [online]. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/8481>.
20. Prehrambena industrija [online] Zagreb: Ministarstvo gospodarstva, poduzetništva i obrta RH. Dostupno na: <http://investcroatia.gov.hr/sektori/prehrambena-industrija/>.
21. Ravlić, P. et al. (1995) *Ekonomika poduzeća*. Split: Ekonomski fakultet.
22. Santini, I. (2006) *Troškovi u poslovnom odlučivanju*. Zagreb: HIBIS: Centar za ekonomski consulting.
23. Štahan, M. et al. (2018) *Financije i računovodstvo: Sastavljanje RDG-a za 2018* [online]. Zagreb: TEB-poslovno savjetovanje. Dostupno na: <https://www.teb.hr/media/17270/26-stahan-slovinac-rdg.pdf>.
24. Štahan, M. et al. (2010) *Računovodstvo trgovačkih društava: prema HSF1 i MSFI*. Zagreb: TEB-poslovno savjetovanje.
25. Zaloker, D. (2018.) *Financije i računovodstvo, porezi i doprinosi: Obračun amortizacije* [online]. TEB poslovno savjetovanje. Dostupno na: <https://www.teb.hr/novosti/2018/obracun-amortizacije/>.
26. Žager, K. et al. (2017) *Analiza financijskih izvještaja: načela – postupci – slučajevi*. Zagreb: Ekonomski fakultet.
27. Žugaj, M. (1979) *Metode analize i sinteze: s osvrtom na organizaciju proizvodnje* [online]. Varaždin: Fakultet organizacije i informatike. Dostupno: <https://hrcak.srce.hr/81266>.

Popis tablica

| | |
|--|----|
| Tablica 1 - Prednosti i nedostaci primjene FIFO i PPC metode | 21 |
| Tablica 2 - Obračun troškova zaliha sirovina i materijala po FIFO metodi | 22 |
| Tablica 3 - Obračun troškova zaliha sirovina i materijala po PPC metodi..... | 23 |
| Tablica 4 - Utvrđivanje vrijednosti troška amortizacije | 27 |
| Tablica 5 - Utvrđivanje vrijednosti troška plaće zaposlenika | 32 |
| Tablica 6 - Osnovni podaci i pokazatelji o poslovanju | 34 |
| Tablica 7 - Troškovi poslovanja poduzeća Kraš d.d | 37 |
| Tablica 8 - Trend kretanja troškova poduzeća Kraš..... | 41 |
| Tablica 9 - Trend kretanja materijalnih troškova | 42 |
| Tablica 10 - Trend kretanja troškova usluga..... | 43 |
| Tablica 11 - Trend kretanja troškova osoblja..... | 44 |
| Tablica 12 - Trend kretanja ostalih troškova poslovanja | 44 |
| Tablica 13 - Obračun troškova zaliha kakao sirovina po FIFO metodi | 46 |
| Tablica 14 - Obračun troškova zaliha kakao sirovina po PPC metodi..... | 47 |
| Tablica 15 - Utjecaj metode obračuna troškova na financijski rezultat poduzeća Kraš..... | 47 |
| Tablica 16 - Utjecaj metode obračuna troškova na financijski rezultat poduzeća Kraš..... | 48 |
| Tablica 17 - Utjecaj metoda vrednovanja troškova zaliha na uspješnost poslovanja | 49 |
| Tablica 18 - Procijenjeni korisni vijek trajanja pojedine imovine | 50 |
| Tablica 19 - Obračun amortizacije primjenom vremenskih metoda obračuna | 51 |
| Tablica 20 - Utjecaj metode vrednovanja amortizacije na dobit u kratkom roku | 51 |
| Tablica 21 - Utjecaj metode vrednovanja amortizacije na dobit u dugom roku | 52 |
| Tablica 22 - Utjecaj metoda vrednovanja troška amortizacije na uspješnost poslovanja | 53 |
| Tablica 23 - Utjecaj troška rezerviranja na tekuću dobit poduzeća | 55 |
| Tablica 24 - Utjecaj troška rezerviranja na uspješnost poslovanja poduzeća..... | 56 |

Popis grafikona

| | |
|--|----|
| Grafikon 1 - Postotak upotrebe metoda obračuna materijala u proizvodnom sektoru | 16 |
| Grafikon 2 - Metode obračuna amortizacije u prvoj i posljednjoj godini obračuna | 27 |
| Grafikon 3 - Ostvarena prodaja s obzirom na tržište..... | 35 |
| Grafikon 4 - Proizvodnja Kraš grupe u tonama | 36 |
| Grafikon 5 - Troškovi poslovanja poduzeća Kraš u razdoblju između 2014-2018 godine | 38 |
| Grafikon 6 - Struktura troškova usluga u 2018.godini | 39 |
| Grafikon 7 - Struktura ostalih troškova poslovanja u 2018.godini | 40 |

Popis slika

| | |
|--|----|
| Slika 1 - Klasifikacija troškova | 11 |
| Slika 2 - Podjela troškova prema mogućnosti kontrole | 13 |
| Slika 3 - Klasifikacija troškova prema svrsi donošenja specifičnih menadžerskih odluka | 14 |

Životopis

Marijana Špehar rođena je 20. lipnja 1995. godine u Zagrebu. U rujnu 2010. godine započela je svoje srednjoškolsko obrazovanje u X. Gimnaziji „Ivan Supek“, koja se nalazi u Ul. Vjekoslava Klaića 7 u Zagrebu. Srednju školu završila je u lipnju 2014. godine. Marijana Špehar nastavlja svoje obrazovanje upisom studija Poslovne ekonomije na Ekonomskom fakultetu u Zagrebu u rujnu 2014. godine. U rujnu 2018. godine stječe status sveučilišne prvostupnice (baccalaurea) ekonomije; unic. bacc. oec. pisanjem završnog rada iz kolegija Javne financije pod nazivom „Financijska analiza Hrvatske elektroprivrede“. U istoj godini nastavlja studij na smjeru Računovodstvo i revizija. U svibnju 2018. godine započinje sa studentskim radom u Sektoru izdavanja kartica u Erste Card Club-u d.o.o. U ožujku 2019. godine započinje sa studentskim radom u Erste&Steiermärkische bank d.d., u Sektoru naplate i upravljanja lošim plasmanima gdje radi do ožujka 2020. godine. Tijekom srednjoškolskog, a naročito fakultetskog obrazovanja stječe i usavršava komunikacijske, prezentacijske, organizacijske i digitalne vještine putem izrade brojnih projekata i radova na različitim kolegijima te suradnje s drugim kolegama i profesorima. Služi se engleskim (aktivno znanje) i španjolskim jezikom (pasivno znanje).