

# Računovodstveno praćenje troškova

---

**Morić, Antonela**

**Undergraduate thesis / Završni rad**

**2022**

*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:148:094694>

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

*Download date / Datum preuzimanja:* **2024-07-13**



*Repository / Repozitorij:*

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



**Sveučilište u Zagrebu**  
**Ekonomski fakultet**  
**Preddiplomski stručni studij**

# **RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA**

**ZAVRŠNI RAD**

Student: Antonela Morić

JMBAG: 0067609283

Mentor: Prof. dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky

Zagreb, rujan, 2022.

## IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je završni 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 izvora 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.

---

(potpis studenta/ice)

U Zagrebu, \_\_\_\_\_

# Sadržaj

<b>1. UVOD</b> .....	1
1.1. Predmet i cilj rada.....	1
1.2. Metodologija istraživanja i izvori podataka .....	1
1.3. Sadržaj i struktura rada .....	1
<b>2. POJMOVNO ODREĐENJE TROŠKOVA</b> .....	3
2.1. Terminologija vezana uz troškove.....	5
2.2. Zakonitosti troškova .....	6
<b>3. RAČUNOVODSTVENA PODJELA I VRSTE TROŠKOVA</b> .....	10
3.1. Troškovi prema prirodnim vrstama .....	13
3.2. Troškovi prema mjestima i nositeljima .....	18
3.3. Troškovi prema dinamici poslovanja .....	19
3.4. Troškovi prema načinu raspoređivanja na učinke .....	21
3.5. Troškovi prema položaju u financijskim izvještajima.....	22
<b>4. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA</b> .....	24
4.1. Način praćenja troškova .....	25
4.2. Praćenje troškova s aspekta različitih vrsta djelatnosti.....	27
4.2.1. Raspored troškova kod poslovnih subjekata koji obavljaju uslužne djelatnosti i trgovinu .....	29
4.2.2. Raspored troškova kod poslovnih subjekata koji se bave proizvodnjom .....	30
<b>5. ZAKLJUČAK</b> .....	34
<b>LITERATURA</b> .....	35
<b>POPIS GRAFOVA</b> .....	37
<b>POPIS SHEMA</b> .....	37

# **1.UVOD**

## **1.1. Predmet i cilj rada**

Predmet rada proizlazi iz jednog od najčešćih računovodstvenih elemenata; troška. Računovodstveni se troškovi mogu pratiti različitim metodama i načinima. Potrebno je raspoznati njihove vrste kako bi se kvalitetno i ispravno mogli pratiti u evidencijama. Tema rada okuplja vrlo važne klasifikacije vrsta troškova te njihove raznolike karakteristike te se dotiče analiza u kretanju troškova i međusobnih usporedbi. Cilj rada jest upoznati troškove od osnovne terminologije do ostalih konkretnih podjela troškova koje se koriste u suvremenom računovodstvu. Cilj je, također, spoznati shvaćanje različitih troškova s aspekta različitih vrsta djelatnosti.

## **1.2. Metodologija istraživanja i izvori podataka**

Istraživanje teme *Računovodstveno praćenje troškova* temelji se prikupljanju podataka iz područja troškova, odnosno rashoda te njima srodnih elemenata s kojima se povezuju. Metode koje se u radu koriste u svrhu prikazivanja analiza i podjela su grafovi i sheme te se istim putem želi objasniti i skicirati prikazani dio sadržaja. Izvori podataka preuzeti su iz knjiga sličnih naslova vezanih uz računovodstvo troškova te sa službenih internetskih stranica na kojima je moguće istražiti i prikupiti informacije na ovu temu.

## **1.3. Sadržaj i struktura rada**

Rad broji ukupno pet poglavlja. Nakon kratkog uvodnog dijela, u kojemu se čitatelja upoznaje sa predmetom rada i sadržajem te izvorima podataka, slijedi 2. poglavlje., *Pojmovno definiranje troška*, koji objašnjava pojmove važne za ostali dio sadržaja, kao i terminologiju te zakonitosti koje je potrebno poznavati u računovodstvu troškova. Poglavlje 3. je najsloženiji i dijeli se na ukupno pet podnaslova koji su raspoređeni prema vrstama troškova. Svaki od podnaslova denifinira točno određenu kategoriju računovodstvene vrste troška te se analiziraju njihove karakteristike i ponašanja. Poglavlje 4., *Računovodstveno praćenje troškova*, čiji je naslov ujedno i naslov ovog rada, objašnjava na koji se način troškovi u računovodstvu mogu pratiti. Praćenje troškova podrazumijeva strategije kojima računovođe i

menadžment kontroliraju, nadziru i vode troškove u poslovanju. U nastavku prozlaže dva podnaslova obzirom na različite aspekte vođenja poslovanja kod poduzeća koja se bave trgovinom i uslužnim djelatnostima te onih koji se bave proizvodnjom. Na kraju rada je zaključak, koji povezuje sve bitne sadržaje i činjenice te se iznose sažeta razmatranja na temelju pisanja i stečenih znanja. Istaknuti su subjektivni zaključci i razmišljanje autorice uz koje se formiraju temeljni segmenti rada.

## 2. POJMOVNO ODREĐENJE TROŠKOVA

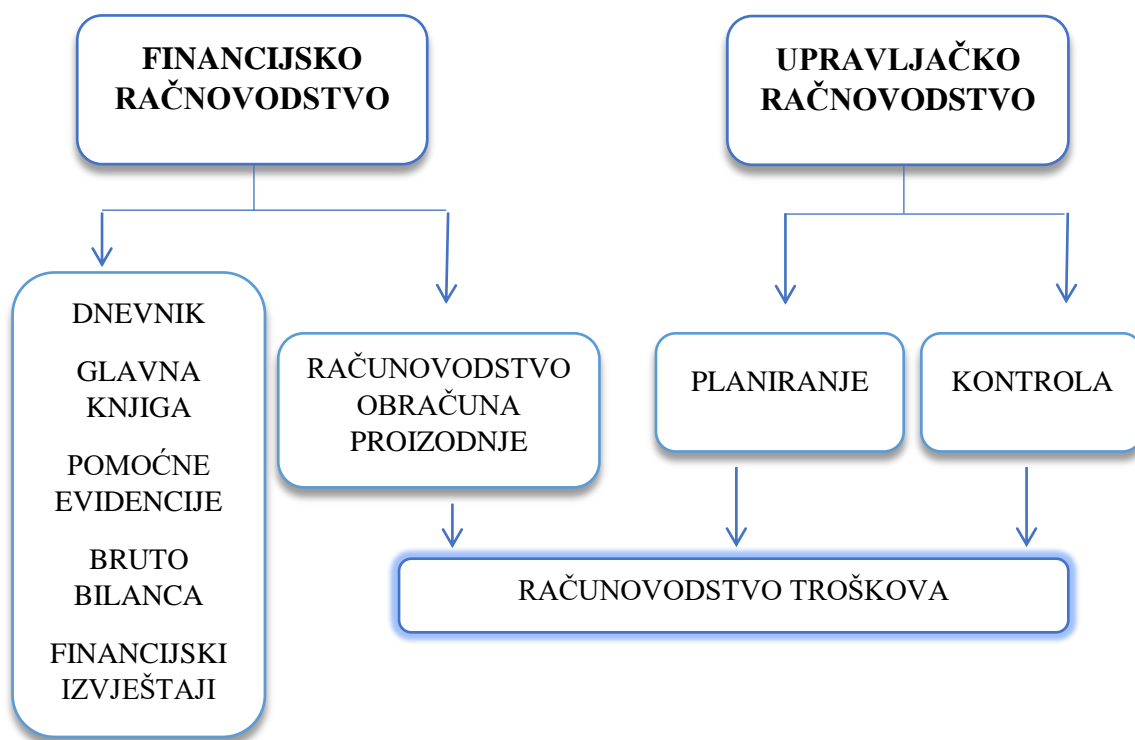
Trošak je jedan od osnovnih elemenata svakog poslovanja. Nastaje vrlo često i osnova je za pokretanje bilo kakvih promjena. Trošak predstavlja novčani izraz utroška, a najčešće nastaje kao rezultat ulaganja novca u poslovanju sa svrhom postizanja određenog cilja. Teorija troškova vrlo je važan aspekt mikroekonomije te trošak možemo nazvati temeljem računovodstva. „Trošak se najčešće pojavljuje u obliku utroška upotrijebljenih resursa u svrhu postizanja određenog cilja“ (Mikulandra V., I. 2017.) Evidencija troškova odvija se isključivo onda kada su nastali, a po nastajanju izdatka.

U poslovanju i računovodstvu trošak je novčana vrijednost koju je tvrtka potrošila kako bi nešto proizvela. U poduzeću trošak izražava iznos novca koji se troši na proizvodnju ili stvaranje dobra ili usluge. Trošak ne uključuje maržu koja ostvaruje dobit. Sa stajališta prodavača, trošak je iznos novca potrošen za proizvodnju proizvoda ili dobra. Kad bi prodavači prodavali svoju robu po istoj cijeni po kojoj košta proizvodnja, tada bi bili ravnopravni. To znači da ne bi izgubili novac na prodaji, ali ni njihova tvrtka ne bi ostvarila dobit. Stoga se trošak proizvoda sa stajališta kupca može nazvati cijenom. Ovo je iznos koji prodavatelj naplaćuje za proizvod, a uključuje i trošak izrade proizvoda i maržu koju je prodavač dodao kako bi ostvario profit. „U računovodstvu, pojam trošak odnosi se na novčanu vrijednost izdataka za usluge, zalihe, sirovine, radnu snagu, proizvode, opremu itd. Trošak je iznos koji se u knjigovodstvenim evidencijama evidentira kao rashod“ (Perčević, H.).

Često, prilikom izrade poslovnog plana nove tvrtke, organizatori izrađuju procjene troškova kako bi procijenili hoće li prihodi i koristi od predloženog poslovanja pokriti troškove, a ta se aktivnost naziva analiza troškova i koristi. Ako su troškovi podcijenjeni, to može rezultirati prekoračenjem troškova nakon što tvrtka započne s radom. To znači da su troškovi veći od prihoda, a tvrtka bi, u tom slučaju, izgubila novac. „U vrijeme prve industrijske revolucije, u periodu od 1750. do 1850, dolazi do prvog pojavljivanja računovodstva troškova, kada također dolazi do povijesnih promjena u načinu proizvodnje“ (Gulin, D., 2018.). U to se vrijeme najviše isticalo bilježenje odnosno mjerenje troškova koji su bili od izrazite važnosti za poslovanje poduzeća. „U drugoj industrijskoj revoluciji, koja je trajala od 1860. do 1940. godine, dolazi do još jače potrebe za računovodstvom u svrhu praćenja poslovanja, budući da se ručni način proizvodnje gotovo u potpunosti zamijenio strojnom proizvodnjom“ (Gulin, D., 2018.) Obzirom na veće količine i obujam proizvodnje, pojavila se potreba za računovođama, kako bi se redovito i planirano pratili svi događaji koji nastaju.

U počecima pojavljivanja, računovodstvo troškova se nije razlikovalo od računovodstva proizvodnje. Odnosno, najčešće se vezalo za proizvodnju i proizvodne učinke. S vremenom je primjena računovodstva troškova u potpunosti zaživjela iz razloga što je pružalo mogućnost kontrole, evidencije i planiranja troškova. Upravo tako je računovodstvo troškova postalo sastavni dio upravljačkog računovodstva. Prema tome, računovodstvo troškova možemo podijeliti na financijsko i upravljačko računovodstvo. „Dio financijskog računovodstva su dnevnik, glavna knjiga, pomoćne evidencije, bruto bilanca i financijski izvještaji te računovodstvo obračuna proizvodnje koje se povezuje sa računovodstvom troškova. Dok upravljačko računovodstvo čine dvije komponente, a to su planiranje i kontrola, koji također pripadaju i vežu se s računovodstvom troškova.“ (Perčević, H., 2013.). Shema 1. računovodstvo dijeli na financijsko i upravljačko. Nadalje, financijsko se računovodstvo dijeli na financijske instrumente kao što su dnevnik, glavna knjiga, pomoćne evidencije i bruto bilanca te na računovodstvo obračuna proizvodnje koje ulazi u računovodstvo troškova. „Upravljačko je računovodstvo podijeljeno na planiranje i kontrolu koji, također, ulaze u računovodstvo troškova tetaj segment u konačnici povezuje financijsko i upravljačko računovodstvo“ (Perčević, H., 2013.).

*Shema 1. Financijsko i upravljačko računovodstvo*



*Izvor: Izrada autorice prema Grupi autora (Žager, L., red.), Računovodstvo I Računovodstvo za neračunovođe, HZRFD, Zagreb*



## 2.1. Terminologija vezana uz troškove

Kako bi se mogao razumijeti sam pojam troška, potrebno je razlikovati pojmove utrošak, izdatak i rashod.“ Prema tome, utrošak se opisuje najčešće kao količina određene mjerne jedinice, odnosno koliko je nečega utrošeno u proizvodnom procesu, izdatak se odnosi na svaki odljev novca, a trošak je novčani izraz utroška“ (Pepur, P. 2016.). Izdatak ujedno smanjuje financijsku imovinu te u njega ubrajamo svaki oblik smanjenja sredstava s bankovnog računa. Primjer izdatka su svakodnevni odljevi novca u svrhu kupnje, plaćanja režija i slično. Rashod predstavlja suprotnost prihodu i oni su mnogo razvijeniji termin od samog pojma trošak.

Baza raspodjele troškova koristi se za mjerenje i kvantificiranje aktivnosti, kao što su korišteni strojni sati, potrošeni kilovatsati ili zauzeta kvadratura. Koristi se kao osnova za raspoređivanje troškova na jedan ili više nositelja troškova.

„Računovodstvo troškova omogućuje prikupljanje podataka iz različitih izvora, kao što su glavna knjiga, pomoćne knjige, proračuni i statističke informacije“ (Lajoš, Ž., 2001.). Na temelju istih se može analizirati, sažeti i procijeniti podatke o troškovima, tako da menadžment može donijeti najbolje moguće odluke za ažuriranje cijena, proračune, kontrolu troškova i tako dalje. Izvorni podaci koji se koriste za analizu troškova tretiraju se neovisno u računovodstvu troškova. Stoga ažuriranja ne utječu na izvorne podatke. Međutim, kada se prikupljaju podaci o troškovima iz raznih izvora, a posebno prilikom prijenosa glavnih konta iz glavne knjige kao elemente troška, dolazi do redundantnosti podataka, jer isti podaci postoje i u glavnoj knjizi i u računovodstvu troškova. Ova redundancija je potrebna jer se koristi financijsko upravljanje za vanjsko izvješćivanje i računovodstvo troškova za interno izvješćivanje.

„Troškovni elementi koriste se kao funkcija za praćenje i kategorizaciju troškova. Postoje dvije vrste troškovnih elemenata: primarni i sekundarni“ (Drljača, M., 2004.). Primarni troškovni elementi predstavljaju tijek troškova od financijskog računovodstva do troškovnog računovodstva. Struktura obično odgovara strukturi računa dobiti i gubitka u glavnoj knjizi gdje element troška može odgovarati glavnom računu. Ne moraju svi glavni računi biti predstavljeni kao elementi troškova, ovisno o poslovnim zahtjevima. „Sekundarni troškovni elementi predstavljaju interni tijek troškova jer se ti troškovi koriste samo u troškovnom računovodstvu“ (Drljača, M., 2004.). Koriste se u pravilima zbrajanja troškova za agregiranje troškova u smislene skupine koje se koriste u izračunu općih troškova.

## 2.2. Zakonitosti troškova

Ukupni se troškovi u računovodstvu klasificiraju na proizvodne i neproizvodne. „Proizvodni troškovi se sastoje od izravnih i općih proizvodnih troškova. Izravni troškovi su proporcionalno varijabilni troškovi, a opći se troškovi dijele na opće varijabilne i opće fiksne troškove“ (Perčević H., 2013). Svakoj troškovnoj stavci mogu se dodijeliti obilježja koja definiraju uključivanje troškova u različite skupine prema zadanim kriterijima razlikovanja (klasifikacije). Analiza varijabilnosti troška vrlo često može biti nejasna. Razlikovanje troškova na varijabilne i fiksne moguće je definirati ovisno o tome je li razvoj ispitivane varijable ovisne o stavkama troška ovisan o razvoju skupa varijabli neovisnih o relacijskim varijablama.

Najvažnija značajka analize troškova je klasifikacija troškova, gdje se troškovi razvrstavaju u definirane kategorije prema pojedinim karakteristikama. „Financijsko i upravljačko računovodstvo u različitim zemljama obično donosi različite pristupe klasifikaciji troškova. Financijsko računovodstvo koristi klasifikaciju troškova u financijskim izvještajima“ (Belak, V., 1995.a). Ova klasifikacija razvrstava prirodne vrste troškova na temelju vrste utrošenog inputa. Definira se pet glavnih prirodnih vrsta troškova–materijal, rad, amortizacija, vanjski troškovi i financijski troškovi. Najčešće korištena klasifikacija troškova u upravljačkom računovodstvu je opća klasifikacija troškova gdje se troškovi dijele na izravne i neizravne.

„Izravni trošak je vrsta troška koja se može izravno vezati uz proizvodnju određene robe ili usluge. Izravni trošak može se pratiti sve do objekta troška, tijekom procesa proizvodnje za razliku od neizravnih“ (Drljača, M., 2004.). Iako su izravni troškovi obično varijabilni troškovi, oni mogu uključivati i fiksne troškove. Najam tvornice, na primjer, mogao bi se izravno vezati uz proizvodni pogon, dok se stanarina smatra režijskim, neizravnim, troškovima. Međutim, tvrtke ponekad mogu vezati fiksne troškove za jedinice proizvedene u određenom pogonu. Ova klasifikacija troškova temeljna je u postupcima raspodjele troškova, gdje se troškovi pripisuju određenom trošku objekta, te daljnje korištenje u upravljanju troškovima. Viša stopa neizravnih troškova onemogućuje korištenje jednostavnih postupaka dodjele troškova i potkopava primjenu više sofisticirane tehnike raspodjele, kako bi se postigla točnost dodjele troškova. „Distribucija i alokacija troškova dvije su različite metode upravljanja troškovima“ (Ferenčak, I., 2003.). Alokacija dijeli trošak po objektu, kao što je odjel, posao, pozicija ili osoba po računima troškova. Razlikuju se po tome što se distribucija troškova uvijek odvija na razini primarnog elementa izvornog troška i bez recipročne obrade.

Distribucija dodaje troškove elementa rezultatima obračuna troškova drugih elemenata u grupi distribucije. Obično se raspoređuju troškovi naknada i obveza poslodavca na grupu elemenata zarade. Distribucija troškova koristi se za raspodjelu troška s jednog troškovnog objekta na jedan ili više drugih troškovnih objekata primjenom relevantne alokacijske baze. Troškovi distribucije mogu se odnositi na niz različitih troškova, kao što su (Anthony, R.N., 2004.);

- pristojbe za prijevoz i cestarine;
- troškovi dostave;
- troškovi pakiranja;
- troškovi zaposlenika distribucije;
- troškovi skladištenja.

U troškove distribucije ubrajaju se sve stavke koje čine trošak prilikom ispostave robe ili usluge krajnjem korisniku, kupcu. „Troškovi prijevoza obično su najvažnija komponenta troškova distribucije. Ako se proizvod proizvodi i prodaje u istoj zemlji, trošak prijevoza obično se odnosi na "prijevoz" ili sličnu cijenu prijevoza za isporuku proizvoda“ (Anthony, R.N., 2004.).

„Raspodjela, tj. alokacija troškova, važan je dio svakog poslovanja tako što pomaže u donošenju točnih odluka“ (Perčević, H.) . Kada su troškovi poznati, lakše je odrediti koje će strategije najviše koristiti poduzeću ili pojedincu. Ona omogućuje usporedbu različitih proizvoda i usluga. Na primjer, usporedba troškova proizvodnje jednog proizvoda u odnosu na drugi može pomoći u odlučivanju koji bi se trebao proizvoditi češće na temelju njegove isplativosti u usporedbi s drugom robom ili uslugama koje nudi tvrtka. Pomaže u razumijevanju koji su odjeli profitabilniji od drugih. Identificiranje troškova različitih područja poslovanja omogućuje bolje donošenje odluka na razini odjela i općenito. Može pomoći u identificiranju problematičnih područja unutar tvrtke kako bi se omogućila poboljšanja ili promjene koje bi mogle biti korisne za buduću proizvodnju ili prodaju.

Uzimanje ovih čimbenika u obzir pri raspodjeli troškova omogućuje tvrtkama i pojedincima da bolje razumiju koliko novca im je potrebno (prihod) u usporedbi s tim koliko moraju potrošiti (troškovi). To olakšava određivanje cijena budući da postoji razumijevanje o tome što svaka prodana jedinica donosi u smislu prihoda.

„Raspodjela troškova omogućuje određivanje gdje se troškovi mogu smanjiti i pruža točna izvješća o financijskim podacima tvrtke na temelju njezine relativne uspješnosti. Raspodjela

neizravnih troškova također je važna za potrebe donošenja odluka“ (Perčević, H., 2005.). S ovim informacijama može se odrediti koja područja poslovanja trebaju poboljšanja i kako će promjene u proizvodnji utjecati na ukupnu profitabilnost. Raspodjela troškova također može pokazati koji odjeli ili proizvodi troše previše novca na neizravne troškove, a koji ih ne koriste dovoljno. To omogućuje donošenje informiranijih odluka o zapošljavanju u budućnosti na temelju toga kako se potrebe tvrtke mijenjaju tijekom vremena. Konačno, raspodjela troškova omogućuje tvrtkama da usporede svoje rezultate sa sličnim poslovima. U ovom kontekstu se mogu pojaviti i neke pogreške, a jedna od najčešćih je raspoređivanje neizravnih troškova na temelju trenutnog obujma proizvodnje. Ostali problemi uključuju neizvršavanje raspodjele troškova ili korištenje proizvoljnih stopa umjesto industrijskih standarda. Prilikom odlučivanja o tome kako rasporediti ove vrste troškova, tvrtke bi trebale uzeti u obzir veličinu svoje tvrtke i koliko će koštati proizvodnja određene količine outputa.

Način na koji se raspodjela troškova može se izvršiti jest ručno ili putem softvera. Važno je voditi detaljnu evidenciju svih troškova tvrtke kako bi se imala točna financijska izvješća za potrebe donošenja odluka. Ako nema evidencije troškova, proces dodjele može biti dugotrajan i teško ga je odrediti. „Alokacija troškova koristi se za alociranje stanja troškovnog objekta na druge troškovne objekte primjenom alokacijske baze. Financije podržavaju metodu recipročne raspodjele“ (Perčević, H., 2005.). U metodi recipročne alokacije u potpunosti se priznaju međusobne usluge koje razmjenjuju pomoćni nositelji troškova. Stanje troškovnog objekta raspoređuje se po jednoj osnovici raspoređivanja. Podržane su alokacije po dimenzijama nositelja troškova i njihovim odgovarajućim članovima. Redosljed raspodjele kontrolira jedinica za kontrolu troškova. Različite metode raspodjele troškova koriste se za raspodjelu općih troškova tvornice na jedinice proizvodnje. Alokacije se provode kako bi se izradili financijski izvještaji koji su u skladu s važećim računovodstvenim okvirom. Najčešće metode navedene su u sljedećih nekoliko točaka (Spajić, F., 1998.);

- Raspodjela troškova na temelju izravnog rada

Opći troškovi primjenjuju se na temelju količine izravnog rada koji troši jedinica proizvodnje. Ovo je jednostavan izračun, jer obično već postoji standard industrijskog inženjerstva koji dokumentira količinu izravnog rada povezanog s proizvodom. Međutim, količina utrošenog izravnog rada može biti daleko manja od iznosa općih troškova tvornice, što može rezultirati velikim izdvajanjima na temelju malih iznosa izravnih troškova rada. To može uzrokovati

velike oscilacije u raspodjeli troškova ako se zbroj izravne radne snage promijeni samo za mali iznos.

- Raspodjela troškova na temelju strojnog vremena

Odvija se temelju količine strojnog vremena koje proizvod koristi. Kao što je bio slučaj s izravnim radom, razlog za ovu popularnost je taj što je standardna količina korištenog strojnog vremena već dostupna u obliku dokumentacije industrijskog inženjerstva.

- Raspodjela troškova na temelju kvadrature

Režijske troškove koji se odnose na skladištenje zaliha može biti korisno odvojiti i rasporediti troškove na temelju broja četvornih stopa skladišnog prostora koji koristi svaki proizvod. Iako je ovo točniji način povezivanja određenih općih troškova s proizvodima, može biti teško pratiti, osobito kada se razine zaliha stalno mijenjaju.

- Raspodjela korporativnih troškova

Također je moguće da se troškovi sjedišta poduzeća rasporede na podružnice tvrtke s više odjela. Ako je tako, korišten je niz mogućih metoda dodjele, uključujući sljedeće:

- Raspodjela troškova na temelju prodaje

Troškovi se raspoređuju na temelju neto prodaje koju je prijavio svaki entitet. Budući da veliki obujam prodaje ne znači nužno visoku dobit, ovaj pristup može dovesti do toga da subjekt s niskim profitom bude opterećen značajnim korporativnim izdvajanjem.

- Raspodjela troškova na temelju dobiti

Troškovi se raspoređuju na temelju dobiti koju generira svaka podružnica. Problem je u tome što će visokoprofitabilni subjekti biti zaduženi za najveći dio svih korporativnih troškova, tako da njihova inherentna profitabilnost neće biti pretjerano očita kada se njihovi rezultati promatraju na bazi potpunog opterećenja.

- Raspodjela troškova na temelju broja zaposlenih

Ova je metoda najpreciznija osnova raspodjele jer neki subjekti mogu ostvariti prodaju i profit s malo osoblja, dok drugi zahtijevaju veliki broj zaposlenika. Također, veliki broj slabo plaćenih zaposlenika mogao bi privući veliku alokaciju troškova, dok bi druga podružnica s puno manjim brojem bolje plaćenih zaposlenika privukla relativno nižu naknadu.

### 3. RAČUNOVODSTVENA PODJELA I VRSTE TROŠKOVA

Klasifikacija troškova grupira troškove prema njihovim zajedničkim karakteristikama. Na primjer, troškovi se mogu grupirati prema elementima, sljedivosti i ponašanju. Ponašanje troškova klasificira troškove prema njihovom ponašanju u odnosu na promjene u ključnim poslovnim aktivnostima. Kako bi se učinkovito kontrolirali troškovi, menadžment mora razumjeti njihovo ponašanje.

„Fiksni trošak je trošak koji se ne mijenja u kratkom roku, bez obzira na promjene u razini aktivnosti“ (Bhimani, A., 2018.). Na primjer, fiksni trošak može biti osnovni operativni trošak poduzeća, poput stanarine, na koji neće utjecati čak ni ako se razina aktivnosti poveća ili smanji. „Varijabilni trošak mijenja se u skladu s promjenama u razini aktivnosti. Podrazumijeva kada je određeni izravni trošak materijala povezan sa svakim proizvodom koji se prodaje“ (Bhimani, A., 2018.). Što se više proizvoda proda, to su izravniji troškovi materijala veći. Mješoviti troškovi su dijelom fiksni, a dijelom varijabilni troškovi. Na primjer, naknada za pristup internetu uključuje standardnu mjesečnu naknadu za pristup i naknadu za korištenje širokopojasne mreže. Standardna mjesečna pristupna naknada je fiksni trošak, dok je naknada za korištenje širokopojasne mreže varijabilni trošak..

Troškovno računovodstvo je računovodstveni proces koji mjeri sve troškove povezane s proizvodnjom, uključujući i fiksne i varijabilne troškove. Svrha troškovnog računovodstva je pomoći menadžmentu u procesima donošenja odluka koji optimiziraju poslovanje na temelju učinkovitog upravljanja troškovima. U računovodstvo troškova se ubrajaju sljedeći troškovi.

„Izravni troškovi, koji su povezani s proizvodnjom dobara ili usluga. Izravni trošak uključuje sirovine, rad i troškove ili troškove distribucije povezane s proizvodnjom proizvoda“ (Pepur, P. 2016.) Trošak se lako može povezati s proizvodom, odjelom ili projektom. Na primjer, u kompaniji koja proizvodi automobile i kamione, radnik provodi oko osam sati na proizvodnji automobila. Izravni troškovi povezani s automobilom su, u ovom slučaju, plaće isplaćene radniku i troškovi dijelova koji se koriste za izradu automobila. S druge strane, neizravni troškovi su troškovi koji nisu povezani s proizvodnjom dobra ili usluge.

Neizravni trošak ne može se lako povezati s proizvodom, odjelom, aktivnošću ili projektom. Na primjer, kod tvornice automobila, izravni troškovi povezani sa svakim vozilom uključuju gume i čelik. „Međutim, električna energija koja se koristi za napajanje postrojenja smatra se neizravnim troškom jer se električna energija koristi za sve proizvode proizvedene u

postrojenju. Nijedan proizvod ne može se povezati s računom za struju. Fiksni troškovi ne variraju s brojem dobara ili usluga koje poduzeće proizvede u kratkom roku“ (Ferenčak, I., 2003.).

Ako pretpostavimo da tvrtka iznajmljuje stroj za proizvodnju na dvije godine, ista tvrtka treba plaćati oko 10 000 kuna mjesečno kako bi pokrila troškove najma, bez obzira za koliko se proizvoda taj stroj koristi. Plaćanje najma smatra se fiksnim troškom jer ostaje nepromijenjeno. U Grafu 1. vidljivo je kretanje fiksnih troškova obzirom na razinu aktivnosti te je izraženo njihovo nepromjenjivo kretanje ravnom linijom.

*Graf 1. Kretanje fiksnih troškova*



*Izvor: izrada autorice prema Ferenčak, I. (2003.)*

„Varijabilni troškovi fluktuiraju kako se mijenja razina proizvodnje, za razliku od fiksnih troškova. Graf 2. objašnjava kretanje varijabilnih troškova i prikazuje kako se pravac kreće od 0 te kako povećanjem razine aktivnosti raste i količina troškova“ (Ferenčak, I., 2003.). Ova vrsta troška varira ovisno o broju proizvoda koje tvrtka proizvodi. Varijabilni trošak raste s povećanjem obujma proizvodnje, a pada kako se obujam proizvodnje smanjuje. Npr. proizvođač igračaka mora pakirati svoje igračke prije slanja proizvoda u trgovine. Ovo se smatra vrstom varijabilnog troška jer, kako proizvođač proizvodi više igračaka, njegovi troškovi pakiranja rastu, međutim, ako se razina proizvodnje proizvođača igračaka smanjuje, varijabilni trošak povezan s pakiranjem se smanjuje.

Graf 2. Kretanje varijabilnih troškova



Izvor: izrada autorice prema Ferenčak, I. (2003.)

Nadalje, u računovodstvu su operativni troškovi povezani sa svakodnevnim poslovnim aktivnostima, ali se ne povezuju s jednim proizvodom. „Operativni troškovi mogu biti varijabilni ili fiksni. Primjeri operativnih troškova uključuju najamninu i režije za proizvodni pogon. Operativni troškovi su svakodnevni troškovi, ali su klasificirani odvojeno od neizravnih troškova ,tj. troškova vezanih za stvarnu proizvodnju. Investitori mogu izračunati omjer operativnih troškova tvrtke, koji pokazuje koliko je tvrtka učinkovita u korištenju svojih troškova za ostvarivanje prodaje“ (Ferenčak, I., 2003.).

Oportunitetni trošak je korist od alternative od koje se odustaje kada se donese jedna odluka umjesto druge. Ovaj trošak je stoga najrelevantniji za dva međusobno isključiva događaja. Kod ulaganja, to je razlika u povratu između odabranog ulaganja i onoga koje je propušteno. Za tvrtke, oportunitetni troškovi se ne pojavljuju u financijskim izvještajima, ali su korisni u planiranju od strane uprave. „Oportunitetni trošak jest razlika između cijene novčanog izdatka za opremu i poboljšane produktivnosti naspram toga koliko se novca moglo uštedjeti na kamatama da je novac iskorišten za otplatu duga“ (Ferenčak, I., 2003.).

Nepovratni troškovi su povijesni troškovi koji su već nastali i koji ne utječu na trenutne odluke uprave. Nepovratni troškovi su oni troškovi na koje se tvrtka obvezala i koji su neizbježni ili nenadoknadivi. Oni su, također, isključeni iz budućih poslovnih odluka.

Kontrolirani troškovi su troškovi nad kojima menadžeri imaju kontrolu i imaju moć povećati ili smanjiti. Troškovi koji se mogu kontrolirati smatraju se takvima kada odluku o preuzimanju troška donosi jedna osoba. Uobičajeni primjeri kontroliranih troškova su uredski materijal, troškovi oglašavanja, bonusi zaposlenika i dobrotvorne donacije. Kontrolirani troškovi kategorizirani su kao kratkoročni troškovi jer se mogu brzo prilagoditi.



### 3.1. Troškovi prema prirodnim vrstama

„Troškovi prema prirodnoj vrsti, tj. prema nastanku su troškovi koje tvrtka duguje nakon primitka robe ili usluga. Sve robe i usluge koje je potrebno naknadno platiti spadaju pod ovu kategoriju troškova“ (Dražić, L.I., 2004.a). Gomilanje ove vrste troškova bez njihovog otplaćivanja može biti opasno za poslovanje. Previše duga može dovesti do neispunjavanja obveza ili bankrota, što može imati dalekosežne negativne učinke. Nastali troškovi evidentiraju se do mjeseca u kojem su kupljeni, bez obzira kada su otplaćeni. Na primjer, ako je kupljeno računalo kreditnom karticom u ožujku, ali je ono plaćeno u lipnju, nastali trošak bi i dalje bio evidentiran u financijskim evidencijama za mjesec ožujak. Troškove prema prirodnim vrstama dijelimo na materijalne, troškove usluga, amortizaciju, troškove plaća i naknada zaposlenicima i slično.

*Shema 2. Klasifikacija troškova prema prirodnim vrstama*



*Izvor: Izrada autorice prema Perčević, H., Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova, 2013.*

Trošak materijala je trošak koji se koristi za proizvodnju proizvoda ili pružanje usluge. Iz troškova materijala isključeni su svi neizravni materijali, kao što su sredstva za čišćenje koja se koriste u proizvodnom procesu. „Materijal se u računovodstvu definira kao dio zaliha. U osnovi, materijal i sirovina koriste se za istu svrhu te čine glavni dio ukupnih troškova proizvodnje“ (Računovodstvo i financije, 2014.a). Može se smanjiti ili povećati u skladu s fluktuacijom proizvodnje. Dakle, ovo je vrlo fleksibilan i kontroliran izvor proizvodnje.

Ako je materijal za izradu namještaja je drvo, udio od 60% do 70% u ukupnim troškovima proizvodnje bit će trošak materijala, dakle, vrlo je potrebno za proizvodnju bilo kojeg novog

proizvoda. Njegov će trošak izravno odražavati dobit tvrtke te se taj input može pohraniti i transportirati s jednog mjesta na drugo. Za upravljanje zalihama vrlo je važno uskladiti odgovarajuće kvalitete s cijenom materijala. Ako tvrtka kupuje kvalitetan materijal, njegova će cijena biti visoka, a ako kupuje materijal niske kvalitete, njegova će cijena biti niža. Tvrtka mora napraviti kompromis između kvalitete i cijene materijala. Ako poduzeće prodaje proizvode na konkurentnom tržištu, njegova cijena mora biti ista kao kod ostalih konkurenata. To je moguće samo ako tvrtka kupuje proizvode po konkurentnim cijenama, a za kupnju po konkurentnoj cijeni, tvrtka mora provjeriti prošlu evidenciju nabavljenog materijala i usporediti cijene s drugim konkurentima. Prevelike i premale količine zaliha mogu biti štetne za poslovanje. Ravnoteža u zalihama materijala znači optimalno skladištenje materijala. To je moguće samo ako tvrtka evidentira i kontrolira zalihe te koristi različite tehnike za mjerenje razine zaliha. Smanjenje normalnog i nenormalnog rasipanja i gubitaka materijala u proizvodnji također treba biti cilj evidencije i kontrole materijala. U računovodstvu se obračun zaliha izvodi po sljedećim metodama (Bhimani, A., 2018.);

- FIFO metoda;
- LIFO metoda;
- metoda prosječne ponderirane cijene;
- metoda trgovine na malo;
- metoda specifične identifikacije;
- metoda standardnog troška.

Od navedenih metoda, FIFO i LIFO metoda te metoda prosječne ponderirane cijene najčešće se koriste u obračuna zaliha. FIFO ("First-In, First-Out") pretpostavlja da su najstariji proizvodi u inventaru tvrtke prvi prodani i ide prema tim proizvodnim troškovima. „LIFO ("Last-In, First-Out") metoda pretpostavlja da su najnoviji proizvodi u inventaru tvrtke prvi prodani i umjesto toga koristi te troškove. FIFO metodom su obračunati najstariji proizvodi u inventaru jer su bili prvi dodani zalihi nakon kupnje ili proizvodnje“ (Gulin, D., 2011.). FIFO koristi načelo kada se artikli prvi nabave, oni se prvi i prodaju. Ovaj je proces jednostavan način praćenja tijeka zaliha, dobiti od prodaje i troškova proizvodnje i skladištenja robe. Ovo su neki od proizvoda koji se obično obrađuju FIFO metodom: suha mješovita roba, mliječni proizvodi, alkohol, tehnologija koja bi mogla zastarjeti i sl.

„U pristupu LIFO metode, tvrtke pretpostavljaju da je najnovija zaliha prva prodana“ (Gulin, D., 2011.). To znači da starije dionice nastavljaju stajati duže vrijeme prije nego što se

prodaju. Sve dok proizvod nije u opasnosti da zastari, ova metoda djeluje za različite proizvode. „LIFO metoda često zahtijeva složenije izračune na kraju fiskalnog ciklusa. Kada se nove zalihe prodaju odmah, one vrijede više od zaliha koje još nisu prodane“ (Gulin, D., 2011.). Uz LIFO, troškovi zaliha su veći, što odražava nižu dobit. Stavke koje se obično inventiraju LIFO metodom su: automobili, benzin, ulje, nakit i sl.

„Metoda prosječne ponderirane cijene ili metoda prosječnog troška dodjeljuje trošak stavkama zaliha na temelju ukupnog troška robe kupljene ili proizvedene u razdoblju podijeljenom s ukupnim brojem kupljenih ili proizvedenih stavki. Metoda prosječnog troška koristi jednostavan prosjek svih sličnih stavki u zalihama, bez obzira na datum kupnje, nakon čega slijedi brojanje konačnih stavki zaliha na kraju obračunskog razdoblja“ (Ferenčak, I. 2003.). Množenjem prosječnog troška po artiklu s konačnim brojem zaliha dobiva se brojka troška robe dostupne za prodaju u tom trenutku. Isti prosječni trošak također se primjenjuje na broj prodanih artikala u prethodnom obračunskom razdoblju kako bi se odredio trošak prodane robe.

Specifična identifikacijska metoda vrednovanja inventara sustav je za praćenje svake pojedinačne stavke u inventaru pojedinačno od trenutka kada uđe u inventar do trenutka kada ga napusti.

Maloprodajna metoda daje krajnje stanje zaliha za trgovinu mjerenjem troška zaliha u odnosu na cijenu robe. U biti, određuje koliko rashoda treba priznati u ovom razdoblju u odnosu na sljedeće razdoblje

„Standardni trošak je praksa zamjene očekivanog troška za stvarni trošak u računovodstvenim evidencijama. Naknadno se bilježe odstupanja kako bi se prikazala razlika između očekivanih i stvarnih troškova. Ovaj pristup predstavlja pojednostavljenu alternativu sustavima slojevitosti troškova, kao što su metode FIFO i LIFO“ (Ferenčak, I., 2003.). Standardni obračun troškova uključuje stvaranje procijenjenih (tj. standardnih) troškova za neke ili sve aktivnosti unutar poduzeća. Osnovni razlog za korištenje standardnih troškova je taj što postoji niz aplikacija u kojima prikupljanje stvarnih troškova oduzima previše vremena, pa se standardni troškovi koriste kao bliska procjena stvarnih troškova.

Sljedeća su kategorija troškova prema prirodnim vrstama troškovi usluga. Oni podrazumjevaju normalne i uobičajene izdatke i troškove koje je dobavljač usluga stvarno napravio u kalendarskom mjesecu tijekom perioda koji se odnosi na plaće, nadnice, prekovremeni rad, beneficije i porez na plaće za upravu i zaposlenike na terenu, najam,

parking, zalihe i drugi opći troškovi, naknade konzultanta za naftu i plin, softver i IT upravljanje, naknade za bankovne usluge, najam voznog parka, naknade koje davatelj usluge plaća regulatornim agencijama u ime društva, troškovi pripreme porezne prijave i sl.

Koncept amortiziranog troška može se primijeniti na nekoliko scenarija u područjima računovodstva i financija. Amortizirani trošak je onaj akumulirani dio evidentiranog troška dugotrajne imovine koji je stavljen na teret rashoda kroz deprecijaciju ili amortizaciju. Pojam deprecijacije označava smanjenje vrijednosti tijekom vremena, a značenje amortizacije se koristi prilikom otplate zajma te se opisuje kao postupno smanjenje duga, tj. dugotrajne materijalne imovine. Izraz amortiziranog troška također se može primijeniti na akumulirani iznos iscrpljivanja prirodnog resursa koji je stavljen na teret rashoda.

Uz pojam trošak, vrlo je usko vezan pojam graničnog odnosno prosječnog troška proizvodnje. Granični trošak pokazuje porast ukupnog troška kao rezultat povećanja dodatne jedinice proizvoda. „Prosječni trošak nastaje kao količnik formulom u kojoj je potrebno je podijeliti ukupne troškove i količinu koja je u istom razdoblju proizvedena“ (Ferenčak, I. 2003. b):

$$ATC = \frac{TC}{Q}$$

Prosječni fiksni trošak može nositi karakteristike prosječnih fiksnih odnosno prosječnih varijabilnih troškova. Formula koja rezultira prosječnim fiksnim troškom stavlja u odnos fiksni trošak po jedinici ukupnog proizvoda. Prema Ferenčak, I. (2003. c) prikazane su sljedeće formule;

$$\text{Prosječni fiksni trošak} = \frac{\text{fiksni trošak}}{\text{ukupni proizvod}}$$

Prosječni varijabilni trošak nastaje varijabilnim troškom po jedinici ukupnog proizvoda.

$$\text{Prosječni varijabilni trošak} = \frac{\text{varijabilni trošak}}{\text{ukupni proizvod}}$$

Prosječni ukupni trošak može se izračunati na temelju ukupnog troška po jedinici ukupnog proizvoda, iz čega slijede dvije formule za izračun:

$$\text{Prosječni ukupni trošak} = \frac{\text{ukupni trošak}}{\text{ukupni proizvod}}$$

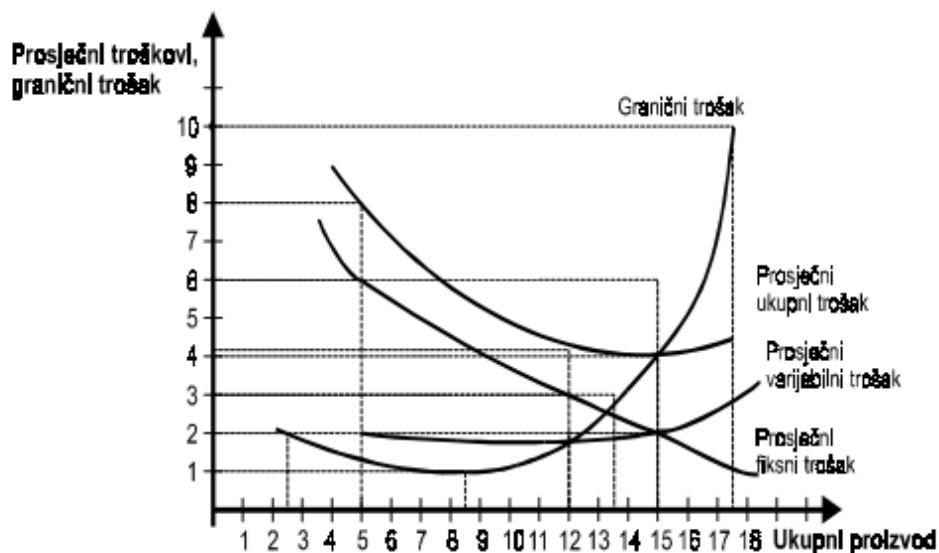
$$\text{Prosječni ukupni trošak} = \text{prosječni fiksni trošak} + \text{prosječni varijabilni trošak}$$

Formula kojom se računa granični trošak proizvodnje je sljedeća:

$$\text{granični trošak} = \frac{\Delta \text{ukupni trošak}}{\Delta \text{ukupni proizvod}}$$

„U ekonomiji, granični trošak je promjena u ukupnom trošku koja nastaje kada se proizvedena količina povećava. Dakle, trošak proizvodnje dodatne količine. U nekim se kontekstima odnosi na povećanje jedne jedinice outputa, a u drugima se odnosi na stopu promjene ukupnog troška“ (Ferenčak, I., 2003.). Granični trošak razlikuje se od prosječnog troška, što je ukupni trošak podijeljen s brojem proizvedenih jedinica. Na Grafu 3. istaknuto je kretanje prosječnih troškova u odnosu na granični trošak proizvodnje obzirom na povećanje jedinice proizvodnje. Granični trošak kreće se u smjeru povećanja količine proizvodnje, odnosno, raste porastom svake dodatne jedinice proizvodnje. Prosječni se ukupni troškovi postupno smanjuju povećanjem ukupne proizvodnje, a prosječni varijabilni trošak prikazan je kao pravac čije kretanje ne izražava prevelike promjene obzirom na obujam proizvodnje. Prosječni fiksni trošak se u potpunosti smanjuje, dok se istovremeno količina proizvodnje povećava.

Graf 3. Kretanje graničnog troška proizvodnje u odnosu na prosječne troškove proizvodnje



Izvor: Ferenčak, I., 2003, str. 112.

Prema Ferenčak, I., (2003.), na svakoj razini proizvodnje i vremenskom razdoblju koje se razmatra, granični trošak uključuje sve troškove koji variraju s razinom proizvodnje, dok su troškovi koji ne variraju s proizvodnjom fiksni. Na primjer, granični trošak proizvodnje automobila uključuje troškove rada i dijelova potrebnih za dodatni automobil, ali ne i fiksne

troškove izgradnje tvornice koji se ne mijenjaju s proizvodnjom. „Granični trošak može biti kratkoročni ili dugoročni granični trošak, ovisno o tome koji troškovi variraju s učinkom, budući da se dugoročno čak i veličina zgrade bira kako bi odgovarala željenom učinku“ (Ferenčak, I. 2003.). Granični trošak proizvodnje može se definirati kao troškovi koji nastaju za svaki dodatni proizvedeni učinak. Na primjer, kada tvornica radi s maksimalnim kapacitetom, obrada dodatnih proizvoda će zahtijevati plaćanje prekovremenog rada za radnike. Općenito, granični trošak proizvodnje ima tendenciju porasta kako količina koja se proizvodi raste. Kroz granični trošak, proizvođač može odrediti kako rasporediti resurse među proizvodnim jedinicama i maksimizirati učinak.

Amortizirani trošak vrijednosnih papira je trošak vrijednosnice, plus ili minus prilagodbe za popuste pri kupnji ili premije povezane s kupnjom vrijednosnice. Popust pri kupnji nastaje kada investitor plati manje od nominalne vrijednosti vrijednosnog papira kako bi povećao efektivnu kamatnu stopu, dok se kupovna premija plaća kada je kamata plaćena na vrijednosni papir viša od tržišne stope. Kad se promatra amortizirani trošak u odnosu na tržišnu vrijednost, on ne mora nužno imati nikakav odnos između prilagođenog troška imovine i njezine tržišne vrijednosti. Tržišna vrijednost bi potencijalno mogla biti puno viša ili niža od izvornog troška imovine umanjene za amortizirani trošak. Utjecaj amortizacije na amortizirani trošak iskazuje se sljedećom činjenicom. Brža stopa amortizacije, deprecijacije ili potrošnje rezultirat će višim amortiziranim troškom, što znači da je manja vjerojatnost da će temeljna imovina biti umanjena (jer je vjerojatnije da će njena neto knjigovodstvena vrijednost biti niža od tržišne cijene).

„Računovodstvo je jedan od najvažnijih aspekata vođenja poduzeća. Kada se se poznaju računovodstveni pojmovi, puno je lakše shvatiti financijske aspekte vođenja vlastitog poslovanja“ (Belak, V., 2006.) Jedan od najvažnijih pojmova koji se koristi u računovodstvu su troškovi poslovanja. Svakodnevno poslovanje poduzeća stvara koji je poznat kao operativni trošak. Troškovi poslovanja ne uključuju troškove koje je organizacija napravila u obliku onih koji nisu povezani s njezinim temeljnim poslovima. Kada poduzeće posluje radi ostvarivanja dobiti, dopušteno je odbiti troškove poslovanja u skladu s propisima Porezne uprave.

### **3.2. Troškovi prema mjestima i nositeljima**

„Ovu kategoriju troškova karakteriziraju direktni (izravni, neposredni) i indirektni (neizravni, posredni) troškovi. Izravni troškovi su troškovi koji se mogu povezati s određenim

proizvodom, dok su neizravni troškovi troškovi vezani uz održavanje i vođenje poduzeća“ (Belak, V., 2006.). Bitna razlika između izravnih i neizravnih troškova je u tome što se samo izravni troškovi mogu pratiti do određenih nositelja troškova. Objekt troška je nešto za što se sastavlja trošak, kao što je proizvod, usluga, kupac, projekt ili aktivnost. Ovi se troškovi obično klasificiraju kao izravni ili neizravni troškovi samo ako su za proizvodne aktivnosti, a ne za administrativne aktivnosti (koje se smatraju troškovima razdoblja).

Koncept je ključan pri određivanju troška određenog proizvoda ili aktivnosti, budući da se izravni troškovi uvijek koriste za sastavljanje troška nečega, dok se neizravni troškovi ne mogu pripisati takvoj analizi troškova. Može biti vrlo zahtjevno izvesti troškovno učinkovitu metodologiju za dodjelu neizravnih troškova; rezultat je da se mnogi od tih troškova smatraju dijelom općih troškova poduzeća ili općih troškova proizvodnje, koji će postojati čak i ako se određeni proizvod ne stvori ili se aktivnost ne dogodi.

„Izravni troškovi obično su varijabilni troškovi, dok su neizravni troškovi vjerojatnije ili fiksni troškovi ili troškovi razdoblja. Izravni bi troškovi uvijek trebali biti uključeni u izvođenje cijene proizvoda, budući da utvrđena cijena uvijek mora biti jednaka ili veća od izravnog troška; inače bi svaka prodaja generirala gubitak“ (Belak, V., 2006.). Određivanje cijena koje se temelji samo na izravnim troškovima ima najviše smisla u situacijama kada postoji mogućnost prodaje nekoliko dodatnih jedinica u jednokratnoj prodaji s viškom proizvodnog kapaciteta. Neizravni troškovi također bi trebali biti uključeni u izvođenje cijene proizvoda prilikom postavljanja dugoročnih stopa, pri čemu prodaja proizvoda mora pokriti i izravne i neizravne troškove.

Primjeri izravnih troškova su izravni rad, izravni materijali, provizije, plaće po komadu i potrošni materijal za proizvodnju, a primjeri neizravnih su plaće za nadzor proizvodnje, troškovi kontrole kvalitete, osiguranje i amortizacija.

### **3.3. Troškovi prema dinamici poslovanja**

Formiranje troškova proizlazi iz promjena aktivnosti do kojih dolazi u poslovanju. Izraz trošak odnosi se na bilo koji trošak koji poduzeće napravi tijekom proizvodnog procesa za svoju robu i usluge. To je vrijednost novca koju tvrtke troše na kupnju i prodaju artikala. Poduzeća imaju dvije glavne vrste troškova kada proizvode svoju robu, a to su varijabilni i fiksni troškovi.

„Varijabilni troškovi su svi troškovi koji se mijenjaju ovisno o tome koliko tvrtka proizvodi i prodaje. To znači da se varijabilni troškovi povećavaju s porastom proizvodnje i smanjuju s padom proizvodnje“ (Belak, V., 2006.). Neke od najčešćih vrsta varijabilnih troškova uključuju troškove rada, režije, provizije i sirovine.

„Varijabilni troškovi su svi troškovi koje poduzeće ima, a koji su povezani s brojem roba ili usluga koje proizvodi. Varijabilni troškovi poduzeća rastu i padaju s opsegom proizvodnje. Kada se obujam proizvodnje povećava, povećavaju se varijabilni troškovi“ (Belak, V., 2006.). Ali ako se obujam smanji, varijabilni troškovi slijede to. Kao što je gore navedeno, primjeri varijabilnih troškova općenito uključuju rad, provizije, ambalažu, komunalne troškove, sirovine za proizvodnju i sl.

Izračun varijabilnih troškova može se izvršiti množenjem količine outputa s varijabilnim troškom po jedinici outputa. Na primjeru tvrtke X pojasnit će se izračun varijabilnih troškova. Tvrtka X proizvodi keramičke zdjelice po cijeni od 10 kuna po zdjelici. Ako tvrtka proizvede 500 jedinica, njezin će varijabilni trošak biti 5.000 kuna. Međutim, ako tvrtka ne proizvodi nikakve jedinice, neće imati nikakve varijabilne troškove za proizvodnju zdjelica. Slično tome, ako tvrtka proizvede 1000 jedinica, trošak će porasti na 10.000 kuna.

Ova se vrsta troškova razlikuje među industrijama. Nije mjerljivo uspoređivati varijabilne troškove proizvođača aviona i proizvođača hrane. Činjenica jest da njihova proizvodnja nije usporediva. Ako je potrebno uspoređivati varijabilne troškove između dva poduzeća, bitno je da su to tvrtke koje posluju u istoj industriji.

Tvrtke mogu imati i poluvarijabilne troškove. Ti su troškovi mješavina varijabilnih i fiksnih troškova. S druge strane, fiksni troškovi su svi troškovi koji ostaju isti bez obzira na to koliko tvrtka proizvodi. Ti su troškovi obično neovisni o specifičnim poslovnim aktivnostima tvrtke. „Fiksni troškovi ostaju isti bez obzira na to proizvede li se dobra ili usluge ili ne. Stoga tvrtka ne može izbjeći fiksne troškove. Kao takvi, fiksni troškovi poduzeća ne variraju s obujmom proizvodnje i neizravni su, što znači da se općenito ne odnose na proizvodni proces za razliku od varijabilnih troškova. Najčešći primjeri fiksnih troškova uključuju plaćanja najma i najma, porez na imovinu, određene plaće, osiguranje, amortizaciju i plaćanja kamata“ (Ferenčak, I., 2003.).

U ovom slučaju, pretpostavimo da tvrtka X ima fiksni trošak od 2 000 kuna mjesečno za najam stroja koji koristi za proizvodnju zdjelica. Ako tvrtka mjesec dana ne proizvede nijednu jedinicu, svedjedno mora platiti 2 000 kuna za najam stroja. Ali čak i ako proizvede milijun



zdjelica, njegov fiksni trošak ostaje isti. Varijabilni troškovi se u ovom primjeru mijenjaju od nule do 500 000 kuna.

### **3.4. Troškovi prema načinu raspoređivanja na učinke**

Ovu skupinu troškova karakteriziraju direktni i opći troškovi. „Direktni troškovi podrazmijevaju one koji se mogu opravdati svakim prozvedenim učinkom, odnosno poznato je koliko ih je svaki proizvod prouzročio. Izravni troškovi su troškovi koje poduzeće ima izravno za izradu proizvoda ili usluge ili kupnju veleprodajnog proizvoda za preprodaju. (Svi ostali troškovi smatraju se neizravnim troškovima.)“ (Gulin, D., 2011.). Oni variraju povećanjem ili smanjenjem proizvodnje i nabave, kao i odgovor na vanjske čimbenike kao što su promjene u cijenama dobavljača ili deviznim tečajevima (za tvrtke sa stranim dobavljačima), stoga se obično opisuju kao varijabilne prirode.

Opći troškovi kategorizirani su kao neizravni troškovi u računu dobiti i gubitka poduzeća jer ne pridonose izravno proizvodnji proizvoda ili pružanju usluge. Opći troškovi su troškovi koje poduzeće ima kao dio svojih dnevnih operacija, odvojeni od prodajnih i administrativnih troškova. Zajedno, opći, prodajni i administrativni troškovi čine troškove poslovanja poduzeća. Primjeri općih troškova uključuju stanarinu, režije, poštarinu, zalihe i računalnu opremu. Oni su fiksni troškovi jer imaju tendenciju da ostanu stabilni čak i kada se obujam proizvodnje promijeni.

U računovodstvu, opći i administrativni troškovi predstavljaju nužne troškove za održavanje svakodnevnog poslovanja poduzeća i upravljanje njegovim poslovanjem, ali ti se troškovi ne mogu izravno pripisati proizvodnji dobara i usluga. Podaci o ovoj vrsti troška posebno su korisni pri izračunu fiksnih troškova poduzeća. Oni su, također, nužni i potrebni za održavanje svakodnevnog poslovanja poduzeća i upravljanje njegovim poslovanjem. Ne mogu se izravno pripisati proizvodnji dobara i usluga. Iako postoji snažna motivacija za menadžment da smanji te troškove, jer su oni fiksni troškovi, smanjenje općih i administrativnih troškova teško je učiniti. Uobičajene stavke navedene kao opći i administrativni troškovi uključuju najam, osiguranje, plaće i beneficije rukovoditelja, amortizacija uredskog inventara i opreme, plaće pravnog savjetnika i računovodstvenog osoblja i sl.

„Opći i administrativni troškovi obično se odnose na troškove koje poduzeće još ima, bez obzira proizvodi li ili prodaje nešto. Ova vrsta rashoda prikazana je u računu dobiti i gubitka, obično ispod cijene prodane robe i objedinjena s troškovima prodaje, tvoreći stavku prodajnih, općih i administrativnih troškova“ (Volarević, H., 2013.). Svaki trošak koji nije povezan s procesom proizvodnje ili prodaje i nije dio istraživanja i razvoja klasificira se kao opći i administrativni trošak. Kao rezultat toga, opći i administrativni troškovi ne spadaju u trošak prodane robe i nisu zalihe. Opći i administrativni troškovi također su tipično fiksni troškovi po prirodi, budući da bi ostali isti bez obzira na razinu prodaje koja se dogodi.

Na primjer, javno poduzeće mora angažirati vanjske revizore za redovitu reviziju financijskih izvješća i bilješki. Naknada za reviziju obično nije povezana s proizvodnim procesom, ali taj trošak i dalje nastaje bez obzira proizvodi li tvrtka nešto ili ne. „Budući da administrativni troškovi ne pridonose izravno prodaji ili proizvodnji, postoji snažan poticaj za menadžment da smanji opće i administrativne troškove poduzeća“ (Volarević, H., 2013.). Međutim, budući da su ti troškovi obično fiksni, postoji ograničena mogućnost njihovog smanjenja. Tvrtke koje imaju centralizirano upravljanje obično imaju veće opće i administrativne troškove. Decentralizacija i delegiranje određenih funkcija podružnicama može znatno smanjiti opće troškove nadzora.

### **3.5. Troškovi prema položaju u financijskim izvještajima**

„Troškovi razdoblja i troškovi proizvoda dvije su kategorije troškova za tvrtku koji nastaju u proizvodnji i prodaji proizvoda ili usluga. Troškovi proizvoda su oni koji su izravno povezani s proizvodnjom proizvoda ili usluge namijenjene prodaji“ (Garmaz, A. 2017.). Troškovi razdoblja su svi ostali neizravni troškovi koji nastaju u proizvodnji. Režijski troškovi te troškovi prodaje i marketinga uobičajeni su primjeri troškova razdoblja.

Troškovi proizvoda izravni su troškovi uključeni u proizvodnju proizvoda. Proizvođač bi, na primjer, imao troškove proizvoda koji uključuju izravni rad, sirovine, potrepštine za proizvodnju, režijske troškove koji su izravno povezani s proizvodnim pogonom, poput električne energije. Za trgovca na malo, troškovi proizvoda bi uključivali zalihe kupljene od dobavljača i sve druge troškove koji su uključeni u dovođenje njihove robe na tržište. Ukratko, svi troškovi nastali u procesu nabave ili proizvodnje proizvoda smatraju se troškovima proizvoda. Na neto dobit poduzeća utječu promjene u obujmu prodaje. To je zato što se s povećanjem broja prodaja povećavaju i varijabilni troškovi koji nastaju.

„Troškovi razdoblja i troškovi proizvoda dvije su kategorije troškova za tvrtku koji nastaju u proizvodnji i prodaji proizvoda ili usluga.

Troškovi proizvoda često se tretiraju kao zalihe i nazivaju se "troškovi koji se mogu popisivati" jer se ti troškovi koriste za vrednovanje zaliha. Kada se proizvodi prodaju, troškovi proizvoda postaju dio troškova prodane robe kao što je prikazano u računu dobiti i gubitka.

Troškovi razdoblja su svi troškovi koji nisu uključeni u troškove proizvoda te nisu izravno vezani uz proizvodni proces. Režijski ili prodajni, opći i administrativni troškovi smatraju se troškovima razdoblja. Također uključuju troškove korporativnog ureda, prodaje, marketinga i ukupne administracije poslovanja tvrtke. Ova skupina troškova nije dodijeljena jednom određenom proizvodu ili trošku zaliha poput troškova proizvoda. Stoga se troškovi razdoblja navode kao rashod u obračunskom razdoblju u kojem su nastali“ (Garmaz, A. 2017.).

Ostali primjeri uključuju troškove marketinga, najam (koji nije izravno povezan s proizvodnim pogonom), amortizaciju ureda i neizravni rad. Također, trošak kamata na dug poduzeća klasificirao bi se kao trošak razdoblja. Razmatranja u izračunu troškova proizvodnje iskazuju kako i troškovi proizvoda i troškovi razdoblja mogu biti fiksne ili varijabilne prirode. Troškovi proizvodnje obično su dio varijabilnih troškova poslovanja jer će potrošeni iznos varirati proporcionalno proizvedenoj količini. Međutim, troškovi strojeva i operativnog prostora vjerojatno će biti fiksni razmjeri ovoga, a oni se mogu pojaviti pod naslovom fiksnih troškova ili biti evidentirani kao amortizacija na posebnom računovodstvenom listu. Osoba koja izrađuje kalkulaciju troškova proizvodnje stoga mora odlučiti jesu li ti troškovi već uračunati ili moraju biti dio ukupne kalkulacije troškova proizvodnje. Također, fiksni i varijabilni troškovi mogu se različito izračunati u različitim fazama poslovnog životnog ciklusa ili računovodstvene godine. Na primjerenu metodologiju također utječe je li izračun namijenjen predviđanju ili izvješćivanju.

Trošak razdoblja odgovara određenom obračunskom razdoblju. Ako je izvještajno razdoblje dulje od fiskalnog tromjesečja, tada bi trošak razdoblja također bio tromjesečni. Da je obračunsko razdoblje umjesto godine, trošak razdoblja obuhvaćao bi 12 mjeseci. Troškovi razdoblja nisu izravno povezani s proizvodnjom. Režijski troškovi ili troškovi održavanja svjetla, kao što su računi za režije, osiguranje i najam, nisu izravno povezani s proizvodnjom. Međutim, ti se troškovi i dalje plaćaju u svakom razdoblju, pa se knjiže kao troškovi razdoblja.

## 4. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA

Praćenje troškova uključuje ispitivanje svake faze i potrebnih resursa. Plan bi trebao obuhvatiti sve aktivnosti unutar projekta i sadržavati dovoljno nepredviđenih događaja. Sve treba uzeti u obzir u ovom trenutku. To uključuje cjelokupni hardver, softver i materijale.

To je stalan proces koji traje kroz cijeli životni ciklus projekta. Razumijevanje načina na koji funkcionira praćenje troškova moglo bi pomoći da se postignu bolje planirani rezultati.

„Praćenje troškova je sustav financijskog planiranja koji počinje u ranim fazama razvoja proizvoda. Zahtijeva stalnu komunikaciju između tijela za upravljanje i izvođenje projekta kako bi se osigurala što je moguće veća točnost. Faze praćenja troškova uključuju sljedeće“ (Dražić, L. I., 2004.).

Planiranje je prvi korak u procesu praćenja troškova. Unutar njega projektni tim prikuplja informacije kako bi izradio realnu procjenu proračuna koja ispituje svaku fazu projekta. U ovoj fazi određujete koji su resursi potrebni za dovršetak projekta, kao što su troškovi rada, hardvera, softvera i drugih materijala. Proračun je samo jedna komponenta šireg plana projekta koji također pokriva sve aktivnosti izvršenja i planove za nepredviđene situacije.

Procjena proračuna je faza u kojoj se koriste sve informacije koje su se prikupili tijekom predplaniranja za izradu procjene proračuna projekta. Kada je procjena gotova, prolazi kroz odobrenje dionika i tada se može početi ulagati novac u projekt. Nakon što je novac uložen, postoji osnovni proračun ili dokument koji se koristi za mjerenje u odnosu na svoje stvarne troškove kako bi projekt napredovao prema očekivanjima.

Proračun se može segmentirati po mjesecima kako bi se lakše razumio i pratio. Proračuni su dio plana i rasporeda resursa projekta i mogu imati koristi od otvorene dokumentacije koju cijeli tim može koristiti kao referencu tijekom cijelog projekta.

Proračun govori o mjestima raspodjele novca, ali kontrola troškova može pomoći osigurati da pravi novac stigne tamo gdje treba ići kako bi projekt tekao bez poteškoća. „Delegiranje je važan korak u ovoj fazi, a zahtijeva postupak odobrenja za raspodjelu sredstava koji mora biti odobren od više strana prije nego što dođe do transakcije. Kontrolu troškova može se koristiti za elemente kao što su hardver, materijali, softver, vremenske tablice, neočekivani troškovi, fakture dobavljača i sl.“ (Gulin, D., 2011.).

Kako bi se pratili troškovi potrebno ih je i zabilježiti. Mogu se napraviti bilješke na kraju svakog mjeseca kako bi se vidjelo kako se stvarna potrošnja odnosi na osnovni proračun. Moguće je da stvarni proračun bude veći ili manji od procjene. Praćenje troškova pomaže da se shvati gdje i kako se projekt uklapa u planirani proračun u trenutnom trenutku, a ne samo gdje se očekivalo da će biti u fazama planiranja. Praćenjem troškova mogu se izvršiti potrebne prilagodbe resursa kako bi se projekt održao na vrijeme i što je moguće bliže osnovnom proračunu. Financijski odjeli često pripremaju ove informacije za voditelje projekata koji ih potom dijele sa svojim timovima.

Kako bi se razmijelo cjelokupno stanje projekta, potrebno je izračunati svoje rezultate za sve povezane aspekte na kraju svakog izvještajnog razdoblja. „Praćenje troškova samo je jedna komponenta upravljanja projektom, a mjerenje rezultata iz svih područja samo osigurava da se ponovno izvrši puna provjera kako bismo se uvjerali jesu li ispunjena početna očekivanja. Ako su informacije koje su se zaprimile tijekom faze predplaniranja točne, ove bi brojke mogle biti vrlo blizu onima u osnovnim vrijednostima. Kada se mjere rezultati, potrebno je uključiti sve informacije koje su uključene u praćenje kako bi oni koji pregledavaju izvješća mogli razumjeti metriku i analizu“ (Anthony, R. N., 2004.).

Praćenje troškova može pomoći da u poboljšanju cjelokupnog procesa u kojem se izvršavaju projekti te pomoći u razumijevanju financijskog učinka projekta i cjelokupne organizacije. Također, pomaže da se projekti drže pod kontrolom identificirajući područja na koja se očekuje da će se potrošiti novac. Omogućuje usporedbu očekivanih troškova sa stvarnim troškovima i praćenje fluktuacije u proračunu i novčanom toku.

Praćenje troškova može biti korisno za sve dionike povezane s određenim projektom. Voditelji projekata koriste praćenje troškova kako bi procijenili napredak i očekivanja programa. Klijenti se mogu osloniti na praćenje troškova kako bi shvatili primaju li proizvod ili isporuku koju su naručili unutar očekivanog financijskog okvira. Članovi projektnog tima također imaju koristi od praćenja troškova kao pomoći.

#### **4.1. Način praćenja troškova**

„Praćenje troškova je aspekt upravljanja projektom posvećen praćenju financijskog stanja projekta. Ovaj proces koji je u tijeku počinje na početku životnog ciklusa projekta i provodi se do završetka projekta. Praćenje zahtijeva komunikaciju između tima za upravljanje projektom

i ključnih dionika što je točnije moguće. Softver za upravljanje troškovima projekta često se koristi za praćenje profitabilnosti projekta, utvrđivanje stvarnih troškova i njihovu usporedbu za izračun dobiti“ (Anthony, R. N., 2004.) .

Način praćenja troškova definirat će se u nekoliko sljedećih faza praćenja troškova. Planiranje unaprijed je faza u kojoj projektni tim prikuplja podatke za izradu procjene proračuna. Određuju se potencijalni resursi i razmatraju elementi poput troškova rada, softvera i drugih materijala. Zatim, procjena proračuna, gdje se podaci iz prethodnog planiranja koriste za izradu procjene proračuna projekta, koju odobravaju ključni dionici. Ova se procjena koristi za mjerenje stvarnih troškova kako bi tim mogao vidjeti kako projekt napreduje.

Kontrola troškova pomaže voditeljima projekata da dobiju pravu količinu novca gdje treba ići kako bi osigurali nesmetan i uspješan projekt. Kontrola troškova potrebna je za elemente poput materijala, hardvera, softvera, faktura dobavljača, vremenskih tablica i neočekivanih troškova.

„Praćenje troškova, koja se očituje po praćenju proračuna koje bilježi sve troškove i njihov odnos s osnovnim proračunom. Praćenje tih troškova omogućuje timu mogućnost shvaćanja kako se projekt uklapa u proračun i gdje se moraju izvršiti prilagodbe“ (Drljača, M., 2004.)

Mjerenje rezultata je faza na kraju svakog izvještajnog razdoblja za projekt, izračun koliko je projekt u odnosu na procijenjeni proračun i jesu li očekivanja ispunjena. Ažuriranje predviđanja je korak u kojemu je važno obavijestiti relevantne članove tima i dionike što se promijenilo unutar projekta ili njegovog proračuna. To omogućuje voditelju projekta da dokumentira i opravda sve promjene koje su napravljene.

Kontinuirano poboljšanje, odnosno praćenje troškova poboljšava način na koji tim izvršava projekte, a istovremeno pruža transparentnost svima koji su uključeni u gotov projekt. Prednosti praćenja troškova su učinkovito praćenje troškova te ima poslovne prednosti koje voditelji projekata ne bi smjeli zanemariti. Neke od tih prednosti su sprječavanje troškova, kada tim dodjeljuje i procjenjuje troškove u fazama prije planiranja, voditelj projekta može osigurati da ne dođe do prekomjernog trošenja u određenim područjima. Zatim izbjegavanje rizika, proračun procijenjen korištenjem točnih podataka može imati za dopuštenje za niski rizik, dajući projektu najbolje izgleda za uspjeh, čak i ako se pojave nepredviđeni rizici. Također utječe na poboljšanje predviđanja što se odnosi na izvješća koja su napravljena na temelju praćenja troškova te mogu pomoći timu da optimizira resurse potrebne za uspjeh. To može dovesti do točnijih proračuna za buduća nastojanja.

„Najbolji primjeri iz prakse za pravilno praćenje troškova uključuju razgovore između članova tima. Točno praćenje i projektiranje troškova ovisi o timu i načinu na koji obavljaju svoje zadatke“ (Spajić, F., 1998.). Sljedeća je faza praćenje podataka; ispravno prikupljanje podataka može pojednostaviti proces praćenja troškova za sve uključene strane. Softver za upravljanje projektima dobro dolazi tijekom ovog koraka, uz softver za proračunske tablice za usporedbu brojeva i održavanje grupiranih i organiziranih troškova.

Poželjno je omogućiti odgovarajući pristup; svaki član tima koji bi mogao napraviti ili prekršiti proračun projekta trebao bi imati pristup podacima o praćenju troškova projekta te koristiti softver za praćenje vremena; prilikom procjene troškova resursa, članovi tima mogu koristiti softver za praćenje vremena kako bi zabilježili sate pomoću mjerača vremena zadataka. Voditelj projekta zatim može upotrijebiti te informacije kako bi odredio koliko dugo će zadaci trajati i koliko će resursa biti potrebno.

#### **4.2. Praćenje troškova s aspekta različitih vrsta djelatnosti**

„Računovodstvo je neizostavna komponenta svake organizacije. Vrste računovodstva razlikuju se prema njihovim karakteristikama te se primjenjuju različite vrste djelatnosti. Računovođe mogu imati zadatak bilježiti određene transakcije ili raditi s određenim skupovima informacija. Iz tog razloga postoji nekoliko širokih skupina u koje se većina računovođa može grupirati“ (Volarević, H., 2013.).

Financijsko računovodstvo odnosi se na procese koji se koriste za izradu privremenih i godišnjih financijskih izvješća. Rezultati svih financijskih transakcija koje se dogode tijekom obračunskog razdoblja sažeti su u bilanci, računu dobiti i gubitka i izvještaju o novčanom tijeku. Međutim, zajmodavci također obično zahtijevaju rezultate vanjske revizije godišnje kao dio svojih ugovora o dugu. Stoga će većina tvrtki iz ovog ili onog razloga imati godišnje revizije.

Upravljačko računovodstvo koristi uglavnom iste podatke kao i financijsko računovodstvo, ali organizira i koristi informacije na različite načine. Naime, u menadžerskom računovodstvu računovođa generira mjesečna ili tromjesečna izvješća koja menadžerski tim tvrtke može koristiti za donošenje odluka o tome kako tvrtka posluje. Upravljačko računovodstvo također obuhvaća mnoge druge aspekte računovodstva, uključujući proračun, predviđanje i razne alate za financijsku analizu.

Baš kao što menadžersko računovodstvo pomaže tvrtkama u donošenju odluka o upravljanju, troškovno računovodstvo pomaže tvrtkama u donošenju odluka o troškovima. „U osnovi, računovodstvo troškova razmatra sve troškove povezane s proizvodnjom proizvoda. Analitičari, menadžeri, vlasnici tvrtki i računovođe koriste se ovim informacijama kako bi odredili koliko bi njihovi proizvodi trebali koštati“ (Anthony, R. N., 2004.). U troškovnom računovodstvu novac se smatra ekonomskim faktorom u proizvodnji, dok se u financijskom računovodstvu novac smatra mjerom ekonomske uspješnosti poduzeća.

Dok se financijske računovođe često koriste jednim skupom pravila za izvješćivanje o financijskom položaju poduzeća, porezne računovođe često koriste drugačiji skup pravila. Ta su pravila postavljena na saveznoj, državnoj ili lokalnoj razini ovisno o tome koja se prijava podnosi. Porezni računi uravnotežuju usklađenost s pravilima izvješćivanja, a istovremeno pokušavaju minimizirati poreznu obvezu tvrtke promišljenim strateškim odlučivanjem. Porezni računovođa često nadzire cijeli porezni proces poduzeća: strateško stvaranje organizacijske sheme, poslovanje, usklađenost, izvješćivanje i doznaku porezne obveze.

„Prema tradicionalnom obračunu troškova, tvrtkama je zabranjeno isključivanje bilo kakvih troškova proizvodnje iz proizvoda. To uključuje režijske troškove koji se ne mogu lako povezati s proizvodima“ (Bhimani, A. 2018.) Međutim, ABC metoda u upravljanju troškovima (activity-based costing), izračun zasnovan na aktivnostima, dopušta da se ti troškovi "održavanja organizacije" isključe iz troškova proizvoda. „Na primjer, prema tradicionalnom obračunu troškova, troškovi grijanja i hlađenja tvornice uključeni su kao troškovi proizvoda iako će troškovi nastati neovisno o tome proizvodi li tvrtka mali ili veliki broj proizvoda. Prema ABC-u, ti se troškovi mogu isključiti tako da menadžment može ispitati samo relevantne troškove“ (Dragija, M., 2015.).

Najveća razlika između ABC i tradicionalnog obračuna troškova je način na koji metode dodjeljuju režijske troškove objektima. „Prema tradicionalnom obračunu troškova, opći troškovi se dodjeljuju proizvodima korištenjem unaprijed određene stope općih troškova za cijelu tvornicu“ (Bhimani, A. 2018.). Ova stopa, koja se obično izračunava na početku godine, utvrđuje se procjenom ukupnih režijskih troškova i ukupne aktivnosti. Prema ABC-u, troškovi se dodjeljuju grupama aktivnosti i zasebne stope se izračunavaju za svaku aktivnost. Kao posljedica toga, tvrtke koje koriste ABC mogu mnogo točnije odrediti troškove postavljanja stroja ili dizajniranja proizvoda, budući da mogu dodijeliti samo režijske troškove za te aktivnosti, gdje bi prema tradicionalnom obračunu troškova dodijelili dio ukupnih režijskih troškova tvornice.



„ABC sustavi obračuna troškova mogu proizvesti upravljačka izvješća koja su prikladna za interne odluke. Međutim, budući da nisu svi troškovi dodijeljeni proizvodima, ova izvješća nisu prikladna za vanjsko izvješćivanje. Budući da ABC sustavi zahtijevaju mnoge odluke u procesu implementacije, mora se paziti da identificirane aktivnosti, skupovi i troškovi odgovaraju tvrtki“ (Gulin, D., 2004.). U protivnom bi informacije koje menadžment dobiva iz računovodstvenog sustava mogle učiniti više štete nego koristi.

#### **4.2.1. Raspored troškova kod poslovnih subjekata koji obavljaju uslužne djelatnosti i trgovinu**

„U računovodstvu se roba koju tvrtka prodaje naziva zalihami ili robom. Računovodstvene potrebe trgovačkog poslovanja razlikuju se od onih uslužnog poslovanja zbog postojanja zaliha, koje su također poznate kao trgovačke zalihe. Trgovačka poduzeća imaju veliku imovinu koju većina uslužnih poduzeća nema.“ (Računovodstvo i financije, 2014.b)

Ta imovina (poznata kao "zalihe", "roba" ili "inventar") jedinstvena je po svom karakteru - tvrtke je dobivaju samo za jednu svrhu, to jest, prodaju kupcima. Za razliku od druge imovine koju poduzeće dobiva i zadržava, trgovačko poduzeće svoj opstanak mora oslanjati na stalnu prodaju te imovine. Zbog toga, trgovačka poduzeća moraju biti u stanju obračunati ovu imovinu i pojedinačne linije robe koje je čine. Trgovačko poduzeće prodaje robu kao primarni izvor prihoda te je to u suprotnosti s uslužnim tvrtkama koje se oslanjaju na sposobnost pružanja neke vrste usluge kupcima; na primjer, kemijska čistionica, liječnici, električar, vodoinstalater, računovođa itd.

Isto tako postoje i mnoga poduzeća koja i prodaju robu i pružaju usluge. Trgovačko poduzeće može pružati usluge kao i prodavati robu te uslužna djelatnost može prodavati robu isto kao i pružati usluge. Međutim, poduzeća su klasificirana prema glavnom izvoru prihoda. „Računovodstvene potrebe trgovačkog poslovanja razlikuju se od onih uslužnog poslovanja zbog postojanja zaliha, koje su također poznate kao trgovačke zalihe. Zalihe uključuju svu robu koju je trgovačko poduzeće kupilo u svrhu daljnje prodaje, koja se obično događa po višoj cijeni od nabavne vrijednosti kupljenog artikla. Poslovanje trgovačkog poduzeća stvara potrebu za evidentiranjem kupnje i prodaje takve robe“ (Računovodstvo i financije, 2014.b).

Definicija trgovačkog inventara isključuje neke artikle koje tvrtka povremeno može prodati. Dugotrajna imovina kao što su oprema i vozila mogu se prodati uz dobit na kraju svog

korisnog vijeka, međutim, kada se takva imovina kupuje, obično se kupuje s namjerom da se predmeti ne preprodaju radi stvaranja dobiti. Vlasnik poduzeća obično kupuje dugotrajnu imovinu s namjerom da je posjeduje nekoliko obračunskih razdoblja u svrhu ostvarivanja prihoda. Na primjer, sportska trgovina može imati dugotrajnu imovinu kao što su oprema za trgovinu, uredski namještaj i računalo. Inventar takvog poslovanja uključivao bi nogometne lopte, teniske reketi, sportsku obuću, opremu za teretanu, itd. Da je posao maloprodaja namještaja, uredski namještaj bi bio u inventaru (kao i predmeti namještaja koji se smatraju dugotrajnom imovinom).

Vlasnici trgovačkog poduzeća zahtijevaju različite informacije od onih koji se bave uslužnim poslom. Budući da se trgovačka poduzeća oslanjaju na kupnju i prodaju robe, vlasnik poduzeća trebao bi znati puno više o robi kojom posluje. Tako su, na primjer, cijena prodane robe, brzi i spori pokretni artikli i koji su artikli najprofitabilniji važne informacije za trgovačko poslovanje. U trgovačkom poslovanju trošak prodane robe obično je najveći pojedinačni trošak poduzeća. Vlasnik mora kontrolirati ovaj trošak kako bi se povećao profit. Iako uslužna djelatnost može koristiti materijale u proizvodnji prihoda, trošak materijala ima manji utjecaj na profitabilnost tvrtke nego trošak prodane robe na trgovačko poslovanje. U trgovačkom poslu, vlasnik također mora znati iznos bilo kojeg gubitka zaliha zbog krađe ili oštećenja, te postotak marže na prodanu robu.

Količina raspoloživih zaliha mora biti dovoljna da zadovolji uobičajene svakodnevne zahtjeve kupaca. Što se više novca potroši na kupnju dionica, to je manje novca dostupno za plaćanje drugih računa ili za pokretanje novih i profitabilnih projekata. Kao rezultat toga, vlasnik je stalno u neskladu između držanja dovoljno zaliha pri ruci kako bi zadovoljio zahtjeve kupaca i minimiziranja količine zaliha pri ruci tako da je gotovina dostupna za plaćanje računa ili poduzimanje novih projekata. Broj transakcija koje uključuju zalihe i važnost podataka prikupljenih o tim transakcijama znači da će trebati uspostaviti računovodstveni sustav za učinkovito i djelotvorno bilježenje kupnje i prodaje zaliha. Mnoge male tvrtke koriste računala kako bi uvelike olakšale bilježenje kupnje i prodaje robe.

#### **4.2.2. Raspored troškova kod poslovnih subjekata koji se bave proizvodnjom**

„Ukupne troškove poduzeća čine proizvodni odnosno neproizvodni troškovi. Proizvodne čine izravni i opći troškovi. Izravni troškovi se karakteriziraju kao proporcionalno-varijabilni, a opći troškovi imaju podjelu na opće varijabilne i opće fiksne troškove“ (Dražić, L.I., 2004.). Neproizvodni su karakterom fiksni, a ujedno pripadaju skupini troškova razdoblja.

Računovodstvo za proizvodno poslovanje bavi se vrednovanjem zaliha i troškom prodane robe. Ovi koncepti nisu uobičajeni u drugim vrstama entiteta ili se njima rukuje na pojednostavljenijoj razini. Koncepti su prošireni u nastavku. Vrednovanje zaliha očituje se na način da proizvodno poduzeće mora koristiti određenu količinu sirovina, proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda kao dio svojih proizvodnih procesa, a sva završna stanja moraju se pravilno vrednovati za priznavanje u bilanci poduzeća. Ovo vrednovanje zahtijeva sljedeće aktivnosti (Gulin, D., 2018.):

Vrednovanje zaliha; troškovi se dodjeljuju zalihama korištenjem standardne metode obračuna troškova, ponderirane prosječne cijene ili metodologije slojevitosti troškova. Dodjela općih troškova; tvornički režijski troškovi moraju se agregirati u skupine troškova i zatim rasporediti na broj jedinica proizvedenih tijekom izvještajnog razdoblja, što povećava evidentirani trošak zaliha. Broj skupova troškova treba svesti na najmanju moguću mjeru kako bi se smanjila količina rada računovođe na raspodjeli. Testiranje umanjenja vrijednosti; također poznata kao niži trošak ili tržišno pravilo, ova aktivnost uključuje utvrđivanje je li iznos po kojem su stavke zaliha evidentirane veći od njihove trenutne tržišne vrijednosti. Ako je tako, zalihe se moraju svesti na tržišne vrijednosti. Ovaj se zadatak može dovršiti u relativno dugim intervalima, kao što je na kraju svakog godišnjeg izvještajnog razdoblja. Priznavanje troška prodane robe; na najosnovnijoj razini, trošak prodane robe jednostavno je početna zaliha, plus kupnje, minus završna zaliha. Stoga je izvođenje troška prodane robe zapravo vođeno točnošću postupaka vrednovanja zaliha koji su upravo opisani. Osim toga, svi nastali nenormalni troškovi, kao što je prekomjerni otpad, ne bilježe se u zalihama, već se terete izravno na trošak prodane robe. To zahtijeva detaljan postupak praćenja otpada. Također, troškovi se mogu dodijeliti određenim poslovima (poznati kao obračun troškova posla) i zatim teretiti trošak prodane robe kada se stavke zaliha u tim poslovima prodaju kupcima.

Nadalje, proizvodno poduzeće mora koristiti ili trajnu inventuru ili sustav periodične inventure za praćenje broja jedinica inventara koje ima pri ruci; ove informacije su ključne za određivanje vrijednosti zaliha. Iako je periodični sustav inventara lakši za održavanje, on daje točnu vrijednost samo kada se izvrši fizičko inventarisanje, pa se ne preporučuje. Trajni sustav trebao bi dati točne količine jedinica zaliha u svakom trenutku, iako je potrebno rigorozno vođenje evidencije i brojanje ciklusa kako bi se osiguralo održavanje visoke razine točnosti.

Ukratko, računovodstvo za proizvodna poduzeća mnogo je detaljnije nego što je potrebno za poslovanje koje ne održava zalihe. Tvrtka može smanjiti ovo radno opterećenje smanjenjem količine raspoloživih zaliha, poticanjem dobavljača da posjeduju neke zalihe na licu mjesta, korištenjem isporuka dobavljača i drugih tehnika koje smanjuju ukupnu razinu ulaganja u zalihe. Proizvodnja nije kao druge vrste poslovanja. Trgovci na malo prodaju zalihe, a uslužne tvrtke prodaju svoje vrijeme, ali samo proizvođači stvaraju nove proizvode od nule. To može dovesti do računovodstvenih problema. Proizvodne tvrtke moraju uzeti u obzir svoje sirovine i troškove obrade, ali također moraju izračunati vrijednost gotovih predmeta koje stvaraju.

„Za tvrtke koje proizvode mnoge vrste proizvoda ili proizvode proizvode u serijama, obračun troškova po nalogu je najvjerojatniji računovodstveni sustav za korištenje“ (Belak, V., 1995.b). Pod obračunom troškova narudžbenice, vlasnici malih tvrtki prate troškove materijala i rada izravno do proizvoda. Odnosno, tvrtka bilježi koliko je sati rada i koliko jedinica materijala korišteno za izradu proizvoda, množi te brojeke s cijenom po jedinici i prati troškove po poslu. „Opći troškovi, oni troškovi koji se ne mogu lako pratiti na pojedinačne proizvode, zatim se raspoređuju na proizvode“ (Belak, V., 1995.b).

Procesni trošak koriste tvrtke koje kontinuirano proizvode nekoliko homogenih proizvoda. Na primjer, proizvođač soka od naranče, rudnik šljunka i punionica javorovog sirupa vjerojatno će koristiti obračun troškova procesa. Prema sustavu obračuna troškova procesa, troškovi se agregiraju unutar odjela, pri čemu se svaki odjel tretira kao posao u sustavu obračuna troškova naloga za posao. Na primjer, tvrtka koja proizvodi sok od naranče može imati odjele za cijedenje soka, punjenje i označavanje. U sustavu obračuna troškova procesa, troškovi materijala i rada za cijedenje bili bi agregirani u računima odjela za cijedenje. To bi se kombiniralo s dodijeljenim režijskim troškovima koji se odnose na cijedenje sokova prije prijenosa cjelokupnog stanja na račune punionice. Ovdje bi se već nastali troškovi dodali radnoj snazi, materijalima i dodijeljenim općim troškovima iz odjela punionice. Ovaj proces se nastavlja sve dok proizvod nije gotov.

„Troškovi temeljeni na aktivnostima je računovodstveni sustav koji proizvođači često koriste za poboljšanje donošenja odluka. Za razliku od sustava obračuna troškova po narudžbi i procesa, sustavi obračuna troškova koji se temelje na aktivnostima dodjeljuju troškove samo proizvodima koji su povezani s proizvodnim aktivnostima“ (Belak, V., 2006.). Na primjer, iako su troškovi grijanja i hlađenja tvornice nužni za proizvodnju i bili bi uključeni kao režijski troškovi u sustavu obračuna troškova radnog naloga ili procesa, ti se troškovi ne bi dodijelili proizvodima u sustavu obračuna troškova koji se temelji na aktivnostima. Osim

toga, neproizvodni troškovi koji se odnose na proizvodne aktivnosti, kao što su troškovi korisničke podrške i troškovi prodaje, dodjeljuju se proizvodima u sustavu obračuna troškova koji se temelji na aktivnostima. Mnogi vlasnici malih poduzeća vjeruju da im ova vrsta sustava obračuna troškova omogućuje donošenje razumnijih odluka, jer se uzimaju u obzir relevantniji troškovi, a nerelevantni troškovi ne.

Zbog načina na koji računovodstveni standardi tretiraju određene režijske troškove, kada tvrtke proizvedu više robe nego što je prodaju, uzrokujući povećanje zaliha, neto prihod postaje umjetno napuhan. Varijabilni trošak je tehnika koju menadžeri koriste kako bi uklonili ovaj učinak iz neto prihoda. Isključivanjem općih troškova koji ne variraju s promjenom razina proizvodnje, menadžeri mogu usporediti razine dobiti jer stanja zaliha variraju kroz godine. Iako ova metoda nije dopuštena za vanjsko financijsko izvješćivanje, može biti korisna za interno donošenje odluka.

## 5. ZAKLJUČAK

Troškovi čine važan segment u računovodstvu i uobičajena su pojava u poslovanju. Bez troška nema ni investicije, stoga su troškovi osnovni element za vođenje i unaprjeđenje poslovanja. Svako ulaganje u poslovanje rezultira troškom. Poduzeće koje se bavi proizvodnjom mora nabaviti materijal i stroj kako bi započelo s proizvodnjom.

U ovome radu su istaknute podjele i klasifikacije troškova, ali prethodno se uspoznaje s terminologijama koje čine osnovu ovog područja i koje je nužno poznavati kako bi se razumio ostatak sadržaja. Podjele troškova su složene, a klasificiraju se obzirom na njihove sličnosti, specifičnosti ili prema zajedničkim svojstvima. Na temelju različitih kriterija, računovodstvo troškova troškove dijeli na troškove prema prirodnim vrstama, prema mjestima i nositeljima, prema dinamici poslovanja, prema načinu raspoređivanja na učinke te prema položaju u financijskim izvještajima. Svaka od navedenih klasifikacija podrazumijeva grupacije troškova koje se razlikuju po svojim karakteristikama u računovodstvu troškova zbog čega čine zasebnu kategoriju. Podjela troškova prema prirodnim vrstama svrstava materijalne troškove kao jednu cjelinu. U toj su podjeli specifične metode obračuna zaliha, FIFO i LIFO metoda, koje obračunavaju zalihe obzirom na vrijeme, tj. redoslijed ulaska i izlaska zaliha iz inventara.

U radu su objašnjene definicije distribucije i alokacije kao dvije različite vrste upravljanja troškovima. Distribucija u računovodstvu podrazumijeva troškove koji su povezani sa prijevozom, dostavom, skladištenjem, cestarinom i slično, a alokacija se odnosi na razumijevanje pojedinih komponenti u poslovanju kako bi se mogle donositi odluke koje mogu biti ključne za uspješnost poduzeća te najčešće razmatra i analizira gdje nastaju troškovi. Na taj se način može utjecati na neke troškove te ih smanjiti djelomično ili u potpunosti. Na temelju pisanja ovog rada dolazi se do spoznaje o raznovrsnim karakteristikama troškova s kojima se susreće u računovodstvu. Poželjno je da, osim računovođa, troškovne podjele poznaju i menadžeri jer je takav način praćenja i upravljanja tvrtkom ključan za uspješno poslovanje. Troškovi nastaju iz dana u dan i jedan su od najčešćih elemenata računovodstva. U ovome su radu objašnjene brojne klasifikacije i analize koje objašnjavaju važnost računovodstvenog praćenja troškova.

## LITERATURA

1. Anthony, R. N.; Reece, J. S. (2004). Računovodstvo – financijsko i upravljačko računovodstvo. Zagreb, RRiF-plus.
2. Belak, V., (1995.a), Menadžersko računovodstvo, RRiF, str. 12-13, Zagreb
3. Belak, V., (1995.b), Menadžersko računovodstvo, RRiF, str. 194, Zagreb
4. Belak, V., (2006.), Profesionalno računovodstvo, Zgombić & Partneri, Zagreb
5. Bhimani, A. [et al.], (2018.), Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova, Zagreb, Mate.
6. Dragija, M., Mićin, M., Hladika, M., Broz Tominac, S., Upravljačko računovodstvo, studija slučajeva, HZRFD, str. 167.-177., Zagreb, 2015.
7. Dražić L. I. (2004.) Računovodstvo, priručnik za vježbe, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
8. Drljača, M., Metode upravljanja troškovima, Električka, Broj 4, Stilloeks, Zagreb, 2004, str. 16-22
9. Ferenčak, I. (2003.), Počela ekonomike, II. Izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Osijek
10. Garmaz, A. (2017). Upravljanje troškovima prema mjestu nastanka i utjecaj na financijski rezultat. Sveučilište u Splitu, diplomski rad, preuzeto 15. Srpnja 2022. s <https://repositorij.svkst.unist.hr/islandora/object/efst:1239/preview>
11. Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V., 2011., Upravljačko računovodstvo, HZRFD, str. 80, Zagreb
12. Gulin, D. et al. (2018.), Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa, HZRFD, Zagreb
13. Gulin, D., ABC metoda u upravljanju troškovima, Interna revizija i kontrola, Zbornik radova, Umag, 2004.
14. Grupa autora (Žager, L., red.) Računovodstvo za neračunovođe, HZRFD, Zagreb, str. 31-33
15. Perčević, H. (2013.) Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova, Ekonomski fakultet Zagreb

16. Perčević, H. Upravljačko računovodstvo u suvremenoj funkcionalnoj strukturi računovodstva (preuzeto 14. lipnja 2022. s [https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko\\_racunovodstvo/Upravlja%C4%8Dko%20ra%C4%8Dunovodstvo%20u%20suvremenoj%20funkcionalnoj%20strukturi%20ra%C4%8Dunovodstva.pdf](https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/Upravlja%C4%8Dko%20ra%C4%8Dunovodstvo%20u%20suvremenoj%20funkcionalnoj%20strukturi%20ra%C4%8Dunovodstva.pdf))
17. Perčević, H., Utjecaj računovodstvenih metoda alokacije troškova proizvodnje na ocjenu profitabilnosti proizvoda, Magistarski rad, Ekonomski fakultet Zagreb, 2005
18. Pepur, P. (2016.), Računovodstvo troškova, nastavni materijali, Sveučilište u Splitu (preuzeto 8. svibnja 2022. s [https://www.oss.unist.hr/sites/default/files/file\\_attach/Ra%C4%8Dunovodstvo%20tro%C5%A1kova%20-%20Petar%20Pepur.pdf](https://www.oss.unist.hr/sites/default/files/file_attach/Ra%C4%8Dunovodstvo%20tro%C5%A1kova%20-%20Petar%20Pepur.pdf))
19. Računovodstvo i financije (2014.a), HZ RIF, Materijalni troškovi, str. 12, Zagreb (preuzeto 18. svibnja 2022. s <https://www.rif.hr/wp-content/uploads/arhiva/E-CASOPISI%202014/E%20-%20CASOPIS/Rif-sijecanj-2014.pdf>)
20. Računovodstvo i financije (2014.b), HZ RIF, Trgovačka roba, str. 48-49, Zagreb (preuzeto 20. svibnja 2022. s <https://www.rif.hr/wp-content/uploads/arhiva/E-CASOPISI%202014/E%20-%20CASOPIS/Rif-sijecanj-2014.pdf>)
21. Mikulandra V., I. (2017.), Ekonomika poduzeća, digitalni materijali, Zadar, (preuzeto 5. lipnja 2022. s [http://www.unizd.hr/Portals/0/COVID-19/digitalni\\_materijali/Ekonomika\\_poduzeca.pdf?ver=hSoLK2Y5YQR5wp7-YhhfMw%3d%3d](http://www.unizd.hr/Portals/0/COVID-19/digitalni_materijali/Ekonomika_poduzeca.pdf?ver=hSoLK2Y5YQR5wp7-YhhfMw%3d%3d))
22. Skupina autora (redakcija Spajčić., F.), Troškovno i upravljačko računovodstvo, HURE - HZRiFD, Zagreb, 1998.
23. Volarević, H.; Varović, M. (2013). Osnove računovodstva, Zagreb, Mate.



## POPIS GRAFOVA

Graf 1. Kretanje fiksnih troškova .....	11
Graf 2. Kretanje varijabilnih troškova.....	12
Graf 3. Kretanje graničnog troška proizvodnje u odnosu na prosječne troškove proizvodnje..	17

## **POPIS SHEMA**

Shema 1. Financijsko i upravljačko računovodstvo .....	4
Shema 2. Klasifikacija troškova prema prirodnim vrstama .....	13