

Računovodstvene metode obračuna troškova na primjeru HEP d.d.

Švenjak, Ivana

Undergraduate thesis / Završni rad

2021

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:148:140932>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-05**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Preddiplomski stručni studij

**RAČUNOVODSTVENE METODE OBRAČUNA TROŠKOVA
NA PRIMJERU HEP d.d.**

ZAVRŠNI RAD

Ivana Švenjak

Zagreb, rujan 2021.

Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
Preddiplomski stručni studij

**RAČUNOVODSTVENE METODE OBRAČUNA TROŠKOVA
NA PRIMJERU HEP d.d.**

**ACCOUNTING METHODS OF COST CALCULATION ON
THE EXAMPLE OF HEP d.d.**

ZAVRŠNI RAD

Ime i prezime: Ivana Švenjak

Mentor: Doc. dr.sc. Sanja Broz Tominac

Broj indexa autora: P5477R18

Zagreb, rujan 2021.

Ivana Švenjak

Ime i prezime studenta/ice

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je _____ završni rad _____
(vrsta rada)

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, _____

(potpis)

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Opis teme i cilj rada.....	1
1.2. Metodologija istraživanja	1
1.3. Struktura rada	1
2. OSNOVNI RAČUNOVODSTVENI KONCEPTI.....	3
2.1. Definiranje računovodstva.....	3
2.2. Tradicionalna struktura računovodstva	3
2.3. Suvremena struktura računovodstva.....	5
3. TROŠKOVI	6
3.1. Pojam troškova	6
3.2. Vrsta troškova.....	7
3.3. Knjigovodstvene isprave za praćenje troškova	8
3.4. Planiranje, obračun i evidencija troškova.....	11
4. RAČUNOVODSTVENE METODE OBRAČUNA TROŠKOVA.....	17
4.1. Tradicionalne metode obračuna.....	18
4.2. Suvremene metode obračuna.....	19
5. PRIKAZ RAČUNOVODSTVENIH METODA OBRAČUNA TROŠKOVA NA PRIMJERU HEP D.D.	21
6. ZAKLJUČAK	28
LITERATURA.....	29
POPIS SLIKA	31

1. UVOD

1.1. Opis teme i cilj rada

Hrvatska elektroprivreda (HEP grupa) je nacionalna elektroenergetska tvrtka, čija je primarna višegodišnja djelatnost produkcija, transformacija i distribucija električne energije, a tek u unazad nekoliko desetljeća posluje i u području opskrbom konzumenata toplinom i plinom. HEP je strukturiran u formi koncerne kao skupna umreženih društava. Budući da HEP ima višegodišnju tradiciju poslovanja, idealno je poduzeće na kojemu su jasno vidljive računovodstvene metode obračuna troškova poduzeća. Cilj rada je upoznati se osnovnim računovodstvenim pojmovima, konceptima i strukturama, te naposljetku na primjeru poslovanja HEP-a, prikazati računovodstvene metode obračuna troškova u suvremenom i tradicionalnom računovodstvenom sustavu.

1.2. Metodologija istraživanja

Znanstvena metoda je zbir tehnika analize fenomena poradi sakupljanja inovativnog znanja, eventualne ispravke i komparacija prethodnih znanja. Znanstvena metoda je bazirana na empirijskoj i metričkoj bilješci te se upotrebom istih nastoji reducirati upliv pretpostavljanja i predrasuda analiziranjem teorija ili hipoteza.

Kvalitetna istraga računovodstvenih metoda obračuna troškova poduzeća HEP d.d. provest će se kroz znanstvene metode istraživanja: statističke metode, metoda dokazivanja i opovrgavanja, metoda indukcije i dedukcije, metoda deskripcije. Analiza računovodstvenih metoda prikazana je pomoću slika isječaka iz godišnjih izvještaja HEP-a. Podaci su pribavljeni iz sekundarnih izvora.

1.3. Struktura rada

Rad se sastoji od ukupno šest dijelova odnosno poglavlja. U prvom poglavlju odnosno uvodnom dijelu, definiran je problem i predmet istraživanja, svrha i ciljevi, metode istraživanja i pisanja te struktura rada. U drugom poglavlju definirani su temeljni računovodstveni koncepti kao tradicionalni i suvremeni, te je računovodstvo pojmovno

određeno. Treće poglavlje se bavi troškovima – pojmom, vrstama, knjigovodstvenim ispravama te planiranjem, obračunom i evidencijom troškova. U četvrtom poglavlju prezentirane su računovodstvene metode obračuna troškova – tradicionalne i suvremene metode obračuna. U petom poglavlju, naglasak je na računovodstvenim metodama obračuna troškova, ali na primjeru poduzeća HEP d.d. Šesto poglavlje prezentira zaključne misli cjelokupno provedenog istraživanja i analize.

2. OSNOVNI RAČUNOVODSTVENI KONCEPTI

S pogledom na poznatu računovodstvenu priču na osnovi koje je moguće zaključiti da se profesionalno računovodstvo nastavlja konstantno razvijati, u suvremenom svijetu pokazuju se dva računovodstvena koncepta koja se podjednako nalaze u praksi. Vodeći računa o stupnju napretka profesionalnog računovodstva u pojedinim državama, primjenjuju se dva računovodstvena koncepta: tradicionalni i suvremeni koncept računovodstva (Belak, 2006).

2.1. Definiranje računovodstva

Računovodstvo je zaokruženi model evidencije gdje se na osobit način planiraju, evidentiraju, kontroliraju i analiziraju stanja i kretanja sredstava i djelovanja u gospodarstvu i na taj način se dobivaju računovodstvene informacije. Računovodstvo je sposobnost zapisivanja, sortiranja i reduciranja iznosa, transakcija i događaja financijske naravi, te interpretacije dobivenih rezultata (Dražić-Lutilsky i sur., 2010).

Dakle, računovodstvo je deskripcija, metrika i interpretacija ekonomskih akcija pojedinih subjekata. Računovodstvo koristi posebnu, vlastitu lingvistiku utemeljenu na sklopu načela, standarda, politika, tehnika i propisa koji otvaraju mogućnost razumijevanja ekonomskih akcija za korisnike (Belak, 2006).

2.2. Tradicionalna struktura računovodstva

Tradicionalni koncept računovodstva sagledava diobu računovodstva iz perspektive računovodstvene aktivnosti, na pet cjelina (Žager i sur., 2007):

- Računovodstveno planiranje prezentacija je događaja u budućnosti koji će biti objekt računovodstvene evidencije onda kada postanu stvarnost. Planiranje postoji kratkoročno ili dugoročno. Primjerice, planiranje koje pretpostavlja organizaciju ekskurzije koncem školske godine, potražuje projekciju cjelokupnih troškova ekskurzije, pretpostavljeni vremenski period putovanja i mnoga važna pitanja oko organizacije ekskurzije. Ukoliko se to ne isplanira u predviđenom periodu, moguće je

očekivati iznenadne teškoće prilikom same ekskurzije. Zato je planiranje prevažna aktivnost, podjednako u raznim životnim okolnostima, i u računovodstvenoj evidenciji.

- Knjigovodstvo je fokusirano na prošlost. To je najvjerodostojnija evidencija djelovanja, koja se u suvremenom svijetu temelji na dvojnog knjigovodstvu. Odrađuje se kronološkim odnosno vremenskim redoslijedom na osnovi poslovne dokumentacije. Knjigovodstvo bilježi sve poslovne aktivnosti i novčane transakcije, što djeluje na mijene u financijskom statusu poslovanja. Knjigovodstveni poslovi najopširniji su segment računovodstvene evidencije i zato ih valja poznavati svaki djelatnik koji u poslovanju želi biti računovodstveno profesionalan. Bez znanja knjigovodstva, ne može se postati djelatnik računovođa koji valjano odlučuje na osnovi računovodstvenih informacija.
- Računovodstveni nadzor i kontrola vodi brigu o valjanosti i pouzdanosti računovodstvenih podataka i informacija. Najvažniji zadatak je dokazati distinkciju između planiranog i realiziranog.
- Računovodstvena analiza specifični je segment računovodstva koji analizira bazne financijske odnosno računovodstvene izvještaje. Upotrebom računovodstvene analize promatra se kretanje financijske situacije poslovanja, izvršavanje obveza, realizacija profita poslovanja. Također računovodstvena analiza dokazuje distinkciju između realiziranog i planiranog, uzroke eventualne distinkcije i mogućnosti sprječavanja uočenih nesuglasja u budućnosti.
- Računovodstvena informacija je prezentacija računovodstvenih podataka i informacija korisnicima na jednostavan i jasan način. Korisnici računovodstvenih informacija su eksterni i interni. Najučestalija je forma prezentacije računovodstvenih informacija za eksterne korisnike putem osnovnih financijskih izvještaja koncem izvještajnog razdoblja. Interni korisnici dobivaju razne računovodstvene informacije u periodu tekuće godine budući da na temelju istih donose poslovne odluke unutar poslovanja poduzeća.

2.3. Suvremena struktura računovodstva

Suvremeni koncept dijeli računovodstvo na tri vrste računovodstva (Gulin i sur., 2011):

- Financijsko računovodstvo je vanjsko računovodstvo koje pruža računovodstvene informacije eksternim korisnicima. Finalni je fokus financijskog računovodstva, stvaranje osnovnih financijskih odnosno računovodstvenih izvještaja.
- Računovodstvo troškova je unutarnje računovodstvo koje pruža računovodstvene informacije unutarnjim korisnicima. To je najstariji segment računovodstva koji evidentira, obračunava i kalkulira sve forme troškova iz financijskog računovodstva. Podatci prikupljeni u segmentu računovodstva troškova su ulazni podaci u upravljačko računovodstvo.
- Upravljačko računovodstvo isto je unutarnje računovodstvo, namijenjeno unutarnjim korisnicima poduzeća. Prikazuje računovodstvene informacije nužne menadžerima za poslovno odlučivanje. Rukovodi troškovima i planiranjem financijskih djelovanja poduzeća u budućnosti.

Temeljna distinkcija između financijskog i upravljačkog računovodstva prikazuje se kroz vremensku usmjerenost. Dok je financijsko računovodstvo usmjereno evidenciji poslovnih aktivnosti iz prošlosti, upravljačko računovodstvo usmjereno je poslovnim djelovanjima poduzeća u budućnosti (Gulin i sur., 2011).

3. TROŠKOVI

Postoje mnoge koncepcije i pojmovna definiranja troška, ali troškovi prema definiciji MRS-a 16 su u novcu prikazana varijabla utrošenih sredstava u produkciji novih ili realizaciji određenih djelovanja. Troškovi se nerijetko izjednačuju s pojmom rashoda, međutim postoji distinkcija između navedenih pojmova.

3.1. Pojam troškova

Pod pojmove teorije troškova sabiru se: rashod, izdatak, utrošak i trošak prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN br. 87/14 i 136/14).

Rashodi su suprotan pojam od prihoda i oni su negativni dio rezultata djelovanja poduzeća. To su investiranja u poslovni postupak koja nisu nužno u cilju realizacije regularne aktivnosti. Prikazuju rast obveza ili pad imovine i kapitala. Dije se na (Skupina autora, 2011):

- Redovne rashode (poslovni – rashodi proizvodnje, nabave prodaje i financijski – prilikom pribavljanja, korištenja i vraćanja financijskih sredstava)
- Izvanredne rashode – zbog neplaniranog smanjenja dugotrajne imovine ili neplaniranog
- povećanja obveza.

Izdatak je izdvajanje, odnosno redukcija financijskih resursa poradi stvaranja djelatnosti, ali i nevezano za to. Postoje poradi ulaganja, financijskih djelovanja ili poslovnog djelovanja (Horngren i sur., 2012).

Utrošak je fizičko investiranje materijalnih resursa i dobara u realizaciju djelatnosti (Perčević, 2013).

3.2. Vrsta troškova

Troškovi se dijele prema: periodu nastanka, prema ulozi, prema mjestu u financijskim izvještajima, prema tendenciji obuhvata po nositeljima, prema adaptaciji na varijaciju djelovanja, prema značenju za poslovno odlučivanje i prema mogućnosti nadzora (Skupina autora, 2011), a označavaju varijabilno predstavljen utrošak rada, dugotrajne i kratkotrajne imovine te tuđih usluga u poslovnoj aktivnosti, i to poradi realizacije djelatnosti (Belak, 2009).

Troškovi su sagrađeni od dva dijela: količina potrošenih dijelova produkcije te nabavna cijena potrošnih dijelova produkcije (Polimeni, Handy i Cashin, 1999).

Svaka od spomenutih klasifikacija troškova dijeli se dalje. Prema periodu nastanka troškovi se dijele na prošli trošak ili budući trošak. Troškovi na koje menadžment ne djeluje i koji su nastali u prethodnom obračunskom razdoblju zovu se povijesnim troškovima i oni govore o uspješnosti poduzeća te se pomoću njih vrednuje imovina. Druga podvrsta podjele troškova prema vremenskom nastanku naziva se budući trošak. To su troškovi koji će nastati u nekom budućem vremenu. Takvi troškovi predstavljaju ciljeve menadžmenta poduzeća koji se žele ostvariti (Polimeni, Handy i Cashin, 1999).

U svakom poslovanju postoji nekoliko poslovnih uloga koje se bave nabavom, računovodstvom, financijama, produkcijom, pa se te uloge klasificiraju na proizvodne i neproizvodne. Troškovi se po prirodnim vrstama klasificiraju na troškove produkcije i neproizvodne odnosno opće troškove administracije, uprave i trgovine. To je bazna klasifikacija troškova budući da se ističe podrijetlo i svrha njihova stvaranja. Osim toga, dokazuje jednoobrazno evidentiranje i kontrolu troškova te formiranje troškova u bilanci i računu dobitka/gubitka. Poradi toga je uobličena računskim (kontnim) planom pojedinog poslovanja u granici financijskog računovodstva. Navedena klasifikacija pruža mogućnost ujednačenog kontroliranja troškova prema RriF-ovu 2020. računskom planu u razredu 4 i 7. Razrada računa troškova iz razreda 4 pruža mogućnost kontrole troškova ispunjavanjem zadaća ZOR-a, MRS-ova i HSFI te otvara mogućnost stvaranja financijskih izvještaja (Kolaković, 2014):

- troškovi sirovina i materijala, energije, rezervnih dijelova i sitnog inventara,
- troškovi eksternih usluga,
- troškovi osoblja,
- troškovi dugotrajne imovine,
- nematerijalni troškovi,
- troškovi financiranja.

3.3. Knjigovodstvene isprave za praćenje troškova

U računovodstvu mora postojati pisani trag o postojanju određene poslovne akcije. Bitno je naglasiti da su knjigovodstvene isprave stvorene na lokaciji gdje se poslovna akcija zbila, pa nakon toga idu na kontrolu u službu računovodstva. Važno računovodstveno načelo materijalnosti naglašava da poslovna aktivnost i važne informacije za korisnike kod prezentiranja financijskih izvještaja moraju biti u materijalnoj, pisanoj ili elektroničkoj formi (Bhimani i sur., 2018).

Knjigovodstvena isprava pisani je dokument ili elektronički zapis o postojećem poslovnom djelovanju. Drugi je pojam za knjigovodstvenu ispravu temeljnica, jer se na bazi nje evidentiraju najbitniji podatci u poslovnim knjigama tvrtke. Dakle, ona je temelj za unos podataka u poslovne knjige tvrtke. Važno je naglasiti da je knjigovodstvena isprava uži pojam od računovodstvene isprave, jer računovodstvene isprave, pored knjigovodstvenih, uključuju i isprave računovodstvenog planiranja, računovodstvenog nadzora i kontrole te računovodstvene analize. Također, računovodstvena isprava je uži pojam nego poslovna isprava, iako se nerijetko navedeni pojmovi izjednačavaju (Žager i sur., 2007).

Postoji nekoliko klasifikacija računovodstvenih isprava u računovodstvenoj evidenciji tvrtke, ali će biti predstavljene najvažnije (Dražić-Lutilsky i sur., 2010):

- Interne ili unutarnje računovodstvene isprave se rade unutar tvrtke (izlazni računi kupcima, uplatnice u blagajnu tvrtke, isplatna lista za plaće djelatnika).
- Eksterne ili vanjske računovodstvene isprave nastaju izvan tvrtke, kod poslovnih partnera (izvadci sa žiro računa, ulazni računi dobavljača).

- Nalogodavajuće računovodstvene isprave su nalozi za izvođenje poslovnih korekcija koje se rade prije nastanka istih (nalozi za izdavanje robe sa skladišta, nalozi za plaćanje).
- Opravdavajuće računovodstvene isprave su dokaz o odrađenoj poslovnoj korekciji, a time i baza za nadzor rada djelatnika u računovodstvu koji se bave određenim varijablama (isprava o primitku novčanih sredstava, isprava o izdavanju računa kupcima).
- Kombinirane računovodstvene isprave čuvaju istovremeno i nalog i potvrdu o odrađenom poslovnom zadatku (putni nalog kojim se djelatnik šalje na službeni put, ali se također u istoj ispravi evidentira i dokaz o obavljanju službenog puta).
- Originalne ili izvorne računovodstvene isprave dokaz su o postojanju samo jedne transakcije, u jednom ili nekoliko primjeraka (blagajničke uplatnice i isplatnice, računi kupaca i dobavljača).
- Zbrojne ili skupne računovodstvene isprave su ustvari nekoliko pojedinačnih, originalnih isprava prikazanih kao jedna skupna isprava (blagajnička izvješća, isplatne liste za plaće djelatnika).
- Ručne računovodstvene isprave su isprave u materijaliziranoj, papirnoj formi, ali danas su one rijetkost.
- Elektroničke računovodstvene isprave su isprave u formi digitalnog zapisa s osobnog računala, koje se kasnije mogu i materijalizirati tiskanjem.

Računovodstvena dokumentacija sabire knjigovodstvene isprave, kontni plan, poslovne knjige, odvojene i konsolidirane financijske izvještaje te odvojena i konsolidirana godišnja izvješća. Tvrtka mora garantirati da je računovodstvena dokumentacija točna, potpuna, provjerljiva, razumljiva i zaštićena od oštećenja i promjena. Knjigovodstvene isprave važno je ne poistovjetiti s drugim poslovnim ispravama, mada su one njihov gradbeni segment. Poslovne isprave posjeduju i komunikaciju s poslovnim partnerima, korespondenciju ustrojstvenih segmenata unutar tvrtke, planove djelovanja, tehničke izvedbene isprave. Knjigovodstvene služe tome da na temelju njih računovodstvo tvrtki pribavlja podatke.

Knjigovodstvenom ispravom garantira se poslovna aktivnosti u svrhu knjigovodstvenog nadzora i kontrole podataka koji govore o korekcijama stanja pozicija aktive, pasive ili pojave rashoda i prihoda. To je pisani dokaz ili elektronički zapis o postojećoj poslovnoj korekciji uslijed koje nastaje priljev ili odljev resursa te je baza za prijenos podataka u poslovne knjige (Miko i Kukec, 2008).

Ugovor o kupoprodaji robe, ugovor o radu, ugovor o zajmu nije knjigovodstvena isprava budući da se tim poslovnim dokumentima sagledavaju relacije koje nastaju u budućnosti. Kupoprodaju robe vodit će račun isporučitelja i popratni dokumenti (otpremnice) kao isprave koje garantiraju da je se zbila poslovna aktivnost koja dovodi do korekcije stanja imovine i korekcije stanja obveza. Ugovor o zajmu ne garantira da je zajam i plaćen. Tek s primitkom novca na transakcijski račun ili isplatom zajma direktno na račun vjerovnika zbog podmirenja duga dogodila se poslovna aktivnost upotrebe zajma.

Člankom 9. st. 1. ZOR-a zadano je da knjigovodstvena isprava treba biti vjerodostojna, uredna i sastavljena tako da pruža pravovremenu kontrolu. Djelatnik zadužen za posredovanje poduzetnika ili djelatnik na kojeg je stavljena punomoć garantira potpisom na knjigovodstvenoj ispravi njezinu vjerodostojnost i urednost i pravovaljani sadržaj. Iznimka od toga, čl. 9. st. 3. ZOR-a propisuje da račun koji je knjigovodstvena isprava, a izdao ga je poduzetnik ne treba imati potpis ukoliko je napravljen onako kako nalažu porezni propisi, pa sadrži ime i prezime zaposlenika odgovornog za izdavanje računa. Poduzetnik mora delegirati odgovornog zaposlenika za nadzor vjerodostojnosti isprava, koji će prije uvođenja podataka iz knjigovodstvene isprave u poslovne knjige, prekontrolirati valjanost i cjelovitost knjigovodstvene isprave, pa je potpisati te je time odobriti svojim identitetom (čl. 9. st. 5. ZOR-a).

Knjigovodstvena isprava treba imati (Habek, 2008):

- ime i numeraciju knjigovodstvene isprave,
- sažetak sadržaja poslovne aktivnosti i identifikaciju učesnika poslovne aktivnosti koja ima naziv i adresu,
- novčani iznos ili cijenu po mjernoj jedinici s obračunom cjelokupnog iznosa,
- datum poslovne aktivnosti ukoliko nije jednak datumu izdavanja,
- datum izdavanja knjigovodstvene isprave.

Knjigovodstvene isprave čuvaju se određeni rok (Habek, 2008):

- trajno se čuvaju isplatne liste, analitička evidencija o plaćama za koje se plaćaju obvezni doprinosi,
- minimalno jedanaest godina se čuvaju isprave na osnovi kojih su podatci uvršteni u dnevnik i glavnu knjigu,
- minimalno jedanaest godina se čuvaju isprave na osnovi kojih su podatci uvršteni u pomoćne knjige.

Poduzetnik je u uvijek dužan za knjigovodstvene isprave te treba tijelima nadležnima za kontrolu, ako potražuju, bez odgode dati na uvid iste. Ukoliko je ostalim zakonskim aktima za ostale potrebe zadana konzervacija ili stavljanje knjigovodstvenih isprava u zasebne registre, poduzetnik mora osigurati povrat knjigovodstvenih isprava u Republiku Hrvatsku i njihovo odlaganje, prema navedenim propisima. Poduzetnik koji knjigovodstvene isprave čuva pomoću elektroničkih uređaja kojima se osigurava mrežni pristup informacijama treba po potrebi dati mogućnost tijelu za nadzor pravo pristupa, preuzimanja i upotrebe istih (Ramljak, 2017).

Poslovne knjige započinju se 1. siječnja svake godine na osnovi bilance napravljene koncem prethodne poslovne godine ili na osnovi popisa imovine i obveza kod novih poduzetnika, ili na osnovi knjigovodstvene isprave, a zatvaraju se s koncem poslovne godine. Poduzetnik mora stvarati poslovne knjige po načelu sustava dvojnog knjigovodstva. Poduzetnik mora stvarati sljedeće poslovne knjige (Turk, 1973):

- dnevnik,
- glavna knjiga,
- pomoćne knjige.

3.4. Planiranje, obračun i evidencija troškova

U svrhu organizacije troškova određenog poduzeća nužno je definirati temeljni plan djelovanja. Plan djelovanja sadržava ciljeve poduzeća koji trebaju biti djelotvorni i dohvatljivi. Pristup stvaranja plana djelovanja se razlikuje od tvrtke do tvrtke, ali temeljni plan obuhvaća sve uloge vlasništva tvrtke. U najbitnije stavke temeljnog plana spadaju: plan

prihoda, plan produkcije, plan troškova nabave neposrednog materijala, plan utroška neposrednog materijala, neposredni rad, plan posrednih troškova, plan finalnog stanja zaliha, plan troškova prodanih produkata, plan rashoda prodaje, plan rashoda organizacije, planirani račun dobiti i gubitka, plan priljeva i odljeva i planska bilanca stanja. Oblikovanjem plana djelovanja određene tvrtke, jasni su mogući troškovi u budućnosti te količina produkcije koja je potrebna u svrhu ostvarenja ciljeva. Plan prihoda ne smije biti niži od mogućih troškova pojedine tvrtke. Na osnovi pretpostavke, pokušava se predvidjeti prodaja pojedinih produkata ili usluga. Plan produkcije stvara se iz plana prodaje, ali je pri tome važno sagledati i procjenu zaliha. Plan produkcije treba pratiti i korekcije na stanju zaliha (Perčević, 2006).

Metoda neposrednih troškova signalizira troškove produkcije koji su u ovisnosti o količini produkcije pa se tako integiraju u troškove produkta. Temelj svakog postupka produkcije su resursi i materijali. Upotrebom resursa i materijala nastaje finalni produkt. Troškovi produkta ili uskladišteni troškovi sadržavaju direktne ili neposredne troškove te opće troškove produkcije. Direktni troškovi u momentu njihova stvaranja poznaju svojeg nositelja odnosno trebaju se predložiti po jedinici produkta ili usluge (Perčević, 2013). Neposredni materijal stvoren je od nekih bitnih karakteristika koji ga dijeli od posrednog materijala (Belak i sur., 2009.):

- lako ga je umrežiti s nekim finalnim produktom ili produkcijom,
- predstavlja temeljni sastojak u produkciji nekog finalnog produkta,
- u postupku produkcije nekog produkta može se neposredno prepoznati.

Trošak rada je cijena plaćena za korištenje ljudskih usluga u postupku produkcije. Važno je i u ovom kontekstu troškova rada naglasiti distinkciju između neposrednog i posrednog rada. Troškovi rada se sagledavaju kao promjenjivi troškovi. Opći troškovi produkcije su uglavnom posredni produkcijski troškovi koji se ne mogu indirektno umrežiti s zastupnikom troškova, pa se poradi toga kroz računovodstvene tehnike i metode premještaju posredno na zastupnike troškova. Zato što indirektno troškove nije moguće direktno umrežiti s pojedinim produktom ili uslugom, rabe se mnoge metode raspoređivanja istih s ciljem da svaki produkt bude zadužen sa troškovima koje je on uzrokovao (Vuk, 2017).

Troškovi administracije i troškovi prodaje su posredni troškovi budući da se ne mogu poistovjetiti s produciranim jedinicama, ali opći troškovi produkcije posjeduju osobine i

promjenjivih i fiksnih troškova, zbog toga što integriraju mnoge vrste produkcijskih troškova. Opći troškovi produkcije su u distinkciji prema fiksnoj i promjenjivoj komponenti. Opći troškovi produkcije koji se mijenjaju s korekcijama nivoa produkcije su promjenjivi opći troškovi produkcije, dok opći troškovi produkcije koji ostaju jednaki na korekciju nivoa produkcije su fiksni opći troškovi produkcije (Dražić-Lutilsky i Perčević, 2006).

Metoda neposrednih troškova pokušava prikazati distinkciju između troškova produkta i troškova razdoblja. Troškovi produkta sabiru primarne troškove neposrednog materijala i rada kao i promjenjive indirektno troškove produkcije dok su fiksni posredni troškovi isključeni iz varijabli zaliha. Kod troškova razdoblja fiksni posredni troškovi opterećuju zalihe, pa poslije prodaje spadaju u rashode kao troškovi prodanih produkata (Kolaković, 2014).

Osobine metode neposrednih troškova vidljive su kroz prednosti i mane iste (Polimeni, Handy i Cashin, 1999):

- Prednosti:
 - metoda neposrednih troškova prikazuje međuovisnost troškova količine produkcije i nivoa dobiti,
 - isključuje fiksne posredne troškove produkcije iz zaliha,
 - daje temelj za komparaciju profitabilnosti raznih tvrtki.
- Nedostaci:
 - ne poistovjećuje se sa stavom da troškovi produkcije moraju integrirati sve troškove stvorene u svezi s produkcijom,
 - ne može biti temelj za dugoročnu politiku cijena,
 - svi troškovi koji nisu u grupi troškova neposrednog rada i troškova neposrednog materijala su posredni ili opći troškovi produkcije. To su troškovi posrednog materijala, posrednog rada te drugi posredni troškovi.

Posredni troškovi su klasificirani na varijabilne, fiksne i poluvarijabilne troškove. Varijabilni troškovi variraju u zavisnosti od obujma produkcije. Fiksni troškovi vrlo često se mijenjaju u zavisnosti od promjene obujma produkcije, međutim postoje i izuzetci kao što su fiksni posredni troškovi produkcije po jedinici koji se ipak mijenjaju s promjenom obujma produkcije. Poluvarijabilni troškovi se mijenjaju, međutim ne neposredno s obujmom produkcije (Vuk, 2019).

Evidencija posrednih troškova u zavisnosti je od informacija koje vlasništvo tvrtke potražuje. Realni posredni troškovi produkcije se knjiže svaki put jednako neovisno radi li se o periodičnom ili kontinuiranom modulu. Na dugovnoj strani se knjiže realno stvoreni posredni troškovi, a na potražnoj strani knjiže se novac, akumulirana amortizacija i obveze (Vuk, 2019).

Drugačije od periodičnog modula kumuliranja troškova u kojem se knjiže samo realni troškovi, kod kontinuiranog modula kumuliranja troškova, knjiže se realni, ali i procijenjeni posredni troškovi produkcije (Vuk, 2019).

Metode obračuna troškova koje se rabe su (Vuk, 2014):

- metode vrednovanja zaliha produkcije i finalnih produkata
- metode obračuna troškova zaliha resursa i materijala

Zalihe i većina druge imovine se vrednuju po troškovima nabave. Trošak nabave prodanih zaliha pri prodaji zaliha izostavlja se iz bilance i prebacuje na troškove prodane robe koji se, onda, povezuju s prihodom od prodaje u RDG-u. Trošak zaliha sabire sveukupne troškove nabave, troškove konverzije i ostale troškove stvorene u periodu spremanja zaliha na momentalno mjesto i u trenutno stanje. Metode za obračun utroška zaliha su metoda standardnog troška, metoda trgovine na malo, metoda specifične identifikacije, FIFO metoda (eng. First In First Out), metoda prosječne ponderirane cijene. Najviše se rabe FIFO metoda te metoda prosječne ponderirane cijene (Crnković, Martinović i Mijoč, 2008).

- metode obračuna amortizacije

Metode obračuna amortizacije gleda da je trošak amortizacije posredni trošak. Metode obračuna amortizacije se klasificiraju na funkcionalne i vremenske metode. Funkcionalne metode utemeljene su na ulozi ili jačini upotrebe resursa dugotrajne imovine, a vremenske metode obračuna amortizacije gledaju korisni period trajanja resursa dugotrajne imovine (Vuk, 2014).

- metode raspodjele općih troškova produkcije s pomoćnih na glavna mjesta troškova

Pod spomenute metode ubrajaju se neposredna, posredna i recipročna metoda. Neposredna metoda se rabi ako se troškovi stavljaju na samo jedno pomoćno mjesto. Posredna metoda se rabi ako ima nekoliko pomoćnih mjesta koja su međusobno umrežena. Recipročna metoda se rabi kada se troškovi stvoreni na pomoćnim mjestima dijele na glavna mjesta posredstvom postotka (Vuk, 2014).

- metode raspodjele općih troškova produkcije s glavnih mjesta troškova na nositelje troškova.

Spomenute metode su tradicionalni i suvremeni moduli obračuna troškova. Moduli tradicionalnih koncepata obračuna troškova su koncept obračuna troškova po radnom nalogu i koncept obračuna troškova za liniju produkata. Koncept obračuna troškova po radnom nalogu gleda pojedini nalog i sabire iz njih informacije o stvorenim

troškovima za pojedinu jedinicu produkta. Suvremeni koncept obračuna troškova dijeli troškove prema aktivnostima (ABC metoda) (Vuk, 2014).

4. RAČUNOVODSTVENE METODE OBRAČUNA TROŠKOVA

Računovodstvene metode obračuna troškova rabe se kod vrednovanja zaliha produkcije i finalnih produkata, obračun troškova zaliha resursa i materijala te raspodjele općih troškova produkcije s glavnih mjesta troškova na zastupnike troškova (Belak, 1996).

Metode koje se rabe kod vrednovanja zaliha produkcije i finalnih produkata su metoda po potpunim troškovima produkta i metoda suženog vrednovanja djelotvornosti – po promjenjivim troškovima. Obračun troškova zaliha resursa i materijala sadržava metodu prosječnih cijena, FIFO metodu, LIFO metodu (posljednja ulazna je prva izlazna cijena), NIFO metodu (sljedeća ulazna je prva izlazna cijena i metodu fiksnih cijena) (Belak, 2006).

Raspodjelom općih troškova produkcije e s pomoćnih na glavna mjesta troškova raspoznaju se tri metode obračuna troškova: neposredna metoda, posredna i algebarska metoda. Posljednju klasifikaciju metoda u odnosu na raspodjelu općih troškova produkcije s glavnih mjesta troškova na zastupnike troškova stvaraju suvremena i tradicionalna metoda obračuna troškova (Belak, 2009).

Izbor računovodstvenih metode obračuna troškova zadan je zakonskim aktima i utvrđenim računovodstvenim standardima na svjetskoj razini (Belak, 2009).

Vrednovanje zaliha produkcije i finalnih produkata „svodi se na alternativu u pogledu mogućnosti uključivanja ili neuključivanja određenih troškova u troškove proizvoda odnosno troškove razdoblja“ (Žager, 2004:199). Poznate su dvije metode vrednovanje zaliha i finalnih produkata, a one se dijele prema rasponu vrednovanja zaliha. Kada se zalihe vrednuju po najširoj varijanti troškova produkta govori se o cjelokupnim troškovima produkta odnosno o metodi cjelokupnih troškova, a ako se zalihe vrednuju po najužoj varijanti troškova produkta govori se o metodi varijabilnih troškova (Žager, 2004).

Vrednovanje zaliha produkcije i finalnih produkata metodom cjelokupnih troškova integrira troškove neposrednog materijala, troškove neposrednog rada te opće troškove koji su produkcijski troškovi iz kojih se stvara vrijednost produkcije u tijeku, a

potom zalihe finalnih produkata koji se međusobno s neproizvodnim troškovima odnosno troškovima perioda predstavlja u izvještaju o dobiti (Žager, 2004).

Metodom suženog vrednovanja djelatnosti prezentiraju se produkcijski (direktni materijal, direktni rad, opći troškovi) i ne produkcijski troškovi, koji se klasificiraju na varijabilne opće troškove i fiksne opće troškove (Žager, 2004).

4.1. Tradicionalne metode obračuna

Na visinu troškova izravnog materijala i na visinu općih troškova proizvodnje utječe obračun troškova zaliha sirovina i materijala. U praksi se koristi nekoliko metoda obračuna, a to su: (Perčević H., 2006:651) - Metoda ponderiranih prosječnih cijena (PPTN) - Metoda prva ulazna cijena je prva izlazna cijena (FIFO) - Metoda posljednja ulazna je prva izlazna cijena (LIFO) - Metoda sljedeća ulazna cijena je prva izlazna cijena (NIFO) - Metoda stalnih cijena Od navedenih metoda prema MRS-u 2, za eksterno izvještavanje primjenjuje se FIFO metoda odnosno metoda prva ulazna cijena je prva izlazna cijena i PPTN metoda – metoda ponderiranih prosječnih cijena (Žager L., 2004). Ove metode određuju troškove sirovina i materijala čija visina se ne mijenja to jest visina troškova se ne može smanjivati, a ni povećavati.

Prema metodi ponderiranog prosječnog troška ili cijena određuje se trošak neke sirovine ili materijala temeljem prosječnog ponderiranog troška svih stavki s početka razdoblja.

Trošak se može izračunati i prema karakteristikama sirovina i materijala, drugim riječima slične

sirovine i materijali kupljene ili proizvedene u određenom razdoblju mogu predstavljati ponderirani prosječni trošak.

FIFO metoda dolazi od engleskog naziva „first in - first out“ što u prijevodu znači prva ulazna cijena je prva izlazna cijena. Prema ovoj metodi, prva nabavljena stavka zalihe prva se

upotrebljava u postupku proizvodnje i prva ulazna cijena predstavlja prvu cijenu koja se uzima

kao trošak.

LIFO metoda suprotna je FIFO metodi i njezin naziv dolazi iz engleskog naziva „last in – first out“. Metoda „last in – first out“ znači da će se posljednja ulazna cijena koristiti kao prva izlazna cijena.

4.2. Suvremene metode obračuna

Opći troškovi produkcije ustvari su posredni troškovi produkcije koje valja podijeliti na pojedinačne produkte. Pri tome, produkti se slijede po izvornoj lokaciji troška kojea može biti glavna ili pomoćna. Stvaranje općih troškova produkcije nastaje na pomoćnim lokacijama troškova i valja ih premjestiti na glavne lokacije troškova. Producerski pogoni su glavne lokacije troškova budući da se tamo događa produkcija produkta, dok su pomoćne lokacije troškova odjeli bez kojih se postupak produkcije ne bi mogao održavati.

Raspodjela općih troškova produkcije s pomoćnih na glavne lokacije troškova moguće je realizirati rabeći se računovodstvenim metodama. Tri su računovodstvene metode u procesu premještanja (Perčević, 2006):

- Neposredna metoda je najčešće u upotrebi jer je najjednostavnija metoda raspodjele općih troškova produkcije s pomoćnih na glavne lokacije troškova. Troškovi pomoćnih lokacija troškova neposredno se premještaju na glavne lokacije troškova, dok se za njihovo premještanje rabe baze. Kod neposredne metode ne uzima se u obzir međusobno davanje usluga pomoćnih lokacija troškova.
- Posredna metoda sagledava zajedničko davanje usluga pomoćnih troškova, međutim tu je i sumnja da određene pomoćne lokacije daju usluge pomoćnim i glavnim lokacijama troškova, ali da je to jednosmjerno te da one od njih ne dobivaju usluge.
- Algebarska ili recipročna metoda je najpreciznija metoda koja sagledava zajedničko davanje usluga pomoćnih lokacija troškova. Za raspodjelu općih troškova rabe se baze pomoću kojih se sabire opseg davanja usluga koji se prikazuje u postocima. Algebarskom se metodom sagledavaju troškovi pomoćnih lokacija troškova i njihova

recipročna relacija koja se poništava konceptom linearnih jednadžbi koji stvara cjelokupne troškove pojedine pomoćne lokacije troška koje se onda premještaju na druge pomoćne i glavne lokacije troškova prema postotku.

Dakle, računovodstvene metode obračuna troškova rabe se kod vrednovanja zaliha produkcije i finalnih produkata, obračun troškova zaliha resursa i materijala te raspodjele općih troškova produkcije s glavnih lokacija troškova na zastupnike troškova. Najkorištenije metode obračuna troškova zaliha resursa i materijala su FIFO metoda i metoda ponderiranih prosječnih cijena, čija je upotreba zadana prema MRS 2, a rabe se za vanjsko izvještavanje. Metode obračuna troškova zaliha resursa i materijala rabile su se u tradicionalnom računovodstvu, a rabe se i u suvremenom računovodstvu u poslovanju kroz poslovne informacijske module. Poslovni informacijski moduli pomažu poslovanju organizacijskih sustava. ERP sustavi su informacijski sustavi koji tvore varijable rukovođenjem cjelokupnim produkcijskim postupkom i količinom poslovnih djelovanja te potpomažu planiranje resursa, povezuju akcije, uvećavaju produktivnost i fleksibilnost te šire znanja o bitnim poslovnim informacijama (Vuk, 2019).

5. PRIKAZ RAČUNOVODSTVENIH METODA OBRAČUNA TROŠKOVA NA PRIMJERU HEP D.D.

Cjelokupno poslovanje i suvremeni koncept rukovođenja postupcima trebaju biti utemeljeni na konzumentu. To je koncept s tendencijom stalnog razvoja kvalitete, u temelju rukovođen potrošačima, koji naposljetku i zadaju financijski napredak poduzeća HEP d.d. Ocjena korisnosti za konzumenta je relativan pojam koji se ustvari mijenja od konzumenta do konzumenta budući da svaki konzument određuje svoje potrebe za upotrebom električne energije i daje ocjenu tehničkim osobinama HEP-a, kao i ocjenu projekata HEP-a. Konzument specijalizira potrebe kvalitete i preoblikuje svoje potrebe za električnom energijom sukladno svojim kupovnim mogućnostima. Marketing tumači te potrebe i revidira se s kupovnim mogućnostima konzumenta. Inženjering HEP-a definira model produkcije i opskrbe, stvara specifikacije za postupak produkcije i raspačavanja, te planira i nadzire kvalitetu (HEP, 2021).

Nije lagano realizirati cilj i valja naglasiti kompleksnost toga zadatka, kao i realnost odgovarajućih uslova i sumnji u njegovu realizaciju. Tu su bitne koordinirane i pravovremene djelatnosti svih faktora koji su povezani u samom procesu stvaranja kvalitete i smanjenja kvarova pri opskrbi. Ako pravovremenim odgovorom zadovolji potrebe konzumenata, poduzeće HEP d.d. gradi prepoznatljiv imidž na tržištu, a to garantira i zadržavanje stvorenog tržišnog udjela koji suvremeni konkurenti pokušavaju reducirati. Također, u pokušajima realizacije i očuvanja kvalitete usluge, potrebna je konstantna komunikacija konzumenata, marketinga, projektiranja i produkcije, te drugih segmenata u tvrtki (HEP, 2021).

Bilanca je ključni financijski izvještaj koji daje uvid u financijski položaj tvrtke, te je temelj za procjenu sigurnosti djelovanja. U slučaju HEP d.d. govori se o konsolidiranoj bilanci, jer HEP d.d. je ustvari velika skupina poduzetnika sukladno Zakonu o računovodstvu (NN 78/15, 134/15).

Horizontalna analiza je analiza koja uspoređuje informacije kroz neki određeni period, u svrhu otkrivanja mogućnosti i dinamike kretanja (Sarić, 2016). Za komparaciju podataka uzima se određena godina kao temeljna s kojom se onda uspoređuju ostale godine. Osim toga,

možu se raditi komparacije svake naredne godine u relaciji s prethodnom (Bolfek, Stanić i Knežević, 2012). Temelj za izradu horizontalne analize su usporedni računovodstveni financijski izvještaji. HEP d.d. također koristi horizontalnu analizu komparativnu u sagledavanju i planiranju svojega poslovanja i to na način da su promatrane postotne promjene u glavnim bilančnim pozicijama od godine do godine.

Kratkotrajnu imovinu označava smjenjivanje rasta i pada kroz godine, te je na bitno nižim nivoima u usporedbi s dugotrajnom imovinom. U pogledu glavnih stavki pasive bilance HEP-a, vidljivo je da dugoročne obveze rastu kroz godine. S druge strane, kratkoročne obveze većinom opadaju s godinama, te su na nižim nivoima u usporedbi s dugoročnim obvezama.

Slika 1. Bilanca na dan 31.12.2020. godine

Naziv pozicije	AOP oznaka	Zadnji dan prethodne poslovne godine	Na izvještajni datum tekućeg razdoblja
1	2	3	4
A) POTRAŽIVANJA ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL	001		
B) DUGOTRAJNA IMOVINA (AOP 003+010+020+031+036)	002	34.405.638.093	36.575.491.626
I. NEMATERIJALNA IMOVINA (AOP 004 do 009)	003	310.491.168	321.256.652
1. Izdaci za razvoj	004	0	0
2. Koncesije, patenti, licencije, robne i uslužne marke, softver i ostala prava	005	206.981.161	197.997.597
3. Goodwill	006	59.444.176	49.154.355
4. Predumovi za nabavu nematerijalne imovine	007	0	0
5. Nematerijalna imovina u pripremi	008	44.020.275	74.094.431
6. Ostala nematerijalna imovina	009	45.556	10.269
II. MATERIJALNA IMOVINA (AOP 011 do 019)	010	32.910.947.896	35.003.376.085
1. Zemljište	011	1.040.789.121	1.054.888.012
2. Građevinski objekti	012	10.660.687.514	10.544.614.759
3. Postrojenja i oprema	013	17.437.254.215	19.175.667.989
4. Alati, pogonski inventar i transportna imovina	014	169.647.882	152.569.548
5. Biološka imovina	015	0	0
6. Predumovi za materijalnu imovinu	016	147.338.065	62.452.805
7. Materijalna imovina u pripremi	017	3.120.646.257	3.666.810.779
8. Ostala materijalna imovina	018	3.846.649	3.765.079
9. Ulaganje u nekretnine	019	330.738.193	342.607.114
III. DUGOTRAJNA FINACIJSKA IMOVINA (AOP 021 do 030)	020	269.208.822	314.944.796
1. Ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe	021	0	0
2. Ulaganja u ostale vrijednosne papire poduzetnika unutar grupe	022	0	0
3. Dani zajmovi, depoziti i slično poduzetnicima unutar grupe	023	0	0
4. Ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom	024	2.499.906	7.540.000
5. Ulaganja u ostale vrijednosne papire društava povezanih sudjelujućim interesom	025	0	0
6. Dani zajmovi, depoziti i slično društvima povezanim sudjelujućim interesom	026	0	0
7. Ulaganja u vrijednosne papire	027	0	0
8. Dani zajmovi, depoziti i slično	028	6.089.674	4.226.675
9. Ostala ulaganja koja se obračunavaju metodom udjela	029	0	0
10. Ostala dugotrajna financijska imovina	030	260.619.243	303.178.121
IV. POTRAŽIVANJA (AOP 032 do 035)	031	1.781.870	56.294.372
1. Potraživanja od poduzetnika unutar grupe	032	0	0
2. Potraživanja od društava povezanih sudjelujućim interesom	033	0	0
3. Potraživanja od kupaca	034	1.708.179	56.234.957
4. Ostala potraživanja	035	73.691	59.415
V. ODGOĐENA POREZNA IMOVINA	036	913.208.337	879.619.721
C) KRATKOTRAJNA IMOVINA (AOP 038+046+053+063)	037	8.120.930.550	8.034.883.039

Izvor: HEP Grupa, 2021.

Vertikalna analiza međusobno komparira dijelove financijskih izvještaja u jednogodišnjem periodu (Vučemilović, 2016). Vertikalna analiza bilance radi se tako da se aktiva i pasiva signaliziraju sa 100, a ostale pozicije gledaju se u relaciji s njima u svrhu sagledavanja njihove strukture (Bolfek, Stanić i Knežević, 2012). U aktivi bilance HEP d.d., glavna je dugotrajna imovina. Osim toga je vidljivo da postotak dugotrajne imovine u aktivi ima lagano padanje. Suprotno, kretanje kratkotrajne imovine u cjelokupnoj aktivi bilance HEP-a ima rastući trend, međutim njezin postotak u cjelokupnoj aktivi je malen. Vidljivo je da je glavni

kapital čiji postotak u cjelokupnoj pasivi pokazuje trend rasta. Postotak kratkoročnih obveza opada kroz godine, dok je postotak dugoročnih obveza stalan kroz godine.

Slika 2. Dugoročne i kratkoročne obveze HEP d.d.

C) DUGOROČNE OBVEZE (AOP 096 do 106)	095	4.803.494.272	5.234.634.324
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	096	0	0
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	097	0	0
3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom	098	0	0
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom	099	9.122.000	13.843.500
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	100	0	0
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	101	337.945.744	640.911.232
7. Obveze za predujmove	102	0	0
8. Obveze prema dobavljačima	103	10.459.043	10.060.463
9. Obveze po vrijednosnim papirima	104	3.518.704.171	3.497.667.817
10. Ostale dugoročne obveze	105	904.217.782	1.054.384.582
11. Odgođena porezna obveza	106	23.045.532	17.766.730
D) KRATKOROČNE OBVEZE (AOP 108 do 121)	107	3.613.690.112	3.306.026.110
1. Obveze prema poduzetnicima unutar grupe	108	0	0
2. Obveze za zajmove, depozite i slično poduzetnika unutar grupe	109	0	0
3. Obveze prema društvima povezanim sudjelujućim interesom	110	0	0
4. Obveze za zajmove, depozite i slično društava povezanih sudjelujućim interesom	111	18.565.000	13.843.500
5. Obveze za zajmove, depozite i slično	112	3.005.104	0
6. Obveze prema bankama i drugim financijskim institucijama	113	36.285.693	53.879.404
7. Obveze za predujmove	114	727.203.453	751.285.173
8. Obveze prema dobavljačima	115	2.241.425.258	1.897.946.010
9. Obveze po vrijednosnim papirima	116	0	0
10. Obveze prema zaposlenicima	117	173.760.835	168.517.974
11. Obveze za poreze, doprinose i slična davanja	118	155.221.943	193.216.494
12. Obveze s osnove udjela u rezultatu	119	0	0
13. Obveze po osnovi dugotrajne imovine namijenjene prodaji	120	0	0
14. Ostale kratkoročne obveze	121	258.222.826	227.337.555

Izvor: HEP Grupa, 2021.

Račun dobiti i gubitka je bazni financijski izvještaj koji prezentira djelovanje tvrtke u nekom periodu, odnosno obujam i strukturu prihoda i rashoda, te realizirani financijski uspjeh. U slučaju HEP d.d. govori se o konsolidiranom računu dobiti i gubitka, jer se govori o velikoj skupini poduzetnika. Baza za izradu horizontalne analize računa dobiti i gubitka je komparativni račun dobiti i gubitka. Poslovne prihode HEP d.d. obilježava stalan napredak kroz godine (HEP, 2021).

Vertikalna analiza računa dobiti i gubitka radi se tako da se ukupni prihodi i ukupni rashodi obilježe sa 100, a ostale točke stavljaju se u relaciju s njima u svrhu sagledavanja njihove strukture. U strukturi ukupnih prihoda poduzeća HEP d.d., glavni prihod od prodaje električne energije. Osim toga je vidljivo da postotak prihoda od prodaje električne energije u ukupnim prihodima ima opadajući trend i to poradi rastuće konkurencije opskrbnika električnom energijom. Također, postotak prihoda od prodaje toplinske energije stalan je godinama, kao i postotak prihoda od prodaje plina potrošačima. U pogledu cjelokupnih rashoda HEP-a, vidljivo je da postotak troška nabave električne energije opada, što je usklađeno s kretanjem postotka prihoda od električne energije. Postotak troška goriva u ukupnim rashodima isto tako opada, dok je postotak troška djelatnika stabilan (HEP, 2021).

Slika 3. Poslovni prihodi i poslovni rashodi HEP d.d.

I. POSLOVNI PRIHODI (AOP 126 do 130)	125	15.515.243.375	14.372.586.536
1. Prihodi od prodaje s poduzetnicima unutar grupe	126	0	0
2. Prihodi od prodaje (izvan grupe)	127	14.542.406.274	13.079.839.054
3. Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga	128	78.102.545	113.005.452
4. Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe	129	0	0
5. Ostali poslovni prihodi (izvan grupe)	130	894.734.556	1.179.742.030
II. POSLOVNI RASHODI (AOP 132+133+137+141+142+143+146+153)	131	13.820.940.958	12.213.812.302
1. Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda	132	-318.393	695.099
2. Materijalni troškovi (AOP 134 do 136)	133	7.985.330.091	6.215.969.179
a) Troškovi sirovina i materijala	134	5.548.102.213	4.269.122.961
b) Troškovi prodane robe	135	1.152.888.644	596.837.872
c) Ostali vanjski troškovi	136	1.284.339.234	1.350.008.346
3. Troškovi osoblja (AOP 138 do 140)	137	1.922.373.821	2.032.743.445
a) Neto plaće i nadnice	138	1.194.326.127	1.266.934.511
b) Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	139	491.077.566	516.145.789
c) Doprinosi na plaće	140	236.970.128	249.663.145
4. Amortizacija	141	2.069.381.017	2.211.209.636
5. Ostali troškovi	142	1.308.607.363	1.275.323.100
6. Vrijednosna usklađenja (AOP 144+145)	143	282.159.609	244.347.717
a) dugotrajne imovine osim financijske imovine	144	90.253.310	114.481.051
b) kratkotrajne imovine osim financijske imovine	145	191.906.299	129.866.666
7. Rezerviranja (AOP 147 do 152)	146	192.658.732	150.635.065
a) Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze	147	117.951.453	74.660.911
b) Rezerviranja za porezne obveze	148	0	0
c) Rezerviranja za započete sudske sporove	149	56.554.105	60.482.447
d) Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava	150	0	0
e) Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima	151	0	0
f) Druga rezerviranja	152	18.153.174	15.491.707
8. Ostali poslovni rashodi	153	60.748.718	82.889.061

Izvor: HEP Grupa, 2021.

Potrebno je, također, istražiti pokazatelje likvidnosti, zaduženosti, aktivnosti, ekonomičnosti te profitabilnosti HEP d.d.. Pokazateljima likvidnosti mjeri se vještina tvrtke u podmirenju dospjelih kratkoročnih obveza. Pokazatelji zaduženosti daju mogućnost promatranja strukture resursa financiranja tvrtke. Pokazatelji aktivnosti, koeficijenti obrtaja, prezentiraju djelotvornost djelovanja imovine u poslovnom postupku. Pokazatelji ekonomičnosti prezentiraju količinu prihoda koja se ostvari po jedinici rashoda. Naravno, važna je rastuća tendencija varijabli navedenih pokazatelja ekonomičnosti. Pokazatelji profitabilnosti pokazuju

moć tvrtke da realizira pojedini nivo dobiti u relaciji prema prihodima, imovini ili kapitalu, te sveukupno gledani prezentiraju djelotvornost poslovanja tvrtke (HEP, 2021).

Dakle, HEP d.d. pokazuje probleme s likvidnosti, mada unatoč tome vrlo povoljno djeluje bez ogromne zaduženosti o čemu govore drugi pokazatelji. Ipak, valja paziti na rezultate horizontalne i vertikalne analize koji ukazuju na opadajući trend prihoda od prodaje električne energije, a to je ključni i temeljni prihod HEP-a, te je potrebno posebnu pozornost usmjeriti na tu činjenicu, kako ne bi došlo u budućnosti do pogoršanja tog i ostalih financijskih pokazatelja.

6. ZAKLJUČAK

Temeljni cilj svake tvrtke je razvijeno i uspješno poslovanje. Na Bazi financijskih izvješća i pokazatelja poslovanja poduzeća HEP d.d. dokazuje se uspješnost odnosno likvidnost poduzeća i poslovanja. Pokazatelji se oblikuju tako da tvrtke posjeduju maksimalnu financijsku podršku za financijsko odlučivanje. Bitnost određenog tipa pokazatelja u relaciji je s vrstom odluke koju je potrebno donijeti.

Računovodstvenim metodama za izračunavanje troškova, a na bazi analize financijskih izvješća tvrtke HEP d.d. može se utvrditi djeluje li tvrtka uspješno. Cjelokupni prihodi HEP-a veći su od cjelokupnih rashoda te su poslovni prihodi veći od poslovnih rashoda. Također, HEP d.d. svake godine posluje s dobitkom, što znači da HEP uspješno posluje.

Sagledavajući pokazatelje likvidnosti, pokazatelje zaduženosti, aktivnosti, ekonomičnosti i profitabilnosti HEP d.d. ustanovljuje se da nije poslovanje likvidno. Svaki pokazatelj likvidnosti ne pokazuje zavidne varijable, što govori o tome da HEP nema razvijene mehanizme stvaranja gotovog novca, a potom ima problem s pravovremenim podmirenjem kratkoročnih obveza. Nadalje, svi pokazatelji zaduženosti imaju stabilne varijable i kretanje. S druge strane, koeficijent obrta kratkotrajne imovine i koeficijent obrta potraživanja su u tendenciji pada što znači da se sve manje novčanih jedinica prihoda ostvaruje po novčanoj jedinici pojedine vrste imovine. Koeficijent obrta dugotrajne imovine je stabilan i na niskim nivoima, što govori da HEP realizira približne, malene prihode po jedinici dugotrajne imovine. Također, trajanje naplate potraživanja u danima je u rastućem kretanju, što govori da je HEP-u nužno sve više vremena da naplati svoja potraživanja. Nadalje, pokazatelj ekonomičnosti djelovanja, koji se izračunava dijeljenjem ukupnih prihoda s ukupnim rashodima, pokazuje da je poduzeće djelovalo s dobitkom. Dakle, HEP d.d. napredno posluje. Naime, poduzeće ima nedostataka s likvidnosti, međutim uredno posluje bez ogromne zaduženosti čemu u prilog pružaju dokaz svi pokazatelji.

LITERATURA

4. Belak, V. (1996.) Računovodstvo i revizija zaliha, Faber & Zgombić plus, Zagreb.
5. Belak, V. (2006.) Profesionalno računovodstvo, Zgombić & Partneri, Zagreb.
6. Belak, V. et al. (2009.) Računovodstvo proizvodnje, RRIF, Zagreb.
7. Bhimani, A., Horngren, T. C., Datar, M. S. i Foster, G. (2018.) Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova, MATE d.o.o., Zagreb.
8. Bolfek, B. et al. (2012). Vertikalna i horizontalna financijska analiza poslovanja tvrtke. Ekonomski Vjesnik/Econviews: Review of contemporary business, entrepreneurship and economic issues, 25(1).
9. Crnković, L. et al. (2008.) Financijsko računovodstvo, Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek.
10. Čosić, A. (2017.) Metode obračuna troškova prema narudžbi, Poslovni konsultant, br. 66, str. 24-32.
11. Dražić-Lutilsky, I. et al. (2010.) Računovodstvo. HZRIFD. Zagreb.
12. Dražić Lutilsky I. et al. (2006.) Računovodstveni modeli ocjene profitabilnosti proizvoda, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 4, No.
13. Godišnja financijska izvješća HEP Grupe
14. Gulin, D. et al. (2011.) Upravljačko računovodstvo. HZRIFD. Zagreb.
15. Habek, M. (2008.) Računovodstvena teorija i metoda, Progres, Zagreb.
16. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja: HSF1 10.

17. Horngren, C. T. et al. (2012.). Introduction to Financial Accounting. Pearson Education Limited, Engleska.
18. Kolaković, M. (2014.) Analiza troškova, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb.
19. Međunarodni računovodstveni standardi: MRS 2.
20. Miko, L. i Kukec, S. K. (2008.) Računovodstvo: 2. izdanje, TIVA, Varaždin.
21. Narodne novine (2013.) Odbor za standarde financijskog izvještavanja, Narodne novine d.d.
22. Narodne novine (2014.) Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d. Zagreb, br.87/14. i 136/14 22.
23. Perčević, H. (2006.) Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, Ekonomski pregled: mjesečnik Hrvatskog društva ekonomista, Vol. 57, No. 9-10, Zagreb,
24. Perčević, H. (2013.) Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb.
25. Polimeni, S. R., Handy, A. S. i Cashin, A. J. (1999.) Troškovno računovodstvo, Faber&Zgombić Plus, Zagreb.
26. Ramljak, B. (2017.) Suvremene metode obračuna troškova, autorski materijal, Ekonomski fakultet Split, Split.
27. Sarić, B. (2016.) Financijska analiza poslovanja, raspoloživo na: http://www.effect.hr/index.php?option=com_content&view=article&id=738%3Afinancij_skaanaliza&Itemid=106 (22.08.2021).
28. Turk, I. (1973.) Računovodstvo troškova, Informator, Zagreb.
29. Vučemilović, V. (2016.) Financijska analiza – financijski pokazatelji, raspoloživo na: http://www.vsmi.hr/en/courses/course-materials/doc_download/2928-5financijska-analiza.html (28.08.2021.)

30. Vuk, J. (2019.) Metode obračuna utroška zaliha sirovina i materijala, rezervnih dijelova i sitnog inventara // Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja, knjiga I. XI. izmijenjena i dopunjena naklada / Guzić, Šime (ur.). Zagreb: RRiF plus d.o.o., str. 591-595.
31. Vuk, J. (2017.) Računovodstveno praćenje obračuna proizvodnje po radnom nalogu, RRiF, broj 6/17., Zagreb.
32. Vuk, J. (2014.) Posebnosti godišnjih financijskih izvještaja u proizvodnoj djelatnosti, RRiF, broj 2/14., Zagreb.
33. Zakon o računovodstvu, članak 7. (NN 120/16, 116/18), Zagreb, 2019.
34. Žager, K. et al. (2008.) Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb.
35. Žager, K. et al. (2007.) Osnove računovodstva – računovodstvo za neračunovođe. HZRIFD. Zagreb.

POPIS SLIKA

Slika 1. Bilanca na dan 31.12.2020. godine	22
Slika 2. Dugoročne i kratkoročne obveze HEP d.d.	24
Slika 3. Poslovni prihodi i poslovni rashodi HEP d.d.	26

