

Značaj primjene fleksibilnog proračuna u doba pandemije virusa COVID-19

Ferić, Marko

Master's thesis / Diplomski 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:148:925694>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-12**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij

Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

ZNAČAJ PRIMJENE FLEKSIBILNOG PRORAČUNA U DOBA PANDEMIJE

VIRUSA COVID-19

Diplomski rad

Marko Ferić

Zagreb, rujan 2022.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij

Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

ZNAČAJ PRIMJENE FLEKSIBILNOG PRORAČUNA U DOBA PANDEMIJE

VIRUSA COVID-19

IMPORTANCE OF FLEXIBLE BUDGET IN THE AGE OF THE COVID-19

PANDEMIC

Diplomski rad

Student: Marko Ferić

JMBAG studenta: 0067551245

Mentor: Izv. prof. dr. sc. Mirjana Hladika

Zagreb, rujan 2022.

Izjava o akademskoj čestitosti

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija.

Izjavljujem da nijedan dio diplomskog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog izvora te da nijedan dio diplomskog rada ne krši bilo čija autorska prava.

Izjavljujem, također, da nijedan dio diplomskog rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

(vlastoručni potpis studenta)

(mjesto i datum)

Statement on the academic integrity

I hereby declare and confirm by my signature that the master thesis is the sole result of my own work based on my research and relies on the published literature, as shown in the listed notes and bibliography.

I declare that no part of the master thesis has been written in an unauthorized manner, i.e., it is not transcribed from the non-cited work, and that no part of the master thesis infringes any of the copyrights.

I also declare that no part of the master thesis has been used for any other work in any other higher education, scientific or educational institution.

(personal signature of the student)

(place and date)

Sadržaj

Sažetak

Summary

1.	UVOD	1
1.1.	Predmet i ciljevi rada.....	1
1.2.	Metode istraživanja i izvori podataka	3
1.3.	Sadržaj i struktura rada	4
2.	SUSTAV STANDARDNIH TROŠKOVA I NJEGOVA PRIMJENA U PRAKSI.....	6
2.1.	Pojam standardnih troškova i vrste standarda	6
2.2.	Korištenje sustava standardnih troškova u različitim granama gospodarstva.....	10
2.3.	Primjer korištenja sustava standardnih troškova.....	11
3.	ZNAČAJ I PRIMJENA GLAVNOG POSLOVNOG PLANA	15
3.1.	Pojam i obilježja glavnog poslovnog plana.....	15
3.2.	Svrha sastavljanja i korisnici glavnog poslovnog plana	17
3.3.	Izrada glavnog poslovnog plana u doba pandemije virusa COVID-19.....	18
4.	ULOGA FLEKSIBILNOG PRORAČUNA U IZVRŠAVANJU CILJEVA PODUZEĆA	23
4.1.	Pojam i svrha sastavljanja fleksibilnog proračuna.....	23
4.2.	Centri odgovornosti u organizacijskoj strukturi poduzeća i njihova uloga u primjeni koncepta fleksibilnog proračuna	25
4.3.	Izveštaji o izvršenju.....	31
4.4.	Menadžerska kontrola na temelju izvještaja o izvršenju	32
5.	PRIMJER SASTAVLJANJA FLEKSIBILNOG PRORAČUNA U DOBA PANDEMIJE VIRUSA COVID-19 U PODUZEĆU ALFA D.O.O.	34
5.1.	Određivanje standardnih troškova.....	34
5.2.	Sastavljanje glavnog poslovnog plana za 2020. godinu	35
5.3.	Sastavljanje fleksibilnog proračuna u 2020. godini	44
5.4.	Odstupanje od glavnog poslovnog plana u 2020. godini	45
5.5.	Korištenje fleksibilnog proračuna za ocjenu efikasnosti i djelotvornosti menadžmenta u doba pandemije virusa COVID-19	47
6.	ZAKLJUČAK.....	49
	Popis literature	51
	Popis tablica	54
	Popis slika	55
	Životopis	56

SAŽETAK

Cilj ovog diplomskog rada je prikazati i pojasniti važnost primjene koncepta standardnih cijena, glavnog poslovnog plana i fleksibilnog proračuna u nesigurnim i nestabilnim vremenima kao što je to bilo tijekom 2020. godine u doba pandemije virusa COVID-19. Temeljem postavljenih teorija nekoliko autora doneseni su najvažniji zaključci vezani uz standardne troškove, glavni poslovni plan te fleksibilni proračun. Praktični dio obrađen je kroz brojne primjere koji trebaju olakšati i pojednostavniti razumijevanje teorijskog dijela diplomskog rada. Koncept standardnih troškova i glavni poslovni plan vrlo su korisni alati koje menadžment pojedinog poduzeća može koristiti za planiranje budućih poslovnih aktivnosti te stvaranje dugoročne strategije razvoja poslovanja poduzeća. Međutim, glavni poslovni plan statičan je, odnosno temelji se na planiranju koje se odnosi na jednu razinu aktivnosti – outputa. Fleksibilni proračun je instrument koji je, kao što sam naziv kaže, fleksibilan te na taj način omogućava planiranje na više razina aktivnosti. Obilježje fleksibilnosti je vrlo korisno u nestabilnim vremenima kada razina aktivnosti nije stabilna kao što je to u doba pandemije virusa COVID-19. Pomoću fleksibilnog proračuna menadžment pojedinog poduzeća može promatrati odstupanja od planiranog te na taj način donositi zaključke o efikasnosti i uspješnosti cjelokupnog poslovanja. Temeljem primjera sastavljanja fleksibilnog proračuna za 2020. godinu vidljivo je kako primjena koncepta fleksibilnog proračuna omogućuje donošenje odluka o uspješnosti i efikasnosti poslovanja pojedinog poduzeća i kada se ostvareni rezultat razlikuje od rezultata planiranog u glavnom poslovnom planu.

Ključne riječi: fleksibilni proračun, glavni poslovni plan, standardni trošak, centri odgovornosti, upravljačko računovodstvo

SUMMARY

The aim of this thesis is to present and explain the importance of applying the concept of standard prices, master plan and flexible budget in uncertain and unstable times as it was in 2020 during the COVID-19 virus pandemic. Based on the theories set by several authors, the most important conclusions regarding standard costs, the master plan and the flexible budget were made. The practical part is processed through numerous examples that should facilitate and simplify the understanding of the theoretical part of the thesis. The concept of standard costs and the master plan are very useful tools that the management of a company can use to plan the future of the business and create a long-term business development strategy. However, the master plan is static, i.e., it is based on planning that refers to one level of activity - output. Flexible budgeting is a tool that, as the name suggests, is flexible and thus allows planning at multiple levels of activity. The feature of flexibility is very useful in unstable times when the amount of activity is not stable as it was at the time of the COVID-19 virus pandemic. With the help of a flexible budget, the management of a company can observe deviations from the planned and thus draw conclusions about the efficiency and effectiveness of the entire business. Based on the example of drawing up a flexible budget for 2020, it is evident that the implementation of a flexible budget enables decisions making about the success and efficiency of a company's business activities even when the achieved result differs from the result planned within the master plan.

Keywords: flexible budget, master plan, standard cost, centre of responsibility, management accounting

1. UVOD

Pandemija virusa COVID-19, koja je svijet pogodila u 2020. godini, pokazala kako je cjelokupno svjetsko gospodarstvo podložno vrlo naglim promjenama na koje pojedina poduzeća ne mogu utjecati, a moraju se u takvim okolnostima boriti za opstanak. Upravo zbog tog razloga značaj primjene koncepta fleksibilnog proračuna postaje zanimljiva i aktualna tema.

Informacijske tehnologije (IT) i upravljačko računovodstvo su sastavni dijelovi modernog poslovanja, a IT značajno utječu na upravljačko računovodstvo i računovodstvenu profesiju. IT su promijenile temelje načina na koji računovođe obavljaju svoje poslove, odnosno, omogućile su računovođama da generiraju pravovremene, fokusirane i precizne izvještaje, a tradicionalnu ulogu zamjene ulogom poslovnog savjetnika.¹

Brzina i nepredvidljivost promjene globalnih trendova i kriza tjera mnoga poduzeća na sve veću efikasnost i sve preciznije planiranje, a pri tome im uvelike pomažu informacijska tehnologija u kombinaciji sa znanjima o temama kao što su standarde cijene, glavni poslovni plan i fleksibilni proračun.

1.1. Predmet i ciljevi rada

U ovom diplomskom radu obrađuje se tema „*Značaj primjene fleksibilnog proračuna u doba pandemije virusa COVID-19*“. Tema diplomskog rada prikazuje korisnost fleksibilnog proračuna u vremenima nestabilnog lokalnog i globalnog gospodarstva. U doba pandemije virusa COVID-19, kada je gotovo cjelokupno svjetsko gospodarstvo stalo, sastavljanje fleksibilnog proračuna pokazalo se izrazito korisnim. Korištenje fleksibilnog proračuna pomoglo je mnogim menadžerima da ne izgube pregled nad stanjem u poduzećima koje vode u dinamičnom i neizvjesnom poslovnom okruženju. Također, u ovom diplomskom radu, na konkretnom primjeru, prikazuju se efekti rada od kuće na efikasnost poslovanja i

¹ Dropulić, I. (2019.), Utjecaj informacijskih tehnologija na upravljačko računovodstvo, *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru*, (Posebno izdanje), str. 64. <https://doi.org/10.46458/27121097.2019.PI.62>

uspješnost u ostvarivanju ciljeva poslovanja poduzeća. Rad od kuće je vrlo naglo ušao u poslovnu politiku mnogih poduzeća, a na njima je bilo izvući iz toga najbolje. Primjer u diplomskom radu pokazuje utjecaj rada od kuće u doba pandemije virusa COVID-19 na učinkovitost u ispunjavanju ciljeva poduzeća.

Glavni cilj ovog diplomskog rada jest prikazivanje mogućnosti široke primjene standardnih troškova, glavnog poslovnog plana i fleksibilnog proračuna u praksi. Također, cilj diplomskog rada je, na konkretnom primjeru, prikazati koliko je za poslovanje poduzeća značajno precizno odrediti standardne troškove, sastavljanje glavnog poslovnog plana i fleksibilnog proračuna jer u trenutcima kao što su ih doživjela mnoga poduzeća u 2020. godini, standardni troškovi, glavni poslovni plan i fleksibilni proračun postaju izrazito korisni alati dinamičkog planiranja poslovanja poduzeća.

Navedeni ciljevi diplomskog rada postižu se detaljnom teorijskom razradom standardnih troškova, glavnog poslovnog plana i u konačnici fleksibilnog proračuna. Također, naglasak se stavlja i na primjere kako bi se teorijski dio povezao s praksom i tako postao razumljiviji i pristupačniji čitateljima. U diplomskom radu najprije se obrađuje tema standardnih troškova jer je izrazito bitno razumjeti koncept standardnih troškova kako bi se u konačnici mogao razumno koristiti fleksibilni proračun. Uz razumijevanje standardnih troškova bitno je i njihovo precizno i pažljivo definiranje kojim se, u idealnim situacijama, postiže izjednačavanje standardnih troškova sa stvarnim troškovima.

Također, važnost određivanja standardnih troškova ogleda se u činjenici da je korištenje standardnih troškova zastupljeno pri sastavljanju glavnog financijskog plana, procjeni provedbe poslovnih operacija kod fleksibilnog proračuna i smanjenja troškova centara odgovornosti što su sve važne aktivnosti poduzeća. Nakon toga slijedi detaljna razrada teorije glavnog poslovnog plana jer se fleksibilni proračun ujedno temelji na glavnom poslovnom planu. Glavni poslovni plan također postavlja smjernice kojima se glavni menadžment poduzeća vodi tijekom godine kako bi se postigli zadani ciljevi poduzeća i to kvantitativni, ali i kvalitativni. Prikazuju se dijelovi glavnog poslovnog plana (operativni plan i financijski plan) i na što se navedeni dijelovi odnose. U konačnici detaljno se obrađuje pojam i svrha koncept fleksibilnog proračuna odnosno proračuna za različite razine aktivnosti poduzeća odnosno njegovih centara odgovornosti. Teorijski dio koncepta fleksibilnog

proračuna povezuje se s praktičnim primjerom za poduzeće, koje se bavi uslužnom djelatnošću, u 2020. godini.

Ovaj diplomski rad doprinosi lakšem razumijevanju i češćoj primjeni koncepta fleksibilnog proračuna u Hrvatskoj i regiji. Nažalost, koncept fleksibilnog proračuna nije često u primjeni u Hrvatskoj niti je često dio tema važnih i velikih istraživanja. Odabirom teme diplomskog rada „*Značaj primjene fleksibilnog proračuna u doba pandemije virusa COVID-19*“ želi se osvijestiti važnost razumijevanja koncepta fleksibilnog proračuna jer njegovom primjenom poduzeće postaje prilagodljivije na, u današnje vrijeme, česte i brze promjene u trendovima svjetskog gospodarstva.

1.2. Metode istraživanja i izvori podataka

Izvori podataka ovog diplomskog rada prvenstveno se temelje na stručnim knjigama, sveučilišnim udžbenicima, člancima i ostalim publikacijama koje su korištene za postavljanje teoretskih temelja za pisanje rada. Korištenjem različitih izvora i iskustava različitih autora potvrđuje dugogodišnja stajališta vezana uz standardne troškove, glavni poslovni plan i fleksibilni proračun.

U ovom diplomskom radu korištene su induktivna, deduktivna kao i metoda deskripcije. Za definiranje temeljnih pojmova rada koristi se metoda deskripcija koja se definira kao metoda pomoću koje se na jednostavan način objašnjavaju činjenice. Induktivna i deduktivna metoda koriste se u empirijskom dijelu rada. Induktivna metoda je metoda kojom se temeljem analize pojedinačnih činjenica dolazi do općeg zaključka, a deduktivna metoda je metoda kojom se temeljem općeg zaključka dolazi do pojedinačnih zaključaka.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Diplomski rad strukturiran je u šest glavnih poglavlja.

Prvo se poglavlje odnosi na uvodni dio koji definira šire okruženje u kojem rad nastaje i govori na što se rad fokusira, koje će teme pokriti i na koji način navodi izvore podataka i strukturu cijelog diplomskog rada.

Drugo poglavlje definira sustav standardnih troškova i važnost primjene sustava standardnih troškova u praksi. Nadalje, naglasak se stavio na izračun odstupanja od standardnih troškova – količinsko i cjenovno odstupanje direktnog materijala te količinsko i cjenovno odstupanje direktnog rada. Također, naveden je primjer primjene sustava standardnih troškova. U primjenu su izračunata cjenovna i količinska odstupanja od postavljenih standardnih troškova te je temeljem odstupanja donesen zaključak radi li se o pozitivnim ili negativnim odstupanjima.

U trećem je poglavlju fokus stavljen na značaj i primjenu glavnog poslovnog plana. Postavljene su definicije glavnog poslovnog plana te njegova najvažnija obilježja te primjena u praksi. Također, objašnjena je svrha korištenja glavnog poslovnog plana te su navedeni primarni korisnici glavnog poslovnog plana. Navedeni su pojedini izračuni u svrhu sastavljanja glavnog poslovnog plana i to za operativni i financijski dio plana. Na kraju trećeg poglavlja objašnjena je važnost i korisnost sastavljanja glavnog poslovnog plana u doba pandemije virusa COVID-19.

Četvrto poglavlje objašnjava ulogu izrade fleksibilnog proračuna u izvršenju postavljenih ciljeva pojedinog poduzeća. Definiran je pojam i svrha sastavljanja fleksibilnog proračuna. Nadalje, definirani su centri odgovornosti u organizacijskoj strukturi – troškovni, prihodni, profitni te investicijski centar odgovornosti. Također, prikazana je uloga centara odgovornosti u primjeni fleksibilnog proračuna. Na kraju četvrtog poglavlja definiran je izvještaj o izvršenju te je pojašnjena menadžerska kontrola na temelju izvještaja o izvršenju.

Peto poglavlje donosi detaljan primjer sastavljanja fleksibilnog proračuna u doba pandemije virusa COVID-19. Na primjeru iz prakse prikazano je definiranje standardnih troškova poduzeća, sastavljanje glavnog poslovnog plana za 2020. godinu, kao i sastavljanje fleksibilnog proračuna za 2020. godinu. Izračunata su i objašnjena odstupanja glavnog

poslovnog plana od stvarnih rezultata ostvarenih u 2020. godini. Također, pomoću korištenja fleksibilnog proračuna dana je ocjena efikasnosti i djelotvornosti menadžmenta poduzeća u postizanju postavljenih rezultata u doba pandemije virusa COVID-19.

Šesto i posljednje poglavlje diplomskog rada odnosi se na zaključak koji prezentira glavne zaključke diplomskog rada koji se temelje na razumijevanju problematike s kojom su se susrela mnoga poduzeća u doba pandemije COVID-19.

2. SUSTAV STANDARDNIH TROŠKOVA I NJEGOVA PRIMJENA U PRAKSI

Jedna od glavnih zadaća upravljačkog računovodstva je interno izvještavanje menadžmenta s relevantnim informacijama kako bi menadžment pojedinog poduzeća temeljem tih informacija donio važne odluke. Drugim riječima, zadaća upravljačkog računovodstva je priprema informacija temeljem koji se donose kratkoročne i dugoročne poslovne odluke koje u konačnici određuju smjer razvoja poduzeća.

Relevantni troškovi su očekivani budući troškovi koji se razlikuju među alternativnim smjerovima djelovanja. Dva su ključna aspekta ove definicije to da se troškovi moraju odnositi na budućnost te da se moraju razlikovati među danim alternativama. Troškovi se moraju odnositi na budućnost jer se svaka odluka bavi budućnošću – ništa se ne može učiniti kako bi se promijenila prošlost. Također, budući troškovi moraju se razlikovati među alternativama jer, ako se ne razlikuju, neće biti razlike u troškovima bez obzira na to kakva se odluka donijela.²

Prema navedenom, dobro postavljeni sustav standardnih troškova i njegova pravilna primjena može poduzećima omogućit uviđanje, a samim time i ispravljanje neefikasnih radnji u poduzeću koje posljedično sa sobom donose manju zaradu.

2.1. Pojam standardnih troškova i vrste standarda

Standardni trošak produkt je količinskog i cjenovnog standarda. Dakle, standardna količina i standardna cijena jesu dvije osnovne komponente standardnog troška koje treba unaprijed odrediti. Količinski standard predstavlja količinu direktnog materijala i rada koji je potreban za proizvodnju jedne jedinice proizvoda. Standardna cijena ili cjenovni standard novčani je iznos koji poduzeće očekuje da će platiti po jedinici mjere direktnog materijala ili za sat

² Bhimani A., Horngren C., Datar S., Foster G. (2018.), *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova*, Zagreb: Mate, str. 311.

direktnog rada.³ Standardni troškovi su očekivani troškovi koji bi trebali nastati u određenim uvjetima.⁴

Prije zaključka i definiranja pojma standardnih troškova važno je najprije pojasniti koje vrste standarda postoje. Naime, u računovodstvenom smislu postoje tri standarda, a to su očekivani standard, praktični standard i idealni standard.

„Očekivani standardi odražavaju ono što se stvarno očekuje da će se postići u budućem razdoblju. Praktični standardi formiraju se na strožoj razini od očekivanih. Oni dopuštaju normalne, tj. neizbježne zastoje strojeva, prekida zaposlenih, probleme i kašnjenja isporuka materijala. Uvijek su to bili najefikasniji standardi na temelju koji se postizalo najbolje izvršenje zaposlenih, ali i najbolja podloga za ocjenu izvršenih zadataka. Tek upotrebom ovih standarda nastaju povoljna i nepovoljna odstupanja, kao i njihova relevantna tumačenja. Idealni standardi ponekad se nazivaju i perfektni. Oni su idealni jer se ne mogu postići u praksi. Strogost izvršenja je na najvećoj razini. Oni ne dopuštaju ograničenja poput kašnjenja, te ljudska ograničenja poput umora, dosade, gnjavaže, nerazumijevanja i sl. Odstupanja ostvarenog u odnosu na idealne standarde bilo bi uvijek nepovoljno.“⁵

Prema navedenom, praktični standardi daju podlogu za dobru ocjenu poslovanja jer u obzir uzimaju normalna odstupanja koja se događaju u svakom poslovanju. Korištenjem idealnih ili očekivanih standarda iskrivljuje sliku o stvarnom poslovnom rezultatu, odnosno efikasnosti pojedinog poduzeća.

Sukladno tome, pojam standardnih troškova može se definirati kako slijedi. Standardni troškovi izvode se iz količinskog i cjenovnog standarda te predstavljaju očekivane troškove koji bi trebali nastati u unaprijed određenim uvjetima, odnosno očekivani jedinični trošak proizvodnje proizvoda ili pružanja usluge. Prema stupnju strogosti standardni troškovi predstavljaju praktični standard i temeljem njih, odnosno usporedbom sa stvarnim troškom, donosi se zaključak o nastanku povoljnog ili nepovoljnog odstupanja. Standardni troškovi dijele se na količinske i cjenovne standarde direktnog materijala, direktnog rada te općih

³ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček V. (2011.), *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 202.

⁴ Drury, C. (2012.) *Management and Cost Accounting*, 8th edition, London: Cengage Learning, str. 423.

⁵ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček V. (2011.), *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 319.

troškova proizvodnje. U nastavku nalaze se formule za izračun navedenih standarda od stvarnih rezultata:⁶

Odstupanje od standardnih troškova direktnog rada
Cjenovno odstupanje
$(\text{Stvarna cijena direktnog rada} - \text{standardna cijena direktnog rada}) \times \text{stvarno izvršena količina direktnog rada}$
Količinsko odstupanje
$(\text{Stvarna količina direktnog rada} - \text{standardna količina direktnog rada}) \times \text{standardna cijena direktnog rada}$

Slika 1. Odstupanje od standardnih troškova direktnog rada

Izvor: Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015.), *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeve*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 296.

Promatrajući rezultate cjenovnog i količinskog odstupanja od standardnog troška direktnog rada menadžment poduzeća može ustanoviti radili se o povoljnom ili nepovoljnom odstupanju te na taj način reagirati, odnosno poduzeti potrebne radnje kako bi se eventualna nepovoljna odstupanja ispravila.

Smatra se da je cjenovno odstupanje direktnog rada pozitivno kada je stvarna cijena direktnog rada po satu manja od standardne cijene direktnog rada. Analogno tome, smatra se da je cjenovno odstupanje direktnog rada negativno ako je stvarna cijena direktnog rada po satu veća od standardne cijene direktnog rada.

Također, količinsko odstupanje troškova direktnog rada smatra se pozitivno kada je stvarna količina utrošenih sati direktnog rada manja od standardne količine utrošenih sati direktnog rada. Analogno tome, negativno količinsko odstupanje direktnog rada smatra se kada je stvarna količina utrošenih sati direktnog rada veća od standardne količine utrošenih sati.

⁶ Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015.), *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeve*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 296.

Odstupanje od standardnih troškova direktnog materijala

Cjenovno odstupanje

$(\text{Stvarna cijena direktnog materijala} - \text{standardna cijena direktnog materijala}) \times$
 $\text{stvarno nabavljena količina direktnog materijala}$

Količinsko odstupanje

$(\text{Ukupno utrošena količina direktnog materijala} - \text{standardna količina direktnog materijala}) \times$
 $\text{standardna cijena direktnog materijala}$

Slika 2. Odstupanje od standardnih troškova direktnog materijala

Izvor: Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015.), *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 298.

Kao što je to s odstupanjem direktnog rada, promatrajući rezultate cjenovnog i količinskog odstupanja od standardnog troška direktnog materijala menadžment poduzeća može ustanoviti radi li se o povoljnom ili nepovoljnom odstupanju te na taj način reagirati, odnosno poduzeti potrebne radnje kako bi se eventualna nepovoljna odstupanja ispravila.

Cjenovno odstupanje direktnog materijala od standardnih troškova smatra se pozitivnim kada je stvarna cijena direktnog materijala manja od standardne cijene direktnog materijala. Analogno tome, cjenovno odstupanje direktnog materijala smatra se negativnim kada je stvarna cijena direktnog materijala veća od standardne cijene direktnog materijala.

Količinsko odstupanje direktnog materijala smatra se negativnim kada je ukupno utrošena količina direktnog materijala veća od standardne količine utrošenog materijala. Analogno tome, količinsko odstupanje direktnog materijala smatra se pozitivnim kada je ukupno utrošena količina direktnog materijala manja od standardne količine materijala.

Suvremeno upravljačko računovodstvo razlikuje se od tradicionalnog upravljačkog računovodstva koje se fokusira na: 1) kontrolu poduzeća posredstvom funkcije planiranja i kontrole, 2) puno korištenje resursa, 3) integraciju financijskog računovodstva s financijama poduzeća kroz vrednovanje zaliha i punu apsorpciju troškova i 4) optimizaciju efikasnosti kroz uspoređivanje stvarnih troškova sa unaprijed datim standardima.⁷

⁷ Đogić, R. (2007.), *Strategijsko upravljačko računovodstvo u funkciji povećanja konkurentnosti savremenog preduzeća, Tranzicija*, 9 (19-20), str. 162.

Tradicionalno upravljačko računovodstvo predstavlja jedan od najvažnijih izvora informacija kao podrška menadžerima te im pomaže pri pravovremenom reagiranju na tržišne promjene, međutim, upravljačko računovodstvo više ne udovoljava zahtjevima i potrebama menadžmenta u upravljanju poduzećima u promjenjivim i neizvjesnim tržišnim uvjetima. Utemeljen je pojam strateško upravljačko računovodstvo koji se definira kao „*praćenje i analiza informacija upravljačkog računovodstva o organizaciji i konkurenciji u svrhu razvoja i provjere uspješnosti prihvaćene poslovne strategije*“.⁸

Obzirom na činjenicu da je današnje poslovno okruženje postalo puno izazovnije i ranjivije, kao što je vidljivo u doba pandemije virusa COVID-19, važno je da se računovođe i upravljačko računovodstvo sukladno tome prilagode te postanu ključna karika u procesu planiranja i upravljanja poduzećem.

2.2. Korištenje sustava standardnih troškova u različitim granama gospodarstva

Korištenje sustava standardnih troškova u različitim granama gospodarstva ima različit značaj za menadžment pojedinih poduzeća. Budući da poduzeća koja se bave pružanjem usluga nemaju iste troškove direktnog materijala kao poduzeća koja se bave proizvodnjom, izračuni odstupanja od standardnih troškova ima različiti značaj. U praksi često poduzeća koja se bave pružanjem usluga ne mogu izračunati cjenovno i količinsko odstupanje direktnog materijala od standardnih troškova jer prvotno nemaju utvrđene standardne troškove direktnog materijala – glavna djelatnost poduzeća ne zahtijeva korištenje direktnog materijala.

S druge strane, poduzeća koja imaju veliku potrošnju direktnog materijala u procesu proizvodnje gotovih proizvoda veću pozornost obraćaju na izračun cjenovnih i količinskih odstupanja direktnog materijala od standardnih troškova direktnog materijala nego što će to činiti za direktni rad.

„Obračun po standardnim troškovima najčešće se koristi u poslovnom okruženju u kojem se izvršavaju repetitivne serije standardiziranih operacija (masovna proizvodnja), gdje svaki

⁸ Dropulić, I., Letica, M., Dragija Kostić, M. (2019), *Upravljačko računovodstvo u teoriji i praksi*, Split: Sveučilište u Splitu Ekonomski fakultet, str. 292.

element proizvodnje podrazumijeva konzistentan input resursa, po cijenama koje se mogu predvidjeti s velikim stupnjem točnosti.“⁹

Kako bi se sustav standardnih troškova mogao efikasno koristiti u gospodarskim granama koje nisu orijentirane na repetitivne serije standardiziranih operacija, odnosno proizvodnji, važno je pravovremeno i ispravno evidentiranje utrošenih sati direktnog rada zaposlenika. Zbog toga je u praksi često zastupano vođenje evidencije odrađenih sati (engl. *timesheet*). Drugim riječima, zaposlenici često u poduzećima koja se bave djelatnostima koje su intenzivne radom vode evidenciju sati i zapisuju koliko su sati i na koju radnju utrošili.

2.3. Primjer korištenja sustava standardnih troškova

Radi lakšeg razumijevanja teorijskog dijela sustava standardnih troškova i u cilju povezivanja teorije i prakse, u nastavku je naveden primjer korištenja sustava standardnih troškova u poduzeću koje se bavi uslužnom djelatnošću.

Primjer 1. Korištenje sustava standardnih troškova – uslužna djelatnost

Odvjetničko poduzeće Ummeli d.o.o. bavi se pružanjem odvjetničkih usluga – prvenstveno pisanje mišljenja na upite klijenata što naplaćuju prema utrošenom satu rada. Tijekom 2020. godine, zbog epidemiološke situacije i pandemije virusa COVID-19, menadžment poduzeća bio je prisiljen na brzu i iznenadnu odluku da se posao obavlja van ureda, odnosno zaposlenici su radili iz svojih domova. Poduzeće koristi sustav standardnih troškova. Budući da se poduzeće bavi uslužnom djelatnošću, imaju definirane samo standardne troškove direktnog rada. Menadžment poduzeća na kraju poslovne godine radi izračun odstupanja od standardnih troškova i to za dva razdoblja – dio godine kada se posao obavljao iz ureda i dio godine kada je implementiran rad od kuće.

Postavljeni standardni troškovi direktnog rada u poduzeću Ummeli d.o.o. u 2020. godini:

- standardna cijena direktnog rada – 1.500 kn/h
- standardna količina direktnog rada po mišljenju – 5 h/kom

⁹ Dropulić, I., Letica, M., Dragija Kostić, M. (2019), *Upravljačko računovodstvo u teoriji i praksi*, Split: Sveučilište u Splitu Ekonomski fakultet, str. 170.

U tijeku 2020. godine, u dijelu godine kada se rad obavljao iz ureda (u nastavku "PERIOD 1"), evidentirani su sljedeći podaci o stvarnim iznosima:

- napisana mišljenja – 54 kom
- ukupni sati direktnog rada za pisanje 54 mišljenja – 243 h
- cijena po satu direktnog rada – 1.450 kn/h

U tijeku 2020. godine, u dijelu godine kada se implementirao rad od kuće (u nastavku "PERIOD 2"), evidentirani su sljedeći podaci o stvarnim iznosima:

- napisana mišljenja – 37 kom
- ukupni sati direktnog rada za pisanje 37 mišljenja – 230 h
- cijena po satu direktnog rada – 1.590 kn/h

Cjenovno odstupanje standardnih troškova direktnog rada – PERIOD 1

(Stvarna cijena direktnog rada – standardna cijena direktnog rada) x stvarno izvršena količina direktnog rada = **(1.450 kn/h – 1.500 kn/h) x 243h = - 12.150 kn**

Cjenovno odstupanje standardnih troškova direktnog rada – PERIOD 2

(Stvarna cijena direktnog rada – standardna cijena direktnog rada) x stvarno izvršena količina direktnog rada = **(1.590 kn/h – 1.500 kn/h) x 230h = 20.700 kn**

Količinsko odstupanje standardnih troškova direktnog rada – PERIOD 1

(Stvarna količina direktnog rada – standardna količina direktnog rada) x standardna cijena direktnog rada = **(243 h – 270 h) x 1.500 kn/h = - 40.500 kn**

Količinsko odstupanje standardnih troškova direktnog rada – PERIOD 2

(Stvarna količina direktnog rada – standardna količina direktnog rada) x standardna cijena direktnog rada = **(230 h – 185 h) x 1.500 kn/h = 67.500 kn**

Ukupno odstupanje od standardnih troškova direktnog rada – PERIOD 1

Cjenovno odstupanje od standardnih troškova direktnog rada + količinsko odstupanje standardnih troškova direktnog rada = **- 12.150 kn + (- 40.500) kn = - 52.650 kn**

Ukupno odstupanje od standardnih troškova direktnog rada – PERIOD 2

Cjenovno odstupanje od standardnih troškova direktnog rada + količinsko odstupanje standardnih troškova direktnog rada = **20.700 kn + 67.500 kn = 88.200 kn**

Koristeći prethodno navedene formule za izračun cjenovnih i količinskih odstupanja od postavljenih standardnih troškova direktnog rada dolazi se do sljedećih zaključaka.

Cjenovno odstupanje u PERIODU 1 (dio godine kada se rad obavljao iz ureda) povoljno je jer je stvarna cijena direktnog rada po satu obavljenog rada manja od standardne cijene direktnog rada po utrošenom satu. S druge strane, cjenovno odstupanje u PERIODU 2 (dio godine kada su zaposlenici radili iz svojih domova) je nepovoljno jer je stvarna cijena direktnog rada po satu obavljenog rada veća od standardne cijene direktnog rada po utrošenom satu rada.

Količinsko odstupanje u PERIODU 1 (dio godine kada se rad obavljao iz ureda) povoljno je jer je ukupan broj stvarno utrošenih sati direktnog rada manji od ukupnog broja standardnih sati direktnog rada. S druge strane, količinsko odstupanje u PERIODU 2 (dio godine kada su zaposlenici radili iz svojih domova) nepovoljno je jer je ukupan broj stvarno utrošenih sati direktnog rada veći od ukupnog broja standardnih sati direktnog rada.

Ukupno odstupanje od standardnih troškova direktnog rada (zbroj cjenovnog i količinskog odstupanja direktnog rada) u PERIODU 1 je povoljno, a u PERIODU 2 nepovoljno. Promatrajući oba razdoblja zaključuje se da je ukupno odstupanje u cijelom promatranom razdoblju nepovoljno i da ono iznosi – **35.550 kn**.

Menadžment poduzeća Ummeli d.o.o. zaključio je izvanredna implementacija rada od kuće negativno utjecala na produktivnost i efikasnost. Zaposlenici su u periodu kada su radili od kuće trebali znatno više vremena za obavljanje uobičajenog posla te im je cijena rada po satu bila veća nego što je to bilo prije implementacije rada od kuće.

Rad od kuće nije novost, ali nikad prije nije bilo toliko poduzeća istovremeno prisiljeno pustiti svoje zaposlenike da rade od kuće kao 2020. godine, kada se COVID-19 pandemija pojavila na globalnoj razini. To je imalo značajne implikacije na poduzeća, a jedna od tih implikacija je bila teži način vršenja kontrolu upravljanja (eng. *management control*), tj. „utjecati na ponašanje zaposlenika u poželjne načine” kako bi postigli svoje ciljeve. Određene vrste kontrole upravljanja, kao što su neformalna okupljanja na ručku, sastanci uživo i izravno promatranje više nisu bile moguće, pandemija je potaknula korištenje novih

tehnologija za rad, organizaciju i komunikaciju, nudeći menadžerima nove mogućnosti kontrole. Utjecaj ovih naglih promjena je uglavnom neistraženo područje.¹⁰

¹⁰ Delfino, G. F., van der Kolk, B. (2021.), Remote working, management control changes and employee responses during the COVID-19 crisis, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(6), str. 1386. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2020-4657>

3. ZNAČAJ I PRIMJENA GLAVNOG POSLOVNOG PLANA

3.1. Pojam i obilježja glavnog poslovnog plana

„Pojam glavni poslovni plan dolazi od "master" riječi engleskog podrijetla, a u hrvatskom književnom jeziku pojam je višeznačan. Može se prevesti kao gospodar, gazda, ravnatelj, stručnjak, učitelj, glavni, ukupan i sl. Prema tome, poslovni plan bio bi ukupan plan ili glavni plan ili glavni poslovni plan poduzeća. Izraz "budget" također je engleskog podrijetla i ima hrvatsku prevedenicu – proračun. Glavni poslovni ili poslovni plan poduzeća temeljni je upravljački izvještaj poduzeća što ga definira glavni menadžment, a izrađuje se u upravljačkom računovodstvu poduzeća. Svrha je poslovnog plana definirati ciljeve poduzeća, uzimajući u obzir iz pojedine ciljeve vlasnika (dioničara) i glavnog menadžmenta.“¹¹

Sukladno tome, glavni poslovni plan predstavlja orijentir kojim se menadžment poduzeća vodi pri donošenju važnih poslovnih odluka (kao što su naprimjer gašenje proizvodnje linije, uvođenje novog proizvoda, modernizacija proizvodnog procesa i sl.), a u svrhu postizanja postavljenih ciljeva poduzeća. Glavni poslovni plan sastoji se od operativnog plana i financijskog plana, koji se pak sastoje od nekoliko manjih planova kao što je prikazano u nastavku diplomskog rada.

Glavni poslovni plan poduzeća sastoji se od:¹²

- operativnog plana i
- financijskog plana.

„Glavni poslovni plan obično se sastavlja za razdoblje od godine dana (razdoblje od 12 mjeseci), a sadrži set planskih izvještaja koji trebaju definirati što poduzeće namjerava ostvariti u sljedećoj godini. U uvjetima pandemije bolesti COVID-19 uzrokovane koronavirusom kada je prisutna značajna neizvjesnost u poslovanju na lokalnoj razini, kada su poslovni rizici iznimno veliki zbog čega je prognoze i projekcije za duži period gotovo nemoguće napraviti, stručnjaci savjetuju značajno skraćivanje planskog razdoblja kako bi menadžment pravovremeno mogao reagirati na poremećaje na tržištu. U tom smislu,

¹¹ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutlisky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček V. (2011.), *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 269.

¹² Horngren, C. T., Datar, S. M., Rajan, E. M. (2012.), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14th edition, New Jersey: Pearson Prentice Hall, str. 189.

umjesto planskog razdoblja od godine dana, plansko razdoblje može biti kvartal, a može biti i pojedini mjesec. Skraćivanje planskog razdoblja omogućava pravovremenu reakciju menadžmenta na stanje na tržištu, što posljedično dovodi do većeg stupnja izvršenja plana odnosno do smanjenja odstupanja između planskih i ostvarenih veličina.“¹³

Prijedlog stručnjaka da se plansko razdoblje skрати na kvartal, ali čak i mjesec ukazuje na ozbiljnost pandemije prouzrokovane virusom COVID-19 i na činjenicu da je planiranje postalo vrlo izazovan zadatak za menadžment pojedinih poduzeća. Oscilacije planiranog od planiranog znatno se smanjuju ako je plansko razdoblje skraćeno jer se stanje u razdoblju od tri mjeseca ne može brzo promijeniti kao što je to za godinu dana.

„Glavni poslovni plan sastavlja se za poduzeće kao cjelinu i statičan je budući da se temelji na jednoj razini aktivnosti (količini prodaje). U izradu poslovnog plana važno je uključiti menadžere svih poslovnih funkcija u poduzeću koji iznose svoje ciljeve i projekcije za plansko razdoblje za koje se sastavlja poslovni plan. Kao polazište u izradi projekcije prodaje za plansko razdoblje najčešće se koristi ostvarena prodaja iz prethodnih godina.

Najznačajniji interni čimbenici koji utječu na predviđanje plana prodaje su:“¹⁴

- a) sezonski proizvodi i usluge
- b) kapacitet proizvodnje
- c) marketinški planovi poduzeća i korištenje medija
- d) plan naknada (bonusa) za kupnju proizvoda
- e) dostupnost kapitala
- f) dostupni kanali distribucije
- g) prilagodba proizvodnih linija (nove proizvodne linije, modifikacija ili eliminacija postojećih proizvodnih linija)
- h) korištenje tehnologije
- i) promjena kupaca
- j) povijesni podaci modificirani poznatim promjenama, kao što su otkazani ugovori ili sklopljeni novi ugovori

¹³ Gulin, D., Hladika, M. (2021.), Podsjetnik za izradu poslovnog plana poduzetnika za 2022. godinu, *Računovodstvo i financije*, 67(10), str. 56.

¹⁴ Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015.), *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeve*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 313 – 315.

k) životni ciklus proizvoda.

Najznačajniji eksterni čimbenici koji utječu na predviđanje plana prodaje su:¹⁵

- a) lokalna, nacionalna i globalna ekonomska politika (uključujući stopu zaposlenosti, porezne stope, kamatne stope, promjena kupovne moći potrošača, starost stanovništva i promjene kreditne politike)
- b) konkurencija i tržišni udio
- c) političke promjene
- d) stil i modni trendovi
- e) promjene prodajne cijene
- f) rast industrije.

Prema svemu navedenom, glavni poslovni plan ili poslovni plan može se definirati kao ključni dokument kojim se određuju ciljevi poduzeća za razdoblje od jedne godine. Menadžment na svim razinama poduzeća sudjeluje u stvaranju poslovnog plana kako bi se postavili što realniji ciljevi te se na taj način omogućilo provođenje ispravnih aktivnosti koje dovode do ostvarenja postavljenih ciljeva. Također, skraćivanje planskog razdoblja može uvelike pomoći u postizanju postavljenih ciljeva.

Kreiranje glavnog poslovnog plana temelji se na jednoj razini aktivnosti – količini prodaje. Postoje mnogi čimbenici (interni i eksterni) koje menadžment mora uzeti u obzir pri kreiranju glavnog poslovnog plana kako bi se postavili realni ciljevi, a pogotovo u kriznim periodima.

3.2. Svrha sastavljanja i korisnici glavnog poslovnog plana

Svrha sastavljanja glavnog poslovnog plana je pomoći menadžmentu pojedinog poduzeća pri donošenju odluka tijekom poslovne godine. Naime, u trenutku kada menadžment poduzeća naiđe na problem koji zahtjeva brzu i efikasnu odluku glavni poslovni plan može pri tome pomoći jer svaka odluka za sobom vuče određene posljedice. Pomoću glavnog poslovnog plana i svog iskustva menadžment donosi odluke za koje smatra da najbolje zadovoljavaju postavljene ciljeve vlasnika, ali i menadžmenta.

¹⁵ Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015.), *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 313 – 315.

Kao što se može zaključiti iz prethodno navedenog, korisnici glavnog poslovnog plana su uglavnom interni, i to menadžment poduzeća.

„Planiranje novčanih potreba podsustav je sustava poslovnog planiranja kojim menadžment poduzeća utvrđuje buduće aktivnosti u odnosu na očekivanu gospodarsku, pravnu i konkurentsku okolinu. U praktičnoj primjeni, poduzetnički, odnosno poslovni planovi uvažavaju specifične ciljeve i zadaće koji su zajednički postavljeni od vlasnika, odnosno menadžmenta. Takvo planiranje čini alternativne planove utemeljene na različitim uvjetima poduzetništva. U tim planovima, poglavito, polazi se od strategije i potrebne akcije u cilju postizanja željenih kratkoročnih, srednjoročnih i dugoročnih ciljeva. Željene datosti kvantificirane su i prikazane u obliku planiranih izvještaja u nizu poduzetničkih, odnosno poslovnih planova (proračuna).“¹⁶

Također, svrha glavnog poslovnog plana kao takvog nije samo kratkoročna kao što bi se na prvu moglo zaključiti. Naime, ispunjavanjem ciljeva unutar jedne godine koji su postavljeni glavnim poslovnim planom ispunjavaju se i ciljevi koji su postavljeni dugoročno te predstavljaju strategiju poduzeća.

3.3. Izrada glavnog poslovnog plana u doba pandemije virusa COVID-19

Kao što je prethodno već navedeno, glavni poslovni plan poduzeća sastoji se od operativnog i financijskog plana.

Sastavni dijelovi operativnog dijela poslovnog plana uslužnog poduzeća:¹⁷

1. plan prihoda od pružanja usluga
2. plan nabave direktnog materijala
3. plan troškova direktnog materijala
4. plan troškova direktnog rada
5. plan indirektnih troškova usluga
6. plan troškova prodaje

¹⁶ Proklin, P., Proklin, M. (2007.), Planiranje i kontrola novčanih potreba poduzetnika, *Ekonomski vjesnik*, XX (1-2), str. 120.

¹⁷ Horngren, C. T., Datar, S. M., Rajan, E. M. (2012.), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14th edition, New Jersey: Pearson Prentice Hall, str. 190.

7. plan troškova administracije (uprave)
8. planski izvještaj o dobiti

U nastavku se nalazi ilustrativni prikaz sastavljanja operativnog dijela poslovnog plana uslužnog poduzeća:



Slika 3. Sastavni dijelovi operativnog dijela glavnog poslovnog plana uslužnog poduzeća

Izvor: Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015.), *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeve*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 361-367.

Sastavni dijelovi financijskog dijela poslovnog plana:¹⁸

1. kapitalni proračun
2. novčani proračun
3. planska bilanca
4. planski izvještaj o novčanom toku

U nastavku se nalazi ilustrativni prikaz sastavljanja financijskog dijela poslovnog plana:



Slika 4. Sastavni dijelovi financijskog dijela glavnog poslovnog plana

Izvor: Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutitsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček V. (2011.), *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 275.

¹⁸ Horngren, C. T., Datar, S. M., Rajan, E. M. (2012.), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14th edition, New Jersey: Pearson Prentice Hall, str. 190.

Proces sastavljanja i koraci pripreme glavnog poslovnog plana mogu se razlikovati od poduzeća do poduzeća. Navedeno proizlazi iz prirode poslovanja, odnosno djelatnosti kojom se pojedino poduzeće bavi. Naime, poduzeće koje se prvenstveno bavi pružanjem usluga ili trgovinom (bez vlastite proizvodnje) pri sastavljanju poslovnog plana neće imati plan proizvodnje proizvoda jer se ne bavi proizvodnjom. Imajući u vidu sve prethodno navedeno, može se zaključiti da je sastavljanje glavnog poslovnog plana vrlo korisno jer menadžmentu pojedinog poduzeća pomaže u donošenju odluka koje su ključne za budućnost poduzeća. Međutim, postoji li nedostatak poslovnog plana? Upravo u doba pandemije virusa COVID-19 se mogao vidjeti odgovor na navedeno pitanje.

Utjecaj različitih ograničavajućih mjera koje se poduzimaju u borbi protiv pandemije jasno se ogleda u vrijednosti ostvarenog bruto domaćeg proizvoda (BDP) u različitim državama, pri čemu stupanj zaključavanja društva izravno utječe na strukturu i vrijednost BDP-a. Također, pandemija i intencija smanjenja fizičkog kontakta među pojedincima snažno je utjecala na uslužne djelatnosti kao što je turizam. Naime, u 2020. godini zabilježen je pad dolazaka turista od 84,6% u odnosu na 2019. godinu.¹⁹ Takvo smanjenje outputa menadžmentu uslužnih poduzeća otežalo je planiranje poslovanja.

„Cjelokupno gospodarstvo osjetilo je posljedice COVID-19 pandemije te je dolazak recesije vidljiv. U takvim uvjetima poslovanja, potrebe za novcem i likvidnošću od vitalnog su značaja za poslovanje svakog poslovnog subjekta. Poremećaji su nastupili u ponašanju potrošača, narušen je odnos ponude i potražnje, poremećaji u lancu opskrbe su značajni, a posljedica toga je opterećenje novčanih sredstava i obrtnih sredstava poslovnih subjekata. Daljnji nastavak tržišne i ekonomske nesigurnosti dodatno će proširiti izazove.“²⁰ Sve navedeno otežava planiranje budućih ciljeva, a samim time i sastavljanje glavnog poslovnog plana u doba pandemije virusa COVID-19.

Sukladno tome, premda je glavni poslovni plan vrlo koristan alat on je ipak, kao što je prethodno navedeno, statičan jer se temelji na jednoj razini aktivnosti (količini prodaje). Drugim riječima, u razdobljima koja su vrlo promjenjiva (npr. globalne krize, ratna događanja

¹⁹ Kunji, Ž. i Stojanović, S. (2021.), *Pandemija COVID-19: Utjecaj na gospodarstvo i mjere za ublažavanje krize u Republici Hrvatskoj*, *Skei–međunarodni interdisciplinarni časopis*, 2(1), str. 17.

²⁰ Hladika, M. (2020.), *Upravljanje novcem u vrijeme krize uzrokovane COVID-19 pandemijom*, *Računovodstvo i financije*, 66(7), str. 43.

i slično) stvaran rezultat poslovanja može se itekako razlikovati od planiranog. Zbog navedenog, u nepredvidivim razdobljima, kao pomoć pri donošenju odluka menadžmentu može pomoći fleksibilni proračun jer je definiran na više razina outputa – definiran je u sljedećem poglavlju.

4. ULOGA FLEKSIBILNOG PRORAČUNA U IZVRŠAVANJU CILJEVA PODUZEĆA

U ovom poglavlju detaljnije definira pojam fleksibilnog proračuna, ali i njegova uloga u izvršenju ciljeva poduzeća čak i u nestabilnim i nesigurnim vremenima. Fleksibilni proračun omogućuje menadžerima izračun šireg skupa odstupanja nego statični proračun.²¹ Drugim riječima, praćenjem statičnog proračuna mogu se utvrditi odstupanja temeljena na jednoj razini outputa. S druge strane, praćenjem fleksibilnog proračuna mogu se utvrditi odstupanja temeljem više razina outputa te se na taj način mogu vrednovati odstupanja ostvarenog od planiranog na stvarnoj razini aktivnosti.

4.1. Pojam i svrha sastavljanja fleksibilnog proračuna

Proračun može biti statički ili dinamički. Statički proračun je onaj koji se temelji na jednoj razini outputa te kada se finalizira više se ne mijenja. Dinamički proračun je onaj koji se mijenja i prilagođava sukladno ostvarenoj razini outputa s ciljem utvrđivanja odstupanja između ciljane i ostvarene razine outputa.²² Kao što se iz samog naziva da zaključiti, fleksibilni proračun je dinamički proračun te se izrađuje za različite razine aktivnosti što ga čini vrlo korisnim alatom za planiranje.

„Fleksibilni proračun (engl. *flexible budget*) je dinamički ili varijabilni proračun, tj. serija proračuna za različite razine aktivnosti poduzeća. Glavni poslovni plan je statički proračun (nefleksibilan) budući da se sastavlja za željenu ili ciljanu razinu aktivnosti koju utvrđuje glavni menadžment. Fleksibilni proračun priprema se za više očekivanih razina aktivnosti. Pod razinom aktivnosti podrazumijeva se količina proizvodnje ili prodaje proizvoda, roba ili usluga.“²³ Karakteristika fleksibilnosti, odnosno dinamičnosti ili varijabilnosti očituje se upravo u činjenici da se fleksibilni proračun sastavlja na različitim razinama aktivnosti te na taj način proračun "otporan" na oscilacije u razini ostvarenog outputa.

²¹ Bhimani A., Horngren C., Datar S., Foster G. (2018.), *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova*, Zagreb: Mate, str. 509.

²² Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček V. (2011.), *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 207.

²³ Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015.), *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeve*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 417.

„Statički proračun izrađuje se na početku proračunskog razdoblja i vrijedi samo za planiranu razinu aktivnosti. Statički proračun je prikladan za planiranje, ali nije prikladan za procjenu koliko se dobro kontroliraju troškovi. Fleksibilni proračun uzima u obzir utjecaj promjene aktivnosti na troškove. Fleksibilan proračun olakšava određivanje troškova za bilo koju razinu aktivnosti unutar određenog raspona. Korištenjem fleksibilnog proračuna za procjenu učinka, stvarni troškovi se uspoređuju s troškovima koji su planirani za stvarnu razinu aktivnosti tijekom razdoblja, a ne s proračunskim troškovima iz izvornog proračuna. Navedeno je vrlo važna razlika - posebno za varijabilne troškove. Ako se ne izvrše prilagodbe za razinu aktivnosti, vrlo je teško protumačiti odstupanja između planiranih i stvarnih troškova.“²⁴

Sukladnom navedenim opisima fleksibilnog proračuna od strane raznih autora može se zaključiti da je fleksibilni proračun alat kojim se menadžment koristi kako bi mogao donijeti ispravnu odluku o efikasnosti i uspješnosti poslovnih procesa. Tome je tako jer fleksibilni proračun u obzir uzima promjene aktivnosti te je na taj način menadžmentu omogućeno uspoređivati stvarne troškove s troškovima koji su planirani za stvarnu razinu aktivnosti. U protivnome (ako bi se stvarni trošak uspoređivao s planiranim troškovima na drugačijoj razini aktivnosti od stvarno nastale) menadžment bi mogao donijeti pogrešnu odluku radi li se o efikasnom poslovnom procesu ili ne. Odjel kontrolinga pojedinog poduzeća pružanjem relevantnih, ispravnih i pravovremenih informacija menadžmentu istog tog poduzeća omogućuje lakše i preciznije donošenje odluka. Svrha fleksibilnog proračuna jest pružiti mogućnost sagledavanja situacije na svim mogućim razinama outputa te na taj način pomoći menadžmentu pojedinog poduzeća ne izgubiti pregled nad situacijom čak ni u vrlo nestabilnim vremenima kada je razina outputa upitna.

Jedan od najvećih organizacijskih izazova suvremenog menadžmenta je kako objektivizirati ključne pokazatelje učinkovitosti i kako ih izmjeriti u realitetu istine.²⁵

Pandemija virusa COVID-19 dokazala je kako je cijeli svijet i čitava svjetska ekonomija vrlo nestabilna. Kao što je cjelokupna svjetska ekonomija tako je i poslovanje svakog poduzeća nestabilno kada se drastično mijenjaju čimbenici na koje poduzeće ne može izravno utjecati.

²⁴ Noreen, E. W., Brewer, P. C., Garrison, R. H. (2008.), *Managerial accounting for managers*, New York: The McGraw-Hill Companies Inc., str. 397.-398.

²⁵ Grebenar, V. (2018.), Upravljačko računovodstvo u Balanced Scorecard organizacijama, *Obrazovanje za poduzetništvo - E4E*, 8 (1), str. 161.

Npr. poduzeće ne može proizvoditi cijeli mjesec jer su svi zaposlenici u proizvodnom pogonu na bolovanju – to sa sobom vuče razne posljedice.

U takvim kriznim situacijama s kojima se nisu često susretali ni najiskusniji menadžeri relevantne informacije postaju ključni faktor u borbi za opstanak poduzeća. Takve informacije zaista su bitne jer o njima ovise odluke koje će menadžment donijeti, a koje će na dugi rok zasigurno utjecati na poslovanje poduzeća te budućnost istog.

Koraci u izradi fleksibilnog proračuna:²⁶

1. određivanje planirane prodajne cijene po jedinici, planiranih varijabilnih troškova po jedinici i planiranih fiksnih troškova
2. određivanje stvarnog iznosa prihoda
3. određivanje fleksibilnog proračuna prihoda na temelju planiranog prihoda po jedinici i stvarnog iznosa prihoda
4. određivanje stvarnog iznosa troškova
5. odrediti fleksibilni proračun troškova na temelju planiranih varijabilnih troškova po jedinici i fiksnih troškova te stvarne iznose troškova.

4.2. Centri odgovornosti u organizacijskoj strukturi poduzeća i njihova uloga u primjeni koncepta fleksibilnog proračuna

U cilju uspostavljanja jasnog sustava odgovornosti i kontrole izvršenja postavljenih ciljeva te mjerenja uspješnosti pojedinih menadžera, potrebno je osigurati decentralizirani pristup upravljanju poduzeća što se ostvaruje definiranjem više manjih autonomnih organizacijskih jedinica unutar poduzeća što se ostvaruje definiranjem više manjih autonomnih organizacijskih jedinica unutar poduzeća koji se nazivaju centri odgovornosti, a temelje se na odgovornosti menadžmenta tih dijelova poduzeća. Centar odgovornosti je organizacijska jedinica poduzeća u kojoj se ostvaruje dio od ukupno postavljenog cilja poduzeća, kojoj rukovodi i upravlja odgovorna osoba (menadžer) i koji odgovara za ostvarenje postavljenog

²⁶ Bhimani A., Horngren C., Datar S., Foster G. (2018.), *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova*, Zagreb: Mate, str. 511.-512.

cilja poduzeća te kontrolira njegovo izvršenje. Temeljni zadaci računovodstva centara odgovornosti su sljedeći:²⁷

1. sudjelovanje u definiranju i određivanju centara odgovornosti
2. utvrđivanje i prosuđivanje individualnih prava i odgovornosti u pojedinim centrima odgovornosti
3. priprema proračuna centara odgovornosti
4. osiguranje podataka o ostvarenim rezultatima centra odgovornosti te
5. priprema i prezentiranje izvještaja o uspjehu (rezultatima) centara odgovornosti.

Rastom broja zaposlenih i količine posla kojeg poduzeće preuzima postaje sve teže za menadžment nadzirati i kontrolirati cjelokupno poduzeće. Formiranje centara odgovornosti važan je korak u razvoju poduzeća jer se na taj način postiže decentralizacija, odnosno formiraju se centri odgovornosti koji djeluju kao samostalne organizacijske jedinice koje nadzire i kontrolira menadžment koji je u konačnici odgovoran za poslovanje tog centra odgovornosti.

Output računovodstva u centrima odgovornosti su interni izvještaji kojima se menadžmentu pojedinog centra odgovornosti prezentiraju pouzdane i pravovremene informacije koje su mu potrebne za donošenje odluka iz područja njegovog djelovanja. Pojedini centri odgovornosti sastavljaju proračune o troškovima, proračune o prihodima ili planske izvještaje o dobiti, a za utvrđivanje individualne odgovornosti sastavljaju je izvještaji o izvršenju (uspjehu).²⁸

Vrste centara odgovornosti su:

1. troškovni centar odgovornosti
2. prihodni centar odgovornosti
3. profitni centar odgovornosti
4. investicijski centar odgovornosti.

²⁷ Deželjin, J., Gulin, D. Peršić, M., Spajić, F., Spremić, I. (1998) *Troškovno i upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata, str. 163.

²⁸ Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015.), *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeve*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i finansijskih djelatnika, str. 415.

Troškovni centri odgovornosti su organizacijski definirana područja u poslovnom sustavu, čiji je zadatak planiranje i kontrola onih troškova koji su na toj organizacijskoj razini i izazvani.²⁹ Troškovni centar odgovornosti važan jer zbog ispravne preraspodjele ionako često oskudnih resursa unutar poduzeća jer pruža informacije koje su bitne za pravilnu preraspodjelu resursa. Uglavnom su troškovni centri najčešće su veznu uz proizvodnju, predstavljaju dio glavne djelatnosti kojim se poduzeće bavi ili su odjeli koji pomažu u provođenju glavne djelatnosti poduzeća.

Primjer 1. Grupacija Pet bavi se proizvodnjom i prodajom hrane za mačke, poduzeće Ikati d.o.o. unutar grupacije ima zadatak proizvodnje hrane za mačke i predstavlja troškovni centar odgovornosti. Menadžment poduzeća Ikati predstavlja plan troškova na različitim razinama outputa. Fiksni troškova razdoblja odnose se na najam i održavanje proizvodnog pogona te iznose 150.000 kuna. Varijabilni troškovi računaju se prema kilogramu proizvedene hrane za domaće životinje te se nalaze u nastavku:

- direktni materijal – 2,80 kn/kg
- direktni rad – 1,70 kn/kg
- indirektno materijal – 1,10 kn/kg
- voda i struja – 1,45 kn/kg

Tablica 1. Plan troškova proizvodnje – Proizvodno poduzeće Ikati d.o.o.

Proizvodno poduzeće Ikati d.o.o.
Plan troškova proizvodnje

Pozicija	Plan 1	Plan 2	Plan 3
Količina proizvodnje (kg)	450.000	500.000	550.000
Najam i održavanje proizvodnog pogona	150.000 kn	150.000 kn	150.000 kn
Direktni materijal	1.260.000 kn	1.400.000 kn	1.540.000 kn
Direktni rad	765.000 kn	850.000 kn	935.000 kn
Indirektni materijal	495.000 kn	550.000 kn	605.000 kn
Voda i struja	652.500 kn	725.000 kn	797.500 kn
Ukupni troškovi proizvodnje	3.322.500 kn	3.675.000 kn	4.027.500 kn

Izvor: Izradio autor

²⁹ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček V. (2011.), *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 309.

Prihodni centri odgovornosti temelje se na spoznaji da je odgovornom menadžmentu potrebno osigurati informacije o ostvarenoj ili predviđenoj visini i strukturi prihoda od prodaje (realizacije) temeljenih na ponuđenom asortimanu proizvoda i usluga.³⁰ U praksi su prihodni centri odgovornosti najčešće vezani uz odjele koji imaju u fokusu prihod kao što je odjel prodaje. Kao i troškovni centri odgovornosti, i prihodni centri odgovornosti imaju važnu ulogu u pružanju važnih informacija, ali se prihodni centri odgovornosti fokusiraju više na odstupanja kao što su odstupanja od prodaje, prodajnih cijena i ostvarenih prihoda od prodaje.

Primjer 2. Unutar Grupacije Pet poduzeće Thenga d.o.o. bavi se isključivo prodajom i distribucijom proizvedene hrane za mačke te predstavlja prihodni centar Grupacije. Menadžment poduzeća Thenga predstavlja plan prihoda od prodaje. Prodajna cijena hrane za mačke iznosi 12 kn/kg.

Tablica 2. Plan prihoda od prodaje – Prodajno poduzeće Thenga d.o.o.

Prodajno poduzeće Thenga d.o.o.
Plan prihoda od prodaje

Pozicija	Plan 1	Plan 2	Plan 3
Količina prodaje (kg)	450.000	500.000	550.000
Prihodi od prodaje hrane za mačke	5.400.000 kn	6.000.000 kn	6.600.000 kn
Ukupni prihodi od prodaje	5.400.000 kn	6.000.000 kn	6.600.000 kn

Izvor: Izradio autor

Profitni centar odgovornosti smatra se najznačajnijim, odnosno "pravim" centrom odgovornosti. Menadžer profitnog centra odgovornosti mora raspolagati odgovarajućim upravljačkim informacijama o visini ostvarenih troškova i prihoda te parcijalnih rezultata. Pod profitnim centrom odgovornosti podrazumijeva se prepoznatljivo odjeljenje ili operativna jedinica, koja doprinosi rezultatu poslovanja poslovnog sustava kao cjeline.³¹ Profitni centar odgovornosti najvažniji je centar odgovornosti jer pruža informaciju o dobiti/gubitku prije oporezivanja. Navedena informacija važna je za menadžment poduzeća jer iz te informacije može vidjeti je li poduzeće ostvaruje dobit iz operativnog poslovanja.

³⁰ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček V. (2011.), *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 310.

³¹ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček V. (2011.), *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 311.

Primjer 3. Poduzeće Imali d.o.o. unutar Grupacije Pet predstavlja prihodni centar odgovornosti te menadžment poduzeća Imali predstavlja plan dobiti na različitim razinama outputa i prodaje. Troškovi prodaje i uprave fiksni su te iznose 400.000 kn.

Tablica 3. Fleksibilni proračun – Poduzeće Imali d.o.o.

Poduzeće Imali d.o.o.
Fleksibilni proračun

Pozicija	Plan 1	Plan 2	Plan 3
Količina proizvodnje (kg)	450.000	500.000	550.000
Prihodi od prodaje hrane za mačke	5.400.000 kn	6.000.000 kn	6.600.000 kn
Najam i održavanje proizvodnog pogona	150.000 kn	150.000 kn	150.000 kn
Direktni materijal	1.260.000 kn	1.400.000 kn	1.540.000 kn
Direktni rad	765.000 kn	850.000 kn	935.000 kn
Indirektni materijal	495.000 kn	550.000 kn	605.000 kn
Voda i struja	652.500 kn	725.000 kn	797.500 kn
Ukupni troškovi proizvodnje	3.322.500 kn	3.675.000 kn	4.027.500 kn
Bruto marža	2.077.500 kn	2.325.000 kn	2.572.500 kn
Troškovi prodaje i uprave	400.000 kn	400.000 kn	400.000 kn
Dobit prije oporezivanja	1.677.500 kn	1.925.000 kn	2.172.500 kn

Izvor: Izradio autor

Investicijski centar odgovornosti u praksi se najčešće javljaju kao samostalne cjeline (dijelovi poslovnog sustava), prvenstveno unutar korporacije, lanaca ili drugih oblika složenih poslovnih sustava, od koji se očekuje osiguranje interne profitabilnosti, ali i rentabilnosti uloženog kapitala. Kod investicijskih centara odgovornosti naglasak se stavlja na utvrđivanje dodatne ekonomske vrijednosti, na ocjenu povrata uloženog kapitala (ROI) i neto dodane vrijednosti sagledane u kontekstu vrijednosti korištenja imovine.³² Odgovornosti i konačnu odluku za dugoročnim zaduživanjem ili ulaganjem u vlastiti kapital najčešće ne odlučuje samo menadžer investicijskog centra odgovornosti već menadžment cijelog poduzeća. Međutim, ključne informacije za donošenje takvih odluka proizlaze iz investicijskog centra

³² Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček V. (2011.), *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 312.-313.

odgovornosti. Uloga ovog centra odgovornosti, kao i ostalih centara odgovornosti, vrlo je važna jer informacije koje pružaju moraju biti izrazito precizne. Investicijski centar odgovornosti mora pružati ispravne informacije kako se ne bi donijela kriva investicijska odluka koja sa sobom može vući velike rizike.

Primjer 4. Poduzeće Hange GmbH predstavlja investicijski centar odgovornosti Grupacije Pet. Uloženi kapital iznosi 5.000.000 kn. Poduzeće Hange predstavlja investicijski plan.

Tablica 4. Fleksibilni proračun – Poduzeće Hange GmbH

Poduzeće Hange GmbH Fleksibilni proračun			
Pozicija	Plan 1	Plan 2	Plan 3
Količina proizvodnje (kg)	450.000	500.000	550.000
Prihodi od prodaje hrane za mačke	5.400.000 kn	6.000.000 kn	6.600.000 kn
Najam i održavanje proizvodnog pogona	150.000 kn	150.000 kn	150.000 kn
Direktni materijal	1.260.000 kn	1.400.000 kn	1.540.000 kn
Direktni rad	765.000 kn	850.000 kn	935.000 kn
Indirektni materijal	495.000 kn	550.000 kn	605.000 kn
Voda i struja	652.500 kn	725.000 kn	797.500 kn
Ukupni troškovi proizvodnje	3.322.500 kn	3.675.000 kn	4.027.500 kn
Bruto marža	2.077.500 kn	2.325.000 kn	2.572.500 kn
Troškovi prodaje i uprave	400.000 kn	400.000 kn	400.000 kn
Dobit prije oporezivanja	1.677.500 kn	1.925.000 kn	2.172.500 kn
Uloženi kapital	10.000.000 kn	10.000.000 kn	10.000.000 kn
Stopa povrata (ROI)	16,78%	19,25%	21,73%

Izvor: Izradio autor

4.3. Izvještaji o izvršenju

Sastavljanje fleksibilnog proračuna odvija se u dvije faze. Prva faza odnosi se na sastavljanje fleksibilnog proračuna za više razina aktivnosti dok se druga faza odnosi na sastavljanje izvještaja o izvršenju. Izvještaj o izvršenju sastavlja se za razdoblje za koje je pripremljen fleksibilni proračun. Izvještaji o izvršenju predstavljaju instrument za kontrolu izvršenja, odnosno uspješnosti ostvarenja ciljeva. Pomoću izvještaja o izvršenju moguće je identificirati odstupanja od postavljenog plana te zaključiti radi li se o pozitivnom ili negativnom odstupanju ovisno o rezultatu.³³ Izvještaji o izvršenju razlikuju se po pojedinim centrima odgovornosti. Naime, uspješnost menadžera prihodnog centra odgovornosti mjeri se usporedbom stvarnih prihoda od prodaje za ostvarenu razinu aktivnosti i planiranih prihoda od prodaje za ostvarenu razinu aktivnosti. S druge strane, efikasnost menadžera troškovnog centra odgovornosti temelji se na usporedbi između ostvarenih troškova i planiranih, odnosno standardnih troškova.

Za profitni centar odgovornosti mogu se utvrditi:³⁴

- izvještaj o izvršenju rezultata
- izvještaj o izvršenju troškova

Izvještaj o izvršenju rezultata utvrđuje odstupanja između planiranih i ostvarenih razina aktivnosti. Primarno su orijentirani glavnom menadžmentu, odnosno služe kao podloga za nagrađivanje i isplatu bonusa menadžerima pojedinog centra odgovornosti ili, s druge strane, za pozivanje na odgovornost menadžera pojedinih centara odgovornosti vezano za njihovu djelotvornost (ispunjavanje postavljenih ciljeva) i uspješnost (ostvarenog rezultata). Kao što je spomenuto, najznačajniji korisnici izvještaja o izvršenju rezultata je menadžment pojedinog poduzeća, ali izvještaj o izvršenju također je zanimljiv dioničarima pojedinog poduzeća budući da im služi kao podloga za ocjenu menadžmenta poduzeća (glavnog menadžmenta i menadžmenta na nižim razinama).³⁵

³³ Horngren, C. T., Datar, S. M., Rajan, E. M. (2012.), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14th edition, New Jersey: Pearson Prentice Hall, str. 219.

³⁴ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček V. (2011.), *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 323.

³⁵ Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015.), *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 418.

Drugim riječima, izvještaj o izvršenju rezultata koristan je alat za ocjenu djelotvornosti i uspješnosti menadžmenta pojedinog centra odgovornosti. Pomoću njega uspoređuju se odstupanja između planiranih i ostvarenih razina aktivnosti u sklopu profitnog centra odgovornosti.

Izvještaj o izvršenju troškova uspoređuje stvarno nastale troškove s planiranim troškovima u fleksibilnom proračunu na određenoj razini aktivnosti (outputa). Drugim riječima, utvrđuju se odstupanja stvarno nastalih troškova od planiranih troškova za ostvarenu razinu aktivnosti za svaki pojedini trošak.

Uspješnost menadžera investicijskog centra odgovornosti procjenjuje se ovisno o njegovoj sposobnosti i ostvarenim rezultatima u upravljanju resursima koji se nalaze pod njegovom kontrolom. Efikasnost menadžmenta investicijskog centra odgovornosti mjeri se temeljem sljedećih pokazatelja:³⁶

- stopa povrata imovine (*engl. return on investment, ROI*)
- rezidualna dobit (*engl. residual income*)
- dodatna ekonomska vrijednost (*engl. economic value added, EVA*)

Prema svemu navedeno, izvještaji o izvršenju razlikuju se po pojedinim centrima odgovornosti, ali imaju isti cilj – pružiti informacije temeljem koji se može kontrolirati uspješnost i efikasnost menadžmenta pojedinih centara odgovornosti.

4.4. Menadžerska kontrola na temelju izvještaja o izvršenju

Kako bi se mogla napraviti ispravna kontrola ostvarenih rezultata potrebno je osigurati informacije temeljem koji se kontrola može napraviti. Čimbenici uspješnosti različiti su za različite tipove centara odgovornosti pa je tako za troškovne centre odgovornosti izbor kritičnih čimbenika efikasnosti usmjeren na određene vrste troškova, a informacije o

³⁶ Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015.), *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 437.

uspješnosti menadžera troškovnog centra odgovornosti postižu se usporedbom planiranih i ostvarenih troškova.³⁷

Temeljem rezultata izvještaja o izvršenju uspoređuju se ostvareni rezultati pojedinog centra odgovornosti s planiranim podacima za ostvarenu razinu aktivnosti. Usporedbom navedenog dobivaju se odstupanja koja mogu biti pozitivna ili negativna. Na taj način, temeljem izvještaja o izvršenju, vrši se menadžerska kontrola.

Kao što je prethodno već spomenuto, izvještaji o izvršenju razlikuju se po pojedinim centrima odgovornosti. Ono što je ključno je da pružaju informacije temeljem kojih se donose odluke o uspješnosti i efikasnosti menadžmenta pojedinog centra odgovornosti.

³⁷ Dropulić, I., Letica, M., Dragija Kostić, M. (2019.), *Upravljačko računovodstvo u teoriji i praksi*, Split: Sveučilište u Splitu Ekonomski fakultet

5. PRIMJER SASTAVLJANJA FLEKSIBILNOG PRORAČUNA U DOBA PANDEMIJE VIRUSA COVID-19 U PODUZEĆU ALFA D.O.O.

Radi lakšeg razumijevanja prethodno obrađenog teorijskog okvira vezanog uz sustav standardnih troškova, izradu glavnog poslovnog plana te izradu fleksibilnog proračuna u nastavku je dan primjer sastavljanja fleksibilnog proračuna u doba pandemije virusa COVID-19.

U nastavku su navedeni podaci i činjenice koje su korištene prilikom izrade fleksibilnog proračuna poduzeća Alfa d.o.o.:

Poduzeće Alfa d.o.o. bavi se pružanjem savjetodavnih usluga iz područja managementa, računovodstva, poreza i financija. Menadžment poduzeća Alfa d.o.o. krajem 2019. godine donio je odluku o sastavljanju glavnog poslovnog plana te fleksibilnog proračuna za 2020. godinu.

5.1. Određivanje standardnih troškova

Menadžment poduzeća Alfa d.o.o. za 2020. godinu temeljem iskustva iz prijašnjih godina te informacija koje imaju nakon istraživanja tržišta odredio je standardne troškova poduzeća:

- standardna cijena direktnog rada – **230 kn/h**
- standardna količina direktnog rada – **3 h/savjet.**

Sukladno prethodno navedenim definicijama standardnih troškova zaključuje se da je planirani trošak direktnog rada po jedinici utrošenog sata 230 kuna (planirana satnica), a za pružanje jedne usluge (pisanje savjeta) poduzeće planira utrošiti 3 sata.

Što se tiče direktnog materijala, budući da poduzeće Alfa d.o.o. za pružanje savjetodavnih usluga ne troši direktan materijal nisu ni postavljena standardna cijena direktnog materijala niti standardna količina direktnog materijala

5.2. Sastavljanje glavnog poslovnog plana za 2020. godinu

Glavni poslovni plan sastavlja se za razdoblje unutar jedne godine i to kvartalno (Kvartal I., Kvartal II., Kvartal III. i Kvartal IV.).

Odjel prodaje poduzeća Alfa d.o.o. utvrđuje plan pružanja usluga za 2020. godinu. Planirana prodajna cijena za uslugu savjetovanja je 2.500,00 kuna. Odjel prodaje pri planiranju uzeo je u obzir planirano smanjenje prodaje zbog globalne pandemije virusa COVID-19.

Tablica 5. Kvartalna procjena pružanja usluga u 2020. godini

Razdoblje	Plan pružanja usluga
Kvartal I.	700
Kvartal II.	650
Kvartal III.	500
Kvartal IV.	650
UKUPNO	2.500

Izvor: Izradio autor

Tablica 6. Bilanca poduzeća Alfa d.o.o. na dan 31.12.2019. godine

Bilanca poduzeća Alfa d.o.o.
na dan 31.12.2019. godine

Pozicija	Stanje na dan 31.12.2019. (kn)
IMOVINA	
<i>I. DUGOTRAJNA IMOVINA</i>	
Postrojenja i oprema	15.516,00
Ispravak vrijed. strojevi za šivanje	(3.879,00)
Ukupno dugotrajna imovina	11.637,00
<i>II. KRATKOTRAJNA IMOVINA</i>	
Potraživanja od kupaca	764.282,00
Novac u banci i blagajni	548.376,00
Ukupno kratkotrajna imovina	1.312.658,00
UKUPNO IMOVINA	1.324.295,00
KAPITAL I OBVEZE	
<i>I. KAPITAL</i>	
Temeljni kapital	41.000,00
Zadržana dobit	1.283.295,00
Ukupno kapital	1.324.295,00
<i>II. OBVEZE</i>	
Obveze prema dobavljačima	0,00
Ukupno obveze	0,00

UKUPNO KAPITAL I OBVEZE	1.324.295,00
--------------------------------	---------------------

Izvor: Izradio autor

Za pružanje usluge savjetovanja poduzeće Alfa d.o.o. ne troši direktni materijal. Sukladno tome, na zalihama 31.12.2019. nije bilo zaliha direktnog materijala. Također, nije bilo obveza prema dobavljačima na dan 31.12.2019. godine.

Sukladno povijesnim podacima, za pružanje jedne usluge savjetovanja potrebno je 3 sata direktnog rada (rad profesionalnih savjetnika). Planirana cijena rada po satu je 230 kuna.

Planirani varijabilni indirektni troškovi usluge savjetovanja iznose 20 kn/satu direktnog rada. Planirani fiksni indirektni troškovi usluge savjetovanja u jednom kvartalu iznose 10.000 kuna.

Planirani fiksni troškovi prodaje i uprave iznose 50.000 kuna kvartalno. Planirani kvartalni troškovi administracije iznose 80.000 kuna te se odnose na plaću administrativnog osoblja.

Temeljem povijesnih podataka zaključuje se da se sve pružene usluge prodaju na kredit. Očekuje se naplata 55% potraživanja od kupaca u kvartalu u kojem je usluga bila pružena te se ostalih 45% potraživanja od kupaca naplati u kvartalu poslije kvartala u kojem je usluga bila pružena.

Ostali podaci koji su bitni za sastavljanje financijskog dijela glavnog poslovnog plana nalaze se u nastavku:

- minimalno zahtijevani novčani saldo – 100.000 kuna
- obveze prema zaposlenicima podmiruju se u razdoblju njihovog nastanka
- obveze povezane s indirektnim troškovima usluga, troškovima prodaje i administracije podmiruju se u razdoblju njihovog nastanka
- na kraju svakog kvartala očekuje se isplata dobiti (dividenda) – 150.000 kuna

Operativni plan 1 – Plan prihoda od pružanja usluga

Prema procjenama menadžmenta o količini pružanja usluga koja je prethodno navedena (Tablica 1.) ovisi svaki sljedeći korak i izračun u procesu izrade operativnog dijela glavnog poslovnog plana. Navedeno je vidljivo u ilustrativnom prikazu sastavnih dijelova operativnog dijela glavnog poslovnog plana te u nastavku (Slika 3.).

Plan prihoda od prodaje (kn) = Plan prodaje (kom) x planirana prodajna cijena (kn/kom)

Tablica 7. Plan prihoda od pružanja usluga – Alfa d.o.o.

Plan prihoda od pružanja usluga
Alfa d.o.o. (2020. godina)

Pozicija	Q1	Q2	Q3	Q4	Ukupno
Plan pružanja usluga (broj usluga)	700	650	500	650	2.500
x Planirana cijena usluge (kn/usluga)	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500
Plan prihoda od pružanja usluga (kn)	1.750.000	1.625.000	1.250.000	1.625.000	6.250.000

Izvor: Izradio autor

Plan prihoda od pružanja usluga prikazuje koliki su planirani kvartalni prihodi od pružanja usluga, odnosno u zadnjem stupcu nalazi se ukupni planirani prihod u 2020. godini. Plan prihoda od pružanja usluga računa se na način da se broj usluga koje se planiraju pružati tijekom razdoblja pomnoži s planiranom cijenom po pruženoj usluzi.

Sastavljanje što preciznijeg plana prihoda od pružanja usluga ključno je za sastavljanje preciznog glavnog poslovnog plana, jer, kao što je prethodno navedeno, svaki pojedinačni plan direktno ili indirektno ovisi o izračunu plana prihoda od pružanja usluga. Menadžment poduzeća temeljem iskustva i povijesnih podataka daje temelj za izračun plana.

Operativni plan 2 – Plan troškova direktnog rada

Plan troškova direktnog rada jest plan kojim se utvrđuje koliki će biti trošak direktnog rada koji će se utrošiti za pružanje planirane količine savjetodavnih usluga. Drugim riječima, kolika će biti cijena radne snage za pružanje planiranih usluga. U poduzećima koja se prvenstveno bave pružanjem usluga takozvano profesionalno osoblje je najvažnija karika za pružanje kvalitetnih i pravovremenih usluga. Stoga, plan troškova direktnog rada predstavlja vrlo važan dio operativnog dijela glavnog poslovnog plana. Temeljem plana troškova direktnog rada te ostalih bitnih činjenica menadžment poduzeća može ustanoviti je li rad koji se obavlja od strane profesionalnog osoblja dovoljno naplaćen prema klijentima.

Tablica 8. Plan troškova direktnog rada – Alfa d.o.o.

Plan troškova direktnog rada
Alfa d.o.o. (2020. godina)

Pozicija	Q1	Q2	Q3	Q4	Ukupno
Plan pružanja usluga (broj usluga)	700	650	500	650	2.500
x sati direktnog rada po pruženoj usluzi (h/usluga)	3	3	3	3	3
x planirana cijena rada (kn/h)	230	230	230	230	230
Plan troškova direktnog rada (h)	483.000	448.500	345.000	448.500	1.725.000

Izvor: Izradio autor

Operativni plan 3 – Plan indirektnih troškova usluga

Planom indirektnih troškova usluga radi se izračun i plan ostalih troškova (uz troškove direktnog rada) koji su nužni da bi se usluge mogle pružiti. Indirektni troškovi mogu biti varijabilni ili fiksni. Varijabilni troškovi, kao što sam naziv kaže, promjenjivi su i mijenjaju se promjenom razine outputa, odnosno u slučaju poduzeća koje se bavi pružanjem usluga varijabilni troškovi mijenjaju se povećanjem ili smanjenjem broja pruženih usluga. Za pravilno utvrđivanje varijabilnih indirektnih troškova usluga važno je definirati mjeru aktivnosti koja najbolje održava promjenu varijabilnih indirektnih troškova usluga. U poduzećima koja se prvenstveno bave pružanjem usluga, kao mjera aktivnosti najčešće se uzimaju sati direktnog rada.

Tablica 9. Plan indirektnih troškova usluga – Alfa d.o.o.

Plan indirektnih troškova usluga
Alfa d.o.o. (2020. godina)

Pozicija	Q1	Q2	Q3	Q4	Ukupno
Plan pružanja usluga (broj usluga)	700	650	500	650	2.500
x sati direktnog rada po pruženoj usluzi (h/usluga)	3	3	3	3	3
= planirani sati direktnog rada za realizaciju plana pružanja usluga (h)	2.100	1.950	1.500	1.950	7.500
x varijabilni indirektni trošak usluga po satu direktnog rada (kn/h)	20	20	20	20	20
= planirani varijabilni indirektni troškovi usluga (kn)	42.000	39.000	30.000	39.000	150.000
+ planirani fiksni indirektni troškovi usluga (kn)	10.000	10.000	10.000	10.000	40.000
Plan indirektnih troškova usluga (kn)	52.000	49.000	40.000	49.000	190.000

Izvor: Izradio autor

Plan indirektnih troškova usluga daje pregled ostalih troškova i resursa koji će biti utrošeni u procesu pružanja usluge.

Operativni plan 4 – Plan troškova prodaje

Plan troškova prodaje računa se kao zbroj planiranih fiksnih troškova prodaje i planiranih varijabilnih troškova prodaje. Sukladno tome, kako bi se izračunao planirani trošak prodaje potrebno je prvo izračunati planirane varijabilne troškove po kvartalu. U primjeru poduzeće Alfa d.o.o. ima samo fiksni dio troškova proizvodnje te se on odnosi na plaću zaposlenika koji se bave prodajom.

Tablica 10. Plan troškova prodaje – Alfa d.o.o.

Plan troškova prodaje
Alfa d.o.o. (2020. godina)

Pozicija	Q1	Q2	Q3	Q4	Ukupno
Planirani fiksni troškovi prodaje (kn)	50.000	50.000	50.000	50.000	200.000
Plan troškova prodaje (kn)	50.000	50.000	50.000	50.000	200.000

Izvor: Izradio autor

Operativni plan 5 – Plan troškova administracije

Na temelju plana troškova administracije utvrđuju se planirani troškovi za troškove administracije koji su potrebni administrativne procese u poduzeću. Oni se najčešće sastoje od plaće administrativnog osoblja te amortizacije administrativnog prostora te uredske opreme.

Tablica 11. Plan troškova administracije – Alfa d.o.o.

Plan troškova administracije
Alfa d.o.o. (2020. godina)

Pozicija	Q1	Q2	Q3	Q4	Ukupno
Plaće administrativnog osoblja	80.000	80.000	80.000	80.000	320.000
+ amortizacija uredske opreme	969,75	969,75	969,75	969,75	3.879,00
Plan troškova administracije (kn)	80.970	80.970	80.970	80.970	323.879

Izvor: Izradio autor

Operativni plan 6 – Planski izvještaj o dobiti

Završni dio glavnog poslovnog plana predstavlja planski izvještaj o dobiti koji pokazuje očekivanu dobit u planskom razdoblju. Temeljem svih izračuna i podataka iz pojedinačnih planova operativnog dijela glavnog poslovnog plana se sastavlja planski izvještaj o dobiti.

Tablica 12. Planski izvještaj o dobiti – Alfa d.o.o.Planski izvještaj o dobiti
Alfa d.o.o. (2020. godina)

Rb.	Pozicija (kn)	Q1	Q2	Q3	Q4	Ukupno
1.	Plan prihoda od pružanja usluga	1.750.000	1.625.000	1.250.000	1.625.000	6.250.000
2.	Plan troškova direktnog rada	483.000	448.500	345.000	448.500	1.725.000
3.	Plan indirektnih troškova usluga	52.000	49.000	40.000	49.000	190.000
4.	Plan troškova pružanja usluga (2.+3.)	535.000	497.500	385.000	497.500	1.915.000
5.	Planirana bruto marža (1. - 4.)	1.215.000	1.127.500	865.000	1.127.500	4.335.000
Ostali poslovni rashodi						
6.	Plan troškova prodaje	50.000	50.000	50.000	50.000	200.000
7.	Plan troškova administracije	80.970	80.970	80.970	80.970	323.879
8.	Planirani ukupni ostali poslovni rashodi (6. + 7.)	130.970	130.970	130.970	130.970	523.879
9.	Planirana dobit prije poreza (5. - 8.)	1.084.030	996.530	734.030	996.530	3.811.121
10.	Planirani porez na dobit (9. x 12%)	130.084	119.584	88.084	119.584	457.335
11.	Planirana neto dobit (9. - 10.)	953.947	876.947	645.947	876.947	3.353.786

Izvor: Izradio autor

Iz planskog izvještaja od dobiti poduzeća Alfa d.o.o. vidljivo je da je planirana bruto marža koja predstavlja razliku između poslovnih prihoda i poslovnih rashoda preko 4,3 milijuna kuna za 2020. godinu. Uzimajući u obzir i ostale rashode koji su planirani za 2020. godinu (troškovi prodaje i administrativni troškovi) dolazi se do iznosa planirane dobiti prije poreza na dobit u iznosu od više od 3,8 milijuna kuna. Oduzimanjem planirane obveze za porez na dobit (12%) dolazi se do planirane neto dobiti za 2020. godinu u iznosu od više od 3,3 milijuna kuna.

Nakon što je dovršen operativni dio glavnog poslovnog plana na raspolaganju su sve informacije koje se koriste za sastavljanje financijskog dijela glavnog poslovnog plana.

Financijski plan 1 – Planirani novčani primici

Sukladno činjenici da se sve pružene usluge poduzeća Alfa naplaćuju kreditom nema potrebe sastavljati plan pružanja usluga naplaćene gotovinom jer nema usluga koje se naplaćuju

gotovinom. Sljedeći korak je sastavljanje plana novčanih primitaka. Prethodno je navedeno kako se 55% potraživanja naplati u kvartalu u kojem su usluge pružene, a ostalih 45% potraživanja naplati se u kvartalu nakon kvartala u kojem je usluga pružena. Također, prema podacima iz bilance sastavljene na dan 31.12.2019. godine vidljivo je da potraživanja od kupaca iznose 764.282 kune. Sukladno tome i prethodno navedenoj činjenici da se 45% potraživanja naplaćuje u kvartalu nakon kvartala u kojem je usluga pružena može se zaključiti da su ukupna potraživanja prema kupcima u Q4 2019. godine iznosila 1.698.404 kuna. Prema svemu navedenom, u nastavku se nalazi plan novčanih primitaka za 2020. godinu.

Tablica 13. Planirani novčani primici – Alfa d.o.o.

Planirani novčani primici
Alfa d.o.o. (2020. godina)

Razdoblje prodaje	Potraživanja od kupaca (kn)	Q1	Q2	Q3	Q4
Q4 2019	1.698.404	764.282,00	-	-	-
Q1 2020	1.750.000	962.500,00	787.500,00	-	-
Q2 2020	1.625.000	-	893.750,00	731.250,00	-
Q3 2020	1.250.000	-	-	687.500,00	562.500,00
Q4 2020	1.625.000	-	-	-	893.750,00
Planirani novčani primici	-	1.726.782,00	1.681.250,00	1.418.750,00	1.456.250,00

Izvor: Izradio autor

Potraživanja od kupaca nastala u Q4 2019. godine (1.698.404 kn) naplaćena su u iznosu od 55% ukupnih potraživanja od kupaca u tom kvartalu, ali se 45% potraživanja nastalih u Q4 2019. godine očekuju naplatiti u Q1 2020. godine

- Q1 2020. godine – $1.698.404 * 45\% = 764.282,00$ kn

Planirana potraživanja od kupaca u Q1 2020. godine (1.750.000 kn) očekuju se naplatiti u sljedećim iznosima u Q1 i Q2 2020. godine:

- Q1 2020. godine – $1.750.000 * 55\% = 962.500$ kn
- Q2 2020. godine – $1.750.000 * 45\% = 787.500$ kn

Planirana potraživanja od kupaca u Q2 2020. godine (1.625.000 kn) očekuju se naplatiti u sljedećim iznosima u Q2 i Q3 2020. godine:

- Q2 2020. godine – 1.625.000 * 55% = 893.750 kn
- Q3 2020. godine – 1.625.000 * 45% = 731.250 kn

Planirana potraživanja od kupaca u Q3 2020. godine (1.250.000 kn) očekuju se naplatiti u sljedećim iznosima u Q3 i Q4 u 2020. godini:

- Q3 2020. godine – 1.250.000 * 55% = 687.500kn
- Q4 2020. godine – 1.250.000 * 45% = 562.500 kn

Planirana potraživanja od kupaca u Q4 2020. godine (1.625.000 kn) očekuju se naplatiti u sljedećim iznosima u Q4 2020. godine i Q1 2021. godine:

- Q4 2020. godine – 1.625.000 * 55% = 893.750 kn
- Q1 2021. godine – 1.625.000 * 45% = 731.250 kn

Financijski plan 2 – Novčani proračun

Korištenjem svih prethodnih planova sastavlja se novčani proračun kojim se utvrđuje planirano konačno stanje novca na kraju razdoblja, ukupna planirana novčana sredstva na kraju razdoblja te novčani višak na kraju razdoblja.

Tablica 14. Novčani proračun – Alfa d.o.o.

Novčani proračun
Alfa d.o.o. (1.1.2020. - 31.12.2020.)

Rb.	Pozicija (kn)	Q1	Q2	Q3	Q4	Ukupno
1.	Početno stanje novca	548.376	1.330.074	2.114.241	2.779.907	548.376
Novčani primici						
2.	Naplata potraživanja od kupaca	1.726.782	1.681.250	1.418.750	1.456.250	6.283.032
3.	Očekivani novčani primici (2.)	1.726.782	1.681.250	1.418.750	1.456.250	6.283.032
4.	Ukupno raspoloživa novčana sredstva (1. + 3.)	2.275.158	3.011.324	3.532.991	4.236.157	6.831.408
Novčani izdaci						
5.	Direktni rad	483.000	448.500	345.000	448.500	1.725.000
6.	Indirektni troškovi usluga	52.000	49.000	40.000	49.000	190.000
7.	Troškovi prodaje	50.000	50.000	50.000	50.000	200.000
8.	Troškovi administracije	80.000	80.000	80.000	80.000	320.000
9.	Izdaci za porez na dobit	130.084	119.584	88.084	119.584	457.335
10.	Izdaci za dividende	150.000	150.000	150.000	150.000	600.000
11.	Očekivani novčani izdaci (od 5. do 10.)	945.084	897.084	753.084	897.084	3.492.335
12.	Minimalno zahtijevani novčani saldo	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000

13.	Ukupno potreba novčana sredstva (11. + 12.)	1.045.084	997.084	853.084	997.084	3.592.335
14.	Novčani višak (4. - 13.)	1.230.074	2.014.241	2.679.907	3.239.073	3.239.073
17.	Konačno stanje novca (4. - 11.)	1.330.074	2.114.241	2.779.907	3.339.073	3.339.073

Izvor: Izradio autor

Financijski plan 3 – Planska bilanca

Zadnji korak u sastavljanju financijskog dijela, ali i samog glavnog poslovnog plana je sastavljanje planske bilance za promatrano razdoblje. Za sastavljanje planske bilance važno je unaprijed napraviti sve izračune ispravno i precizno kako bi aktiva i pasiva bili jednake.

Tablica 15. Planska bilanca – Alfa d.o.o.

Planska bilanca poduzeća Alfa d.o.o.
na dan 31.12.2020.

Pozicija	Stanje na dan 31.12.2019. (kn)	Stanje na dan 31.12.2020. (kn)
IMOVINA		
I. DUGOTRAJNA IMOVINA		
Uredska oprema	15.516,00	15.516,00
Ispravak vrijednosti uredske opreme	(3.879,00)	(7.758,00)
Ukupno dugotrajna imovina	11.637,00	7.758,00
II. KRATKOTRAJNA IMOVINA		
Potraživanja od kupaca	764.282,00	731.250,00
Novac u banci i blagajni	548.376,00	3.339.073,48
Ukupno kratkotrajna imovina	1.312.658,00	4.070.323,48
UKUPNO IMOVINA	1.324.295,00	4.078.081,48
KAPITAL I OBVEZE		
I. KAPITAL		
Temeljni kapital	41.000,00	41.000,00
Zadržana dobit	1.283.295,00	683.295,00
Neto dobit	-	3.353.786,48
Ukupno kapital	1.324.295,00	4.078.081,48
II. OBVEZE		
Obveze prema dobavljačima	0,00	0,00
Ukupno obveze	0,00	0,00
UKUPNO KAPITAL I OBVEZE	1.324.295,00	4.078.081,48

Izvor: Izradio autor

5.3. Sastavljanje fleksibilnog proračuna u 2020. godini

Kao što je prethodno spomenuto, glavni poslovni plan koristan je alat za menadžment, ali je statičan jer se temelji na procjeni menadžmenta o planiranoj razini aktivnosti. Takva procjena ne mora uvijek biti ispravna, a pogotovo u nestabilnim i nesigurnim vremenima kao što su krize i globalna pandemija virusa COVID-19.

Fleksibilni proračun temelji se na više različitih razina aktivnosti, a time se postiže prilagodljivost i bolji uvid i procjena efikasnosti poduzeća.

U pripremi fleksibilnog proračuna potrebno je poći od sljedećih polaznih pretpostavki:³⁸

- jedinična planska (standardna) cijena u fleksibilnom proračunu i statičkom proračunu je ista
- jedinični planirani (standardni) varijabilni troškovi u fleksibilnom i statičkom proračunu su isti
- planirani (standardni) fiksni troškovi u fleksibilno i statičkom proračunu su isti

Poduzeće Alfa d.o.o. ima odjele koji se smatraju prihodnim centrom odgovornosti i troškovnim centrom odgovornosti. Sukladno tome, menadžment pojedinog centra odgovornosti poduzeća Alfa sastavlja fleksibilne proračune za 2020. godinu.

Fleksibilni proračun prihodnog centra odgovornosti

Menadžment prihodnog centra odgovornosti odgovoran je, kao što sam naziv centra odgovornosti govori, za ostvarivanje prihoda. Pri tome, menadžment prihodnog centra odgovornosti nema kontrolu nad postavljanjem prodajne cijene niti nad planiranjem troškova. Efikasnost menadžmenta navedenog centra odgovornosti temelji se na usporedbi ostvarenih i planiranih prihoda. Ostvareni i planirani prihodi mogu se razlikovati zbog dva čimbenika: promjena količine prodaje ili pružanja usluga ili promjena prodajne cijene.

³⁸ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček V. (2011.), *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 322.

Tablica 16. Fleksibilni proračun prihodnog centra odgovornosti – Alfa d.o.o.

Pozicija	Planirana prodajna cijena	Razina aktivnosti		
		2000	2500	2800
Prihodi od pružanja savjetodavnih usluga	2500	5.000.000	6.250.000	7.000.000
Ukupni prihodi od pružanja usluga	-	5.000.000	6.250.000	7.000.000

Izvor: Izradio autor

Fleksibilni proračun troškovnog centra odgovornosti

Menadžment troškovnog centra odgovornosti odgovoran je za troškove. U usporedbi s ostalim centrima odgovornosti menadžment troškovnog centra odgovornosti ima najmanju odgovornost. Efikasnost menadžmenta troškovnog centra odgovornosti najčešće se temelji na usporedbi ostvarenih troškova i planiranih troškova (standardnih troškova).

Menadžment troškovnog centra odgovornosti sastavlja fleksibilni proračun za 2020. godinu temeljem sljedećih podataka (za pružanje jedne savjetodavne usluge potrebno je 3 sata rada):

- standardni trošak direktnog rada – 690 kn/h
- standardni indirektni troškovi – 60 kn/h

Tablica 17. Fleksibilni proračun troškovnog centra odgovornosti – Alfa d.o.o.

Pozicija	Standardni troškovi po jedinici (kn/h)	Razina aktivnosti		
		2000	2500	2800
Direktni rad	690	1.380.000	1.725.000	1.932.000
Indirektni troškovi	60	120.000	150.000	168.000
Standardni troškovi pružanja usluge	-	1.500.000	1.875.000	2.100.000

Izvor: Izradio autor

5.4. Odstupanje od glavnog poslovnog plana u 2020. godini

Odstupanje prihoda od glavnog poslovnog plana

Sukladno navedenom u prošlom podnaslovu odstupanja od glavnog proračuna u slučaju odgovornosti menadžmenta prihodnog centra odgovornosti nastaju zbog promjene prodajne količine ili promjene prodajne cijene.

Odstupanje zbog promjene količine prodaje ili pružanja usluga računa se na način da se planirana prodajna cijena pomnoži s razlikom između ostvarene količine prodaje ili pružanja usluga i planirane količine prodaje ili pružanja usluga. Odstupanje zbog promjene prodajne cijene računa se na način da se ostvarena količina prodaje ili pružanja usluga pomnoži s razlikom između ostvarene prodajne cijene i planirane prodajne cijene.

Sastavljanjem izvještaja o izvršenju se dolazi do zaključka o odstupanju ostvarenih od planiranih prihoda. Utvrđeno je da je u vrijeme pandemije virusa COVID-19 prodajna cijena usluge savjetovanja porasla za 50 kuna po pruženoj usluzi.

Imajući u vidu navedeno, u nastavku se nalaze izračuni odstupanja:

Odstupanje zbog promjene količine pružanja usluga:

Planirana prodajna cijena usluge x (ostvarena količina pruženih usluga – planirana količina pruženih usluga) → 2500 kuna x (2800 savjetodavnih usluga – 2500 savjetodavnih usluga) =

750.000 kuna

Tablica 18. Izvještaj o izvršenju prihodnog centra odgovornosti (promjena količine pruženih usluga) – Alfa d.o.o.

Pozicija	Stvarni prihodi od prodaje za ostvarenu razinu aktivnosti	Fleksibilni proračun za planiranu razinu aktivnosti	Odstupanje od fleksibilnog proračuna
Prihodi od pružanja savjetodavnih usluga	7.000.000	6.250.000	750.000
Ukupni prihodi od pružanja usluga	7.000.000	6.250.000	750.000

Izvor: Izradio autor

Odstupanje zbog promjene prodajne cijene:

Ostvarena količina pruženih usluga x (ostvarena prodajna cijena usluge – planirana prodajna cijena usluge) → 2800 savjetodavnih usluga x (2550 kn – 2500 kn) = **140.000 kuna**

Tablica 19. Izvještaj o izvršenju prihodnog centra odgovornosti (promjena prodajne cijene usluga) – Alfa d.o.o.

Pozicija	Stvarni prihodi od prodaje za ostvarenu razinu aktivnosti	Fleksibilni proračun za ostvarenu razinu aktivnosti	Odstupanje od fleksibilnog proračuna
Prihodi od pružanja savjetodavnih usluga	7.140.000	7.000.000	140.000
Ukupni prihodi od pružanja usluga	7.140.000	7.000.000	140.000

Izvor: Izradio autor

Odstupanje troškova od glavnog poslovnog plana

Na kraju razdoblja je odjel računovodstva dostavio podatke od troškovima koji su ostvareni:

- standardni troškovi direktnog rada – 735 kn/h
- standardni indirektni troškovi – 60 kn/h

Temeljem navedenih podataka sastavlja se izvještaj o izvršenju za troškovni centar odgovornosti:

Tablica 20. Izvještaj o izvršenju troškovnog centra odgovornosti – Alfa d.o.o.

Pozicija	Ostvareni troškovi za ostvarenu razinu aktivnosti	Fleksibilni proračun za ostvarenu razinu aktivnosti	Odstupanja od fleksibilnog proračuna
Direktni rad	2.058.000	1.932.000	126.000
Indirektni troškovi	168.000	168.000	0
Ukupni prihodi od pružanja usluga	2.226.000	2.100.000	126.000

Izvor: Izradio autor

5.5. Korištenje fleksibilnog proračuna za ocjenu efikasnosti i djelotvornosti menadžmenta u doba pandemije virusa COVID-19

Korištenjem prethodno dobivenih odstupanja stvarnih iznosa od planiranih može se donijeti zaključak o efikasnosti menadžmenta pojedinog centra odgovornosti.

Što se tiče prihodnog centra odgovornosti poduzeća Alfa d.o.o., ukupna odstupanja su pozitivna i iznose 890.000 kuna. Prema tome, zaključak je da je menadžment prihodnog centra odgovornosti, unatoč poteškoćama koje su se javljale zbog globalne pandemije virusa COVID-19, u 2020. godini bio efikasan.

Činjenica da je u promatranom razdoblju menadžment poduzeća bio prisiljen zaposlenike poslati na rad od kuće utjecala je na trošak direktnog rada te je isti porastao za 15 kuna po satu rada. Promatrajući izvještaj o izvršenju za troškovni centar odgovornosti zaključuje se da je odstupanje bilo nepovoljno za 126.000 kuna. Zbog navedenog moglo bi se zaključiti da je efikasnost menadžmenta troškovnog centra smanjena u promatranom razdoblju. Međutim, ako se uzme u obzir činjenica da se veliki dio godine rad obavljao od kuća, takav zaključak može se ublažiti i pripisati novim okolnostima.

Rad od kuće nije imao velikog utjecaja na poslovanje poduzeća Alfa d.o.o. jer je povećanje cijene rada po jednoj pruženoj usluzi bio manji nego što je bilo povećanje prodajne cijene jedne usluge i povećanje broja pruženih usluga u 2020. godini.

6. ZAKLJUČAK

Koncept standardnih troškova i glavni poslovni plan vrlo su korisni alati koje menadžment pojedinog poduzeća može koristiti za planiranje budućnosti poslovanja te stvaranje dugoročne strategije razvoja poslovanja poduzeća. Međutim, glavni poslovni plan statičan je, odnosno temelji se na planiranju koje se odnosi na jednu razinu aktivnosti – outputa. Čak i ako se plansko razdoblje skрати u nestabilnim vremenima glavni proračun ostaje statičan alat planiranja. Ako se ostvarena razina aktivnosti razlikuje od razine aktivnosti na kojoj se temeljeni glavni poslovni plan, glavni poslovni plan više ne predstavlja odgovarajuću podlogu za donošenje odluka.

Fleksibilni proračun s druge strane je alat koji je, kao što sam naziv kaže, fleksibilan te na taj način omogućava planiranje na više razina aktivnosti. Navedeno je vrlo korisno u nestabilnim vremenima kada razina aktivnosti, odnosno outputa nije uvijek ista kao što je to u doba pandemije virusa COVID-19. Odstupanja ostvarenih rezultata od planiranih utvrđuju se sastavljanjem izvještaja o izvršenju koji se razlikuju po pojedinim centrima odgovornosti. Takva odstupanja mogu biti pozitivna ili negativna, a služe za ocjenu efikasnosti i uspješnosti menadžmenta pojedinog centra odgovornosti.

Na temelju fleksibilnog proračuna te izvještaja o izvršenju, menadžment pojedinog poduzeća može promatrati odstupanja od planiranog te na taj način donositi zaključke o efikasnosti i uspješnosti cjelokupnog poslovanja. Tome je tako jer fleksibilni proračun prikazuje kakvi bi troškovi i prihodi trebali biti na ostvarenoj razini aktivnosti, a ta informacija uspoređuje se s ostvarenim prihodima i troškovima.

Primjer izrade i korištenja fleksibilnog proračuna u doba pandemije virusa COVID-19 daje bolji i jasniji pregled teorijskog okvira obrađenog u diplomskom radu. U konkretnom primjeru zaključeno je da je odstupanje od planiranog bilo pozitivno. Međutim radi se o primjeru iz djelatnosti koja nije bila izrazito pogođena pandemijom, naprotiv, čak su savjetodavne usluge bile traženije u doba pandemije. Rad od kuće nije imao velikog utjecaja na poslovanje poduzeća Alfa d.o.o. jer je povećanje cijene rada po jednoj pruženoj usluzi bio manji nego što je bilo povećanje prodajne cijene jedne usluge i porast broja pruženih usluga u 2020. godini.

Fleksibilni proračun pokazao se vrlo korisnim alatom za planiranje u nesigurnim i nestabilnim vremenima pandemije koja je zavladała čitavim svijetom i pogodila veliki broj zemalja i poduzeća. Mnogi menadžeri upravo zbog korištenja koncepta fleksibilnog proračuna uspjeli su zadržati kontrolu nad situacijom te na taj način donositi ispravne i pravovremene odluke o daljnjem poslovanju poduzeća.

Popis literature

1. Agyemang, G., Broadbent, J. (2015.), Management control systems and research management in universities, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(7), 1018-1046. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2013-1531>
2. Anthony, R. N. (2004.), *Računovodstvo: financijsko i upravljačko računovodstvo*, Zagreb: RRiF-plus
3. Bhimani A., Horngren C., Datar S., Foster G. (2018.), *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova*, Zagreb: Mate
4. Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015.), *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
5. Delfino, G. F., van der Kolk, B. (2021.), Remote working, management control changes and employee responses during the COVID-19 crisis, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(6), 1376-1387. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2020-4657>
6. Deželjin, J., Gulin, D. Peršić, M., Spajić, F., Spremić, I. (1998) *Troškovno i upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata
7. Dropulić, I. (2019.), Utjecaj informacijskih tehnologija na upravljačko računovodstvo, *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru*, (Posebno izdanje), 62-76. <https://doi.org/10.46458/27121097.2019.PI.62>
8. Dropulić, I., Letica, M., Dragija Kostić, M. (2019.), *Upravljačko računovodstvo u teoriji i praksi*, Split: Sveučilište u Splitu Ekonomski fakultet
9. Drury, C. (2012.) *Management and Cost Accounting*, 8th edition, London: Cengage Learning
10. Đogić, R. (2007.), Strategijsko upravljačko računovodstvo u funkciji povećanja konkurentnosti savremenog preduzeća, *Tranzicija*, 9 (19-20), 159-172.
11. Ekholm, B., Wallin, J. (2011.), The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets, *Journal of Business Finance & Accounting*, 38(2), 145-164. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2010.02228.x>
12. ProQuest (b.d.), Flexible budget rules are in the eurozone's interest: But reprieves for Spain and Portugal will deepen divisions with Berlin, preuzeto 14. lipnja 2022. S <https://www.proquest.com/newspapers/flexible-budget-rules-are-eurozones-interest/docview/1797814080/se-2>

13. Grebenar, V. (2018.), Upravljačko računovodstvo u Balanced Scorecard organizacijama, *Obrazovanje za poduzetništvo - E4E*, 8 (1), 153-163.
14. Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček V. (2011.), *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
15. Gulin, D., Hladika, M. (2021.), Podsjetnik za izradu poslovnog plana poduzetnika za 2022. godinu, *Računovodstvo i financije*, 67(10), 55-72.
16. Gulin, D., Vašiček, V., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić, M. (2018.), *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
17. Hladika, M. (2020.), Upravljanje novcem u vrijeme krize uzrokovane COVID-19 pandemijom, *Računovodstvo i financije*, 66(7), 43-46.
18. Horngren, C. T., Datar, S. M., Rajan, E. M. (2012.), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14th edition, New Jersey: Pearson Prentice Hall
19. Kunji, Ž., Stojanović, S. (2021.), Pandemija COVID-19: Utjecaj na gospodarstvo i mjere za ublažavanje krize u Republici Hrvatskoj, *Skei–međunarodni interdisciplinarni časopis*, 2(1), 16-29.
20. Noreen, E. W., Brewer, P. C., Garrison, R. H. (2008.), *Managerial accounting for managers*, New York: The McGraw-Hill Companies Inc.
21. Parker, G. (2003., 21. veljače), EU spat over flexible budget rules grows, *Financial Times*, preuzeto s <https://www.proquest.com/newspapers/eu-spat-over-flexible-budget-rules-grows/docview/249352461/se-2>
22. Pešalj, B., Pavlov, A., Micheli, P. (2018.), The use of management control and performance measurement systems in SMEs: A levers of control perspective, *International Journal of Operations & Production Management*, 38(11), 2169-2191. <https://doi.org/10.1108/IJOPM-09-2016-0565>
23. Proklin, P., Proklin, M. (2007.), Planiranje i kontrola novčanih potreba poduzetnika, *Ekonomski vjesnik*, XX(1-2), 107-115.
24. Umans, T., Smith, E., Andersson, W., & Planken, W. (2020.), Top management teams' shared leadership and ambidexterity: the role of management control systems, *International Review of Administrative Sciences*, 86(3), 444–462. <https://doi.org/10.1177/0020852318783539>

25. Vašiček, D., Dražić Lutilsky, I., Dragija, M., Peršić, M., Hladika, M., Broz Tominac, S., Budimir, V., Bosilj Vukšić, V., Vašiček, V. (2011.), *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

Popis tablica

Tablica 1. Plan troškova proizvodnje – Proizvodno poduzeće Ikati d.o.o.	27
Tablica 2. Plan prihoda od prodaje – Prodajno poduzeće Thenga d.o.o.	28
Tablica 3. Fleksibilni proračun – Poduzeće Imali d.o.o.	29
Tablica 4. Fleksibilni proračun – Poduzeće Hange GmbH.....	30
Tablica 5. Kvartalna procjena pružanja usluga u 2020. godini	35
Tablica 6. Bilanca poduzeća Alfa d.o.o. na dan 31.12.2019. godine.....	35
Tablica 7. Plan prihoda od pružanja usluga – Alfa d.o.o.....	37
Tablica 8. Plan troškova direktnog rada – Alfa d.o.o.	38
Tablica 9. Plan indirektnih troškova usluga – Alfa d.o.o.	38
Tablica 10. Plan troškova prodaje – Alfa d.o.o.	39
Tablica 11. Plan troškova administracije – Alfa d.o.o.	39
Tablica 12. Planski izvještaj o dobiti – Alfa d.o.o.	40
Tablica 13. Planirani novčani primici – Alfa d.o.o.	41
Tablica 14. Novčani proračun – Alfa d.o.o.	42
Tablica 15. Planska bilanca – Alfa d.o.o.	43
Tablica 16. Fleksibilni proračun prihodnog centra odgovornosti – Alfa d.o.o.....	45
Tablica 17. Fleksibilni proračun troškovnog centra odgovornosti – Alfa d.o.o.	45
Tablica 18. Izvještaj o izvršenju prihodnog centra odgovornosti (promjena količine pruženih usluga) – Alfa d.o.o.....	46
Tablica 19. Izvještaj o izvršenju prihodnog centra odgovornosti (promjena prodajne cijene usluga) – Alfa d.o.o.....	47
Tablica 20. Izvještaj o izvršenju troškovnog centra odgovornosti – Alfa d.o.o.	47

Popis slika

Slika 1. Odstupanje od standardnih troškova direktnog rada	8
Slika 2. Odstupanje od standardnih troškova direktnog materijala	9
Slika 3. Sastavni dijelovi operativnog dijela glavnog poslovnog plana uslužnog poduzeća	19
Slika 4. Sastavni dijelovi financijskog dijela glavnog poslovnog plana	20



MARKO FERİĆ



Datum rođenja: 26/04/1997 | **Spol:** Muško | marko.feric123@gmail.com

● RADNO ISKUSTVO

26/06/2019 – TRENUTAČNO – Zagreb, Hrvatska
SENIOR ASSISTANT - TAX – MAZARS CINOTTI TAX CONSULTING D.O.O.

- Priprema mišljenja vezanih za imigracijska pitanja, porez na dohodak, porezu rezidentnost i obvezne doprinose
- Priprema i podnošenje godišnjih prijava poreza na dohodak
- Obračun plaće izaslanim radnicima i radnicima s poslodavcem u EU
- Tax briefing - razgovor s osobama koje dolaze u RH ili napuštaju RH u svrhe porezne optimizacije
- Ishođenje dozvola za boravak i rad
- Svakodnevna komunikacija s klijentima i nadležnim institucijama RH (Porezna uprava, HZMO, HZZO, MUP itd.)
- Ishođenje A1 potvrda za izaslane radnike

● OBRAZOVANJE I OSPOSOBLJAVANJE

2016 – TRENUTAČNO – Trg John F. Kennedy 6, Zagreb, Hrvatska
MAGISTAR EKONOMIJE – Ekonomski fakultet u Zagrebu

2012 – 2016 – Ulica Hrvatskih branitelja, Hrvatska Kostajnica, Hrvatska
EKONOMIST – Srednja škola Ivana Trnskog

● JEZIČNE VJEŠTINE

Materinski jezik/jezici: **HRVATSKI**

Drugi jezici:

	RAZUMIJEVANJE		GOVOR		PISANJE
	Slušanje	Čitanje	Govorna produkcija	Govorna interakcija	
NJEMAČKI	C1	C1	C2	C2	B2
ENGLESKI	B2	B1	B1	B1	B1

Razine: A1 i A2: temeljni korisnik; B1 i B2: samostalni korisnik; C1 i C2: iskusni korisnik