

Uloga računovodstva troškova u suvremenoj praksi poslovnih subjekata Istarske županije

Dobrilović, Samanta

Undergraduate thesis / Završni rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:137:699484>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-12-27**



Repository / Repozitorij:

[Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula](#)



Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
«Dr. Mijo Mirković»

Samanta Dobrilović

**ULOGA RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA U
SUVREMENOJ PRAKSI POSLOVNIH SUBJEKATA
ISTARSKE ŽUPANIJE**

Završni rad

Pula, 2020.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
«Dr. Mijo Mirković»

Samanta Dobrilović

**ULOGA RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA U
SUVREMENOJ PRAKSI POSLOVNIH SUBJEKATA
ISTARSKE ŽUPANIJE**

Završni rad

JMBAG: 0303036171, izvanredna studentica

Studijski smjer: Financijski management

Znanstveno područje: Društvene znanosti

Znanstveno polje: Ekonomija

Znanstvena grana: Računovodstvo

Predmet: Računovodstvo troškova

Mentorica: izv.prof.dr.sc. Ksenija Černe

Pula, rujan 2020.



IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisana Samanta Dobrilović kandidatkinja za prvostupnicu poslovne ekonomije, smjera financijski management, ovime izjavljujem da je ovaj Završni rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Završnog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Studentica

U Puli, ____ rujan 2020. godine



IZJAVA

o korištenju autorskog djela

Ja, Samanta Dobrilović, dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj završni rad pod nazivom “**Uloga računovodstva troškova u suvremenoj praksi poslovnih subjekata Istarske županije**” koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, ____ rujan 2020. godine

Potpis

SADRŽAJ

| | |
|--|-----------|
| 1. UVOD | 1 |
| 1.1. Predmet i cilj istraživanja | 1 |
| 1.2. Metode istraživanja i izvori podataka | 1 |
| 1.3. Sadržaj i struktura završnog rada | 1 |
| 2. POJMOVNO ODREĐENJE RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA | 3 |
| 2.1. Klasifikacija troškova | 4 |
| 2.2. Modeli upravljanja troškovima | 8 |
| 2.3. Tradicionalne metode obračuna troškova | 10 |
| 2.3.1. Obračun troškova po radnom nalogu | 12 |
| 2.3.2. Procesni sustav obračuna troškova | 13 |
| 2.4. Prednosti i nedostaci tradicionalnih metoda obračuna troškova..... | 15 |
| 3. SUVREMENE METODE OBRAČUNA TROŠKOVA | 16 |
| 3.1. Metoda obračuna troškova po aktivnostima..... | 16 |
| 3.2. Metoda ciljnih troškova | 19 |
| 4. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA NA PRIMJERU PODUZEĆA PULA HERCULANEA D.O.O. | 24 |
| 4.1. Prikaz poduzeća Pula Herculanea d.o.o. | 24 |
| 4.2. Analiza računovodstva troškova poduzeća Pula Herculanea d.o.o. | 25 |
| 4.2.1. Troškovi osoblja | 27 |
| 4.2.2. Troškovi usluga | 29 |
| 4.2.3. Materijalni troškovi..... | 31 |
| 4.2.4. Troškovi amortizacije..... | 33 |

| | |
|--|-----------|
| 4.2.5. Ostali troškovi poslovanja..... | 34 |
| 5. ZAKLJUČAK..... | 35 |
| 6. POPIS LITERATURE | 38 |
| 7. POPIS TABLICA I GRAFIKONA..... | 40 |
| SAŽETAK | 41 |
| SUMMARY | 42 |

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj istraživanja

Računovodstvo troškova osigurava upravi društva podatke o troškovima određenih proizvoda, zaliha, aktivnosti ili funkcija u društvu te uspoređuje stvarne troškove s unaprijed određenim veličinama. Predmet istraživanja završnog rada jest računovodstvo troškova gdje se istražuju tradicionalne te suvremene metode obračuna troškova, a glavni fokus je na prikazu računovodstva troškova odabranog poduzeća s ciljem istraživanja i analiziranja troškova.

1.2. Metode istraživanja i izvori podataka

Tijekom istraživanja i pisanja završnog rada korištene su sljedeće metode: metoda analize, metoda kompilacije, metoda deskripcije te statistička metoda. Kao primarni izvor podataka korištena su literaturna djela s područja računovodstva, dok su mrežni podaci korišteni kao sekundarni izvor podataka.

1.3. Sadržaj i struktura završnog rada

Završni rad je strukturiran na načina da s Uvodom i Zaključkom sačinjava 5 poglavlja.

U uvodu se daje predmet i cilj istraživanja, pregled metoda istraživanja i izvora podataka korištenih za potrebe pisanja završnog rada te struktura i sadržaj završnog rada.

Tijekom drugog poglavlja daje se pregled računovodstva troškova- vrši se klasifikacija, prikaz tradicionalnih metoda obračuna troškova te se vrši usporedba prednosti i nedostataka tradicionalnih metoda obračuna troškova. U trećem poglavlju vrši se prikaz suvremenih metoda obračuna troškova, dok

se tijekom četvrtog poglavlja fokus stavlja na prikaz računovodstva troškova na primjeru poduzeća Pula Herculanea d.o.o. Osim predstavljanja poduzeća, vrši se analiza troškova osoblja, usluga, materijalnih troškova, troškova amortizacije te ostalih troškova poslovanja koje je poduzeće imalo tijekom 2017. godine.

Na kraju rada daje se zaključak, prikaz korištene literature, popis tablica i grafikona te sažetak na hrvatskom i engleskom jeziku.

2. POJMOVNO ODREĐENJE RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA

Računovodstvo troškova osigurava upravi društva podatke o troškovima određenih proizvoda, zaliha, aktivnosti ili funkcija u društvu te uspoređuje stvarne troškove s unaprijed određenim veličinama. Ono je izvor različitih podataka i informacija potrebnih za brojne kako svakodnevne tako i dugoročne odluke. Upravljačke funkcije u društvu obavlja uprava (*engl. top management*) koje čine predsjednik, potpredsjednik i ostali članovi uprave, srednje rukovodstvo (*engl. middle management*) koje čine rukovoditelji pojedinih dijelova, podružnica i odjela unutar društva te niže rukovodstvo (*engl. lower management*) koje čine poslovođe. Za obnašanje upravljačkih funkcija ovim upravljačkim skupinama potrebni su podaci o troškovima. Podaci o troškovima moraju biti opsežni i detaljni, a osobito je bitno da budu utvrđeni pravovremeno i na sustavnoj osnovi. U postavljanju ciljeva društva kao i utvrđivanju jesu li postavljeni ciljevi ostvareni sudjeluju razne upravljačke skupine. Četiri osnovne upravljačke funkcije koje su svojstvene svim djelatnostima bez obzira na veličinu društva jesu (1) planiranje, (2) organiziranje, (3) upravljanje i (4) kontrola.¹

Računovodstvo troškova odnosi se na mjerenje, evidentiranje, izvještavanje, planiranje i prognoziranje troškova različitih poslovnih aktivnosti. Ono detaljno određuje strukturu troškova i klasificira ih prema potrebama menadžera, osigurava informacije o troškovima proizvodnje pojedinih proizvoda (direktni i indirektni troškovi) te o troškovima obavljanja određenih funkcija kao što su prodaja, administracija i uprava. Informira o uzročnicima troškova, stvarnim iznosima troškova proizvodnje te o mogućnosti smanjenja ili eliminiranja određenih troškova. Upravljanje troškovima širokog je obuhvata te je integralni dio ukupne strategije poduzeća. Ono opisuje pristup i aktivnosti menadžmenta u kratkoročnom i dugoročnom planiranju koje ima za cilj povećati vrijednost koja se pruža kupcu, a istovremeno sniziti troškove

¹ Polimeni, R.S., Handy, S.A. i Cashin J.A., *Troškovno računovodstvo*, Zagreb, Zgombić & Partneri - nakladništvo i informatika d.o.o., 1999, str 2.

proizvoda ili usluga. Cilj je postići što veću dugoročnu korist od ostvarenih troškova, odnosno postići određeni cilj uz što niže troškove, bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentnu poziciju.²

Dok se financijsko računovodstvo bazira na procesu pripreme i prezentiranja temeljnih financijskih izvještaja vanjskim (eksternim) korisnicima kao što su potencijalni investitori, poslovne banke, državne institucije i drugi, računovodstvo troškova je okrenuto internim korisnicima unutar poduzeća.³

Kako bi planirao i kontrolirao aktivnosti poduzeća, menadžment najprije mora imati informacije o troškovima koji nastaju pri obavljanju različitih poslovnih aktivnosti. Ove informacije o troškovima pomoći će menadžmentu kod utvrđivanja profitabilnosti pojedinih aktivnosti i efikasnog poslovanja različitih odjela unutar poduzeća.⁴

2.1. Klasifikacija troškova

Troškovi koji nastaju u poduzeću mogu se promatrati s raznih stajališta i prema tim stajalištima moguće ih je podijeliti prema određenim kriterijima od kojih su najpoznatije podjele prema vremenu nastanka troška, prema funkcijama, prema položajima u financijskim izvještajima, prema mogućnosti obuhvata po nositeljima, prema ponašanju na promjenu aktivnosti, prema značajnosti za donošenje poslovnih aktivnosti i prema mogućnosti kontrole⁵

U nastavku se osvrćemo na svaku od navedenih podjela⁶:

a) Prema vremenu nastanka troškovi se dijele na povijesne, sadašnje i buduće. Povijesni troškovi, kako im i sam naziv govori, nastali su u prethodnom (prošlom) obračunskom razdoblju te se na njih kao takve više ne

² Belak, V., *Menadžersko računovodstvo*, Zagreb, RRiF plus, 1995, str. 130.

³ Meigs, R.F. i Meigs, W.B., *Računovodstvo: Temelj poslovnog odlučivanja*, Zagreb, MATE d.o.o., 1999.

⁴ Polimeni, R.S., Handy, S.A. i Cashin J.A., *op.cit.*, str 4.

⁵ Gulín D., et.al., *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb, RRiF, 2011, str. 57.

⁶ Loc.cit.

može utjecati zbog toga što su već predstavljeni u financijskim izvještajima. Budući troškovi su, za razliku od prošlih, troškovi koji će tek nastati u budućem obračunskom razdoblju i sastavni su dio dugoročnog, srednjoročnog i kratkoročnog poslovnog plana poslovnog subjekta. Najčešće ih se određuje na temelju stvarnih troškova iz prošlih razdoblja. Sadašnji troškovi su oni koje poduzeće mora platiti sada kako bi se kupila imovina (kratkotrajna ili dugotrajna), te izvršile usluge u cilju kontinuiranog održavanja poslovne aktivnosti poduzeća.

b) Prema funkcijama troškove se dijele na proizvodne i neproizvodne. U tom smislu proizvodni troškovi su svi troškovi koji su povezani s procesom proizvodnje (trošak materijala, trošak rada i opći troškovi proizvodnje), dok su neproizvodni troškovi oni koji nisu direktno povezani sa samim procesom proizvodnje (troškovi prodaje te troškovi uprave, odnosno administracije).

c) Sljedeća podjela troškova je prema položaju koji zauzimaju u financijskim izvještajima, pa se prema ovom kriteriju dijele na dospjele i nedospjele, troškove proizvoda i troškove razdoblja te primarne i konverzijske troškove. Najvažniji financijski izvještaji su bilanca i račun dobiti i gubitka. Nedospjeli troškovi predstavljaju troškove nabave dugotrajne i kratkotrajne materijalne i nematerijalne imovine. Nedospjeli troškovi prikazuju se u bilanci. Dospjeli troškovi su rashodi. To su, prije svega, troškovi koji su sadržani u prodanim zalihama gotovih proizvoda ili su to troškovi koji se nadoknađuju na teret prihoda razdoblja u kojem su nastali. Dospjeli troškovi oduzimaju se od prihoda u cilju računanja poslovnog rezultata pa se stoga dospjeli troškovi prikazuju u računu dobiti i gubitka. Troškovi proizvoda se iskazuju kao zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda, a troškovi razdoblja se prenose u rashode razdoblja u kojem su nastali te se sučeljavaju s prihodima tog istog obračunskog razdoblja. Primarni se troškovi odnose na troškove direktnog materijala i sirovina koji se u procesu proizvodnje pretvaraju u gotove proizvode ili usluge. Konverzijski troškovi su troškovi direktnog rada te opći troškovi proizvodnje.

d) Prema mogućnosti obuhvata po nositeljima, troškovi se dijele na direktne i indirektne. Direktni troškovi mogu se izravno pridružiti i dovesti u vezu s učincima koji su ih uzrokovali (npr. direktan materijal ili direktan rad). Za svaki pojedini proizvod ili uslugu moguće je točno odrediti koliko je materijala ili rada potrošeno. Indirektni troškovi uključuju opće troškove proizvodnje te troškove administracije i prodaje.

e) Prema ponašanju na promjenu aktivnosti troškovi se dijele na fiksne, varijabilne i mješovite. Fiksni troškovi ne mijenjaju se s promjenom razine poslovne aktivnosti. U fiksne se troškove tako ubrajaju troškovi amortizacije ili troškove osiguranja. Varijabilni troškovi reagiraju na promjenu razine poslovne aktivnosti, odnosno rastu s porastom poslovne aktivnosti i obrnuto. U slučaju da nema poslovne aktivnosti, nema ni varijabilnih troškova. Mješoviti troškovi imaju obilježja i fiksnih i varijabilnih troškova. Mješoviti troškovi se do određenog stupnja ponašaju kao fiksni, a nakon toga kao varijabilni troškovi.

f) Sljedeća podjela je prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka. Prema kriteriju značajnosti za donošenje poslovnih odluka, troškovi se dijele na relevantne, odnosno irelevantne. Relevantni troškovi predstavljaju dio informacija koje se koriste pri donošenju poslovnih odluka, dok se irelevantni troškovi ne uzimaju u obzir pri donošenju istih.

g) Zadnja podjela troškova je podjela prema mogućnosti kontrole. U ovom slučaju troškovi se dijele na kontrolirane, odnosno troškove na koje menadžer može utjecati, te na nekontrolirane troškove na koje menadžer ne može utjecati, odnosno ne može ih kontrolirati. S gledišta poduzeća kao cjeline, varijabilni troškovi smatraju se kontroliranim troškovima, dok se fiksni troškovi smatraju nekontroliranim.

Uz ove navedene kriterije klasifikacije troškova potrebno je navesti još jednu, a to je kriterij prirodne vrste troška. Prema tom kriteriju troškovi se dijele prema prirodnim vrstama, odnosno prema vrsti utroška. Ovaj kriterij podjele je najuobičajeniji te se zahtijeva za potrebe statistike, za porezne svrhe te za

financijske izvještaje koji služe za informiranje eksternih korisnika. Prema prirodnoj vrsti troškove dijelimo na:⁷

a) Materijalne troškove kao što su trošak sirovina i materijala, ambalaža i sitni inventar, utrošena energija, utrošeni rezervni dijelovi, trošak materijala i dijelova za tekuće i investicijsko održavanje objekata, opreme i ostali materijalni troškovi,

b) troškovi usluga (proizvodnih i neproizvodnih) kao što su usluge izrade i dorade proizvoda, usluge prijevoza, održavanja objekata i opreme, istraživanja i razvoja, osiguranja imovine, usluge platnog prometa i banaka, promidžbe i reklama, usluge menadžmenta, komunalne usluge, usluge osiguranja za pokriće šteta uzrokovanih poslovanjem poreznog obveznika i obveznog osiguranja zaposlenika, zakupnina i najamnina, sajmovi, usluge savjetovanja, usluge odvjetnika, računovođa, revizora, troškovi reprezentacije, te sve ostale usluge koje su uvjet za ostvarivanje prihoda,

c) troškove amortizacije (dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine),

d) troškove plaća zaposlenicima (plaće i naknade plaća, porezi i doprinosi na plaće),

e) naknade troškova zaposlenicima (dnevnice, troškovi prijevoza na posao i s posla, troškovi prijevoza na službenom putu, troškovi stručnog usavršavanja, školovanja i stipendiranja kao i svi drugi troškovi koji su nastali u svezi sa sadašnjim i budućim radom),

f) rezerviranja za rizike i troškove (rezerviranja za mirovine i otpremnine, rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava, rezerviranja za troškove u garantnim rokovima i rezerviranja za troškove po započeti sudskim sporovima).

⁷ Žager, K., et.al., *Računovodstvo*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 404.

2.2. Modeli upravljanja troškovima

Upravljanje troškovima u poduzeću unaprjeđuje i poboljšava poslovne procese i utječe na ispravno donošenje odluka koje su važne za poduzeće. Također, vrlo važna značajka upravljanja troškovima je ostvarivanje profitabilnosti sa što manjim troškovima. Kako bi upravljanje troškovima bilo učinkovito i profitabilno za poduzeće, potrebna je komunikacija i menadžmenta i zaposlenika. Kod upravljanja troškova važno je provoditi kontrolu efikasnosti i efektivnosti kako bi se vidjelo koje poslovne aktivnosti stvaraju u poduzeću dodanu vrijednost, a koje to ne ostvaruju te kako bi se onda one uklonile.

Modeli upravljanja troškovima su sljedeći:⁸

- Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima (TPC) koji se koristi kod razgraničavanja troškova poduzeća. U ovom modelu obuhvaćaju se troškovi izravnog materijala i izravnog rada, a troškovi režije se priključuju izravnim troškovima. Tradicionalni model upravljanja proizvodnim troškovima daje odgovor na pitanje „gdje trošak nastaje“?
- Model upravljanja troškovima temeljenih na procesu (PBC) prati i vrednuje troškove proizvodnje sljedeći logične faze u proizvodnom procesu. Izravni troškovi materijala i rada terete se i prate po fazama procesa proizvodnje, a troškovi proizvodne režije dodaju se izravnim troškovima na razini svake faze. Daje odgovor na pitanje „gdje su uzroci troškova proizvodne režije“?
- Model upravljanja troškova temeljem aktivnosti (ABC) raspoređuje troškove po aktivnostima. Ova metoda prati kretanje troškova po pojedinoj aktivnosti ili dijelu proizvodnog procesa. Ovaj model daje odgovor na pitanje „zašto trošak nastaje“?
- Model ciljnih troškova (TC) obuhvaća i sustavno mjeri troškove uključene u proizvod ili uslugu. Za ovaj model važno je dobro poznavati

⁸ Drljača, M., *Metode upravljanja troškovima*, 2004., http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_Drljaca.pdf (pristupljeno 15.08.2018)

i razumijevati postojeću strukturu troškova. Daje odgovor na pitanja „koliki troškovi smiju biti“

- Budžetiranje temeljeno na aktivnostima (ABB) je model koji polazi od utvrđivanja zahtjeva, a ne utvrđivanja troškova. Po izradi početnih kalkulacija ova metoda analizira troškove koji proizlaze iz korištenja materijalnih resursa i ljudskih potencijala. Stoga je ova metoda pogodna menadžmentu za donošenje odluka o razini raspoloživih kapaciteta organizacije. Daje odgovor na pitanje „koliki su kapaciteti organizacije potrebni za zahtijevani proizvod ili uslugu“?
- Model bilance postignuća (BSC) se temelji na spoznaji o nedostacima postupaka obuhvaćanja troškova i četiri osnovne perspektive: financijska perspektiva, perspektiva kupaca, perspektiva internog poslovnog procesa, perspektiva usavršavanja i rasta broj zaposlenih. Odgovara na pitanje o rezultatima povezivanja i uravnoteženja čimbenika uspješnosti.
- Model Kaizen troškova (KC) je oblikovan u japanskim poduzećima, ponajprije u automobilskoj industriji. Suština ovog modela je u kontinuiranom smanjivanju troškova tijekom odvijanja procesa proizvodnje primjenom postupaka. Ovaj model polazi od pretpostavke da se sve uvijek može napraviti bolje. Daje odgovor na pitanje „može li još bolje“?
- Analiza vrijednosti (VE) je model koji polazi od pretpostavke timskog rješavanja konkretnog problema primjenom funkcijske analize. To je postupak kojim se nastoji djelovati na kontinuirano smanjivanje troškova. Daje odgovor na pitanje „mogu li se troškovi još smanjiti“?
- Model upravljanja troškovima kvalitete (QCM) se svodi na prepoznavanje, utvrđivanje i optimizaciju troškova kvalitete kod strukturnog elementa ukupnih troškova organizacije. Troškovi kvalitete su troškovi koji nastaju pri osiguravanju zadovoljavajuće kvalitete i zadobivanju povjerenja u nju, kao i gubici koji se trpe kada ona nije postignuta. Svrha rada na troškovima kvalitete je utvrđivanje neusklađenosti u poslovnim procesima kako bi se trajno otklonio

uzrok njihova nastanka i poslovni procesi učinili pouzdanima. Model daje odgovor na pitanje „koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put ?“.

Svaki menadžer bi trebao biti upoznat s osnovnim računovodstvenim konceptima kako bi efikasno i ispravno mogao raspolagati računovodstvenim informacijama u procesu odlučivanja. Međutim, i računovodstvo koje pruža informacije mora ih menadžmentu prezentirati na jasan i razumljiv način. Računovodstveno informacijski sustav javlja se kao podsustav cjelokupnog informacijskog i poslovnog sustava poduzeća sa zadatkom da prikuplja, obrađuje i prezentira podatke i informacije značajne radi koordinacije svih dijelova poduzeća te za odlučivanje o zajedničkim poslovnim ciljevima i pravcima razvoja.

2.3. Tradicionalne metode obračuna troškova

Temeljna dva sustava obračuna troškova su tradicionalni i suvremeni sustav. Tradicionalne metode pružaju manju objektivnost pri alokaciji općih troškova proizvodnje na proizvode. One su jednostavnije za primjenu i jeftinije, ali nisu toliko pouzdane te imaju statički pristup. Tradicionalne metode podcjenjuju, odnosno precjenjuju stvarne troškove. Ako je poduzeće podcijenilo svoje troškove, ono je u opasnosti da svoju prodajnu cijenu odredi prenisko te time ostvari gubitak. Ukoliko je , nasuprot tome, poduzeće svoje troškove precijenilo, svoju će prodajnu cijenu odrediti previsoko te će ga konkurencija prestići.⁹

Tradicionalne metode obračuna troškova se temelje na razgraničenju troškova u nekoliko osnovnih skupina:¹⁰

- troškove izravnog materijala,
- troškove izravnog rada,

⁹ Penavin, S., Pekanov, D. i Jeger, M., „ABC metoda u funkciji povećanja stupnja konkurentnosti poduzeća“ *Ekonomski vjesnik*, br. 1/2, 2007, str. 69.

¹⁰ Pavlović, J. i Škrtić, M., *Mikroekonomika*. Mikrorad d.o.o., Zagreb, 1997, str. 102.

- troškove proizvodnih režija,
- troškove upravne i prometne režije.

Promjenom uvjeta poslovanja tradicionalni sustav obračuna troškova i njegove metode nisu više prikladne za obračun troškova. Dolazi do sve bržeg razvoja novih proizvoda, složenijih proizvodnih linija te povećanja troškova distribucije. U suvremenim uvjetima poslovanja dolazi do povećanja indirektnih troškova, dok se direktni troškovi smanjuju. Tu se prvenstveno misli na troškove direktnog rada, koji se zbog automatizacije proizvodnje, razvoja tehnologije sve više smanjuju. Jedan od ciljeva menadžmenta u poduzeću je utvrditi profitabilnost proizvoda. Taj cilj se ostvaruje upravo metodama obračuna troškova. Ocjena profitabilnosti proizvoda primjenom tradicionalnog sustava obračuna troškova postaje manje pouzdana, stoga se profitabilnost proizvoda može navesti kao jedna od prednosti suvremenih metoda. Kao jedan od razloga unaprjeđenja metoda može se navesti i globalna konkurencija. Visoki troškovi uvođenja su njihov najveći nedostatak. Od svih suvremenih metoda obračuna troškova, predvodnica svih metoda je ABC metoda. Glavni razlozi za oblikovanje suvremenih metoda su:¹¹

1. uvođenje suvremenog načina proizvodnje (računalno oblikovanje proizvoda, računalno vođenje proizvodnje, prilagodljivi sustavi proizvodnje, robotizacija proizvodnje te način proizvodnje „u pravom trenutku“);
2. tradicionalno računovodstveno mjerenje uspješnosti poslovanja motivira menadžere više na učinkovito poslovanje nego na uspješno poslovanje. Menadžeri nastoje ostvariti kratkoročne, a ne dugoročne ciljeve poduzeća. Promijenjene vanjske okolnosti poslovanja (globalizacija, skraćivanje životnog ciklusa proizvoda itd.) zahtijevaju, prije svega, strateško odlučivanje poduzeća;
3. menadžersko računovodstvo je pod utjecajem financijskog računovodstva, što utječe da se i metode razmišljanja prenose iz financijskog u menadžersko računovodstvo. Potrebe korisnika

¹¹ Hočevar, M., „Prednosti i manjkavosti nekih suvremenih računovodstvenih metoda“ *Računovodstvo, revizija i financije*, br. 5/2003

informacija iz ovih dvaju računovodstava su, međutim, potpuno drugačije.

Tradicionalna metoda je vezana za vrstu proizvodnje, stoga je njena podjela na:¹²

- metodu obračuna troškova proizvodnje po radnom nalogu i
- procesnu metodu obračuna troškova proizvodnje.

Procesni sustav obračuna troškova proizvodnje se koristi u procesnoj proizvodnji, gdje se proizvodni proces neprekidno odvija. Razlika između tradicionalnog i suvremenog pristupa alokaciji općih troškova proizvodnje se javlja u načinu alokacije općih troškova proizvodnje na nositelje troškova. Kod tradicionalne metode se opći troškovi proizvodnje prvenstveno prate po mjestima troškova, alocirajući ih putem najčešće jedne stope dodatka općih troškova proizvodnje, dok se kod suvremene metode identificiraju i prate opći troškovi proizvodnje po aktivnostima koje su ih uzrokovale, a zatim se alociraju na nositelje troškova putem različitih čimbenika trošenja. Primjena suvremene metode (ABC metoda) predstavlja pouzdaniju mjeru i omogućuje veću objektivnost pri alokaciji općih troškova proizvodnje od tradicionalne metode.

2.3.1. Obračun troškova po radnom nalogu

Obračun troškova po radnom nalogu karakterističan je u prehrambenoj industriji, proizvodnji namještaja, građevinskih objekata, tekstilnoj industriji, proizvodnji brodova, zrakoplova, postrojenja, ali i u uslužnoj djelatnosti. U uslužnoj djelatnosti se primjenjuje kod popravaka, montaža, u zdravstvu, reviziji, pravnim i računovodstvenim uslugama. Na primjer ako se uzme u obzir revizijsko poduzeće, svaka pojedina revizija se promatra kao jedan posao, odnosno narudžba. U okviru ove metode obračuna troškova,

¹² Barfield J. Raiborn C Dalton M, *Cost Accounting, Traditions and Innovations*, West publishing Company, 1998, str. 138-139.

proizvodnja može biti pojedinačna ili serijska. Primjeri pojedinačne proizvodnje se mogu pronaći u proizvodnji građevinskih objekata, brodova, dok su primjeri serijske proizvodnje u tekstilnoj ili uslužnoj industriji te proizvodnji namještaja ili alata. Najveći je problem ove metode utvrditi troškove dovršene proizvodnje. U ovisnosti baze (ključa) različiti su troškovi radnih naloga što se isto može navesti kao nedostatak. Direktni se troškovi proizvodnje direktno pridružuju radnim nalogima, dok se indirektni troškovi odnosno opći troškovi proizvodnje pridružuju radnim nalogima na temelju baze ili ključa za raspoređivanje. Najčešće se raspoređuju na temelju jedne baze ili ključa zbog toga što indirektni troškovi čine znatno manji udio u ukupnim troškovima. U ovisnosti od baze bit će različiti i troškovi radnih naloga. Prilikom raspoređivanja općih troškova proizvodnje mogu se javiti dva slučaja:¹³

1. slučaj: radni nalog se tereti stvarnim troškovima direktnog materijala, direktnog rada i općih troškova proizvodnje (OTP);
2. slučaj: radni nalog se tereti stvarnim direktnim troškovima, a opći troškovi proizvodnje se raspoređuju na radni nalog na temelju unaprijed utvrđene stope dodatka OTP.

2.3.2. Procesni sustav obračuna troškova

Drugi sustav tradicionalnog sustava obračuna troškova je procesni sustav obračuna koji se primjenjuje u procesnoj proizvodnji. Osnovna karakteristika takve proizvodnje je neprekidno odvijanje proizvodnog procesa. Neprekidnost proizvodnog procesa podrazumijeva kontinuirano kretanje sirovina i materijala u proizvodni proces, a u isto vrijeme se gotovi proizvodi kontinuirano, nakon dovršenja zaprimaju u skladište. S obzirom na to da se u procesnoj proizvodnji ne ispostavljaju radni nalozi, iz tog razloga nije unaprijed poznata količina proizvoda koja se proizvodi tijekom obračunskog razdoblja već se ona saznaje tek na kraju razdoblja. Za

¹³ Gulin, D. „Obračun troškova proizvodnje po metodi radnog naloga“ *Računovodstvo i financije*, br.5/2008, str. 46.

procesnu proizvodnju karakteristična je homogenost proizvodnje odnosno proizvodnja iste vrste proizvoda. Svaka jedinica proizvodnje je po svom sastavu slična ili identična pa se podrazumijeva da prema tome i apsorbira približno isti iznos troškova direktnog materijala, troškova direktnog rada i općih troškova proizvodnje. Stoga se i jedinični trošak proizvodnje u procesnom sustavu obračuna troškova najčešće računa dijeljenjem ukupnih troškova proizvodnje s ukupno proizvedenom količinom proizvoda.¹⁴

Faze procesnog sustava obračuna troškova su:¹⁵

1. Utvrđivanje kretanja fizičkih jedinica proizvodnje - utvrđuje se količina proizvodnje u početnim zalihama proizvodnje na početku razdoblja, započeta u tekućem razdoblju, količina dovršene proizvodnje u tijeku razdoblja te količina nedovršene proizvodnje na kraju razdoblja
2. Izračunavanje ekvivalentnih jedinica za količinu proizvodnje - putem ekvivalentnih jedinica nedovršena količina proizvodnje iskazuje se u terminima moguće dovršene količine proizvodnje. Ekvivalentne jedinice računaju se posebno za svaku troškovnu kategoriju (trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada i opće troškove proizvodnje) zbog toga što se svi troškovi proizvodnje ne pojavljuju u istoj fazi proizvodnog procesa.
3. Utvrđivanje troškova proizvodnje za ekvivalentne jedinice
4. Utvrđivanje ukupnih troškova proizvodnje za raspoređivanje na dovršenu i nedovršenu proizvodnju - ukupni troškovi proizvodnje sastoje se od troškova proizvodnje iskazanih kao početne zalihe proizvodnje i onih nastalih u tekućem razdoblju.
5. Raspoređivanje ukupnih troškova proizvodnje na troškove dovršene i nedovršene proizvodnje

¹⁴ Polimeni, R.S., Handy, S.A. i Cashin J.A., *op.cit.*, str. 82.

¹⁵ Gulin D., et.al., *op.cit.*, str. 189.-190.

2.4. Prednosti i nedostaci tradicionalnih metoda obračuna troškova

Kod tradicionalne metode obračuna troškova postoji niz problema i nedostataka. Tako su osnovni problemi vezani uz procjenjivanje općih troškova, sposobnost procjenjivanja potrebnog prilikom alokacije i rasporeda na mjesta troška, izbor metode po kojoj se troškovi raspoređuju na mjesta troškova. Također, i procjenjivanje direktnih sati rada i/ili sati rada stroja u svrhu izračunavanja stope apsorpcije općih troškova te način na koji se postupa s administrativnim troškovima, troškovima prodaje i distribucije, kao i pre- i pod- apsorpcija fiksnih općih troškova se ubrajaju u nedostatke primjene ove metode. Također, današnje dinamično i turbulentno poslovno okruženje u kojem se nameće poslovanje sa što nižim troškovima i konkurentskom prednošću tradicionalne metode obračuna troškova čini neefikasnim. Troškovi istraživanja i razvoja te prodaje i distribucije se po tradicionalnim metodama ne raspoređuju na nositelje troška, već terete rashode razdoblja zajedno s ostalim troškovima uprave i prodaje, čime se dobiva nerealna slika troška proizvoda. Zanimljivo je da svi proizvodi ne konzumiraju sve aktivnosti pa samim tim ni troškove. Tako su neke aktivnosti vezane uz proizvodnju serije proizvoda, određenog tipa proizvoda ili uz proizvodni pogon. Tradicionalne metode to ignoriraju, što dovodi do iskrivljene slike o profitabilnosti proizvoda.¹⁶

Pored navedenih nedostataka, ova metoda ima i svoje prednosti koje se očituju u jednostavnosti primjene. Primjena tradicionalnog sustava može biti opravdana u malim poduzećima s jednostavnom, radno-intenzivnom proizvodnjom i niskim indirektnim troškovima te u onim poduzećima gdje bi troškovi implementacije i održavanja suvremenog sustava nadilazili koristi njegova korištenja.¹⁷

¹⁶ Horngren, C.T., Foster, G. i Datar, S.M., *Cost Accounting*, New Jersey, Prentice Hall. 2003, str. 598

¹⁷ Horngren, C.T., Foster, G. i Datar, S.M., *op.cit.*, str. 599.

3. SUVREMENE METODE OBRAČUNA TROŠKOVA

Osamdesetih godina snažni razvoj informatičke tehnologije dovodi u pitanje tradicionalne metode raspoređivanja troškova kao relevantne metode vrednovanja zaliha. Istovremeno se javljaju snažne računovodstvene individue kao što su Roberta Kaplan, Robina Cooper, Thomas Johnson, Peter Turney te Eli Goldratt koji svojim radovima iniciraju poslovne subjekte na razmišljanje o alternativnim metodama obračuna troškova.¹⁸

Kao što se iz prethodno navedenog može zaključiti, tradicionalne metode upravljanja troškovima raspoređuju opće troškove temeljem neodgovarajućih ključeva, što uzrokuje pogrešne odluke u pogledu stvarne visine troškova koju pojedina aktivnost izaziva. Da bi se taj problem otklonio, uvode se suvremene metode upravljanja troškovima kojima se preciznije i realnije procjenjuju troškovi aktivnosti. To pomaže poduzeću da donese odluku koji proizvod i u kojoj količini proizvoditi i plasirati na tržište s ciljem ostvarivanja što boljeg financijskog rezultata.¹⁹

3.1. Metoda obračuna troškova po aktivnostima

Metoda obračuna troškova prema aktivnostima je suvremena metoda obračuna troškova kod koje osnovicu za raspoređivanje troškova na nositelje troškova predstavljaju troškovi aktivnosti. Za razliku od tradicionalne metode obračuna troškovima koja je nastala u uvjetima radno intenzivne proizvodnje i malenog udjela općih proizvodnih troškova, ABC metoda je nastala u razdoblju porasta općih proizvodnih troškova zbog razvoja tehnologije. Danas su ti opći proizvodni troškovi visoki i imaju veliki utjecaj na utvrđivanje jediničnog troška pojedinog proizvoda, a ABC

¹⁸ Hicks D.T., „Activity-Based Costing-Making it work for small and mid-sized companies“, New York, *John Wiley & Sons, INC*, 1999, str. 3.

¹⁹ Cingula, M. i Klačmer; M. „Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima“, *RriF*. 2003, str. 20-25.

metoda pomaže kako profitabilnost pojedinog proizvoda ne bi bila iskrivljena te kako bi se donosile ispravne poslovne odluke.²⁰

Dakle, kako bi se eliminirali nedostaci tradicionalnih metoda obračuna troškova razvijena je suvremena ABC metoda obračuna troškova kod koje je najvažniji korak identificirati aktivnosti po kojima se prate opći proizvodni troškovi. Nakon što su opći proizvodni troškovi pridruženi aktivnostima koja ih je uzrokovala, raspoređuju se na proizvode pomoću faktora trošenja. Faktor trošenja pokazuje u kojoj mjeri određeni proizvod zapravo koristi neku aktivnost.

Za razliku od tradicionalnih metoda gdje se za raspored općih proizvodnih troškova koristi jedna baza za raspored, kod ABC metode se koristi više ključeva za raspored troškova, a koji su direktno povezani s određenom aktivnošću i mjerljivi su.

Najvažnija područja odlučivanja o troškovima te ujedno i stvarni razlozi primjene ABC metode raspoređivanja troškova jesu sljedeća:²¹

- odlučivanje o cijenama proizvoda,
- odlučivanje o cijenama narudžbi,
- odlučivanje o dugoročnim ugovorima,
- odlučivanje o kapitalnoj imovini i
- donošenje odluka proizvesti ili nabaviti (outsourcing).

Najvažnije, odnosno, najčešće područje korištenja metoda obračuna troškova je odlučivanje o cijenama. ABC metoda upravljanja troškovima na temelju aktivnosti posebnu pažnju posvećuje općim troškovima proizvodnje nastojeći ih što objektivnije raspoređivati na nositelje troškova. Glavna osnovica za obračun i upravljanje troškovima su aktivnosti. Drljača²² u svom članku navodi da ova metoda prati kretanje troškova po pojedinoj aktivnosti ili dijelu

²⁰ Varšava, V., „ABC metoda obračuna troškova“ *Knjižnica za računovođe, plaće i računovodstveni standardi*, 2015.

²¹ Hicks, D.T., *op.cit.*, str. 110.-135.

²² Loc.cit.

poslovnog procesa. On također ističe da se time omogućuje lakši nadzor nad troškovima u pojedinim dijelovima poduzeća te se menadžeri lakše usredotočuju na uklanjanje suvišnih troškova i djelovanja.²³

Kod svake analize troškova u poduzeću potrebno je provesti sljedeće:²⁴

- analizu aktivnosti,
- analizu izravnih troškova,
- praćenje troškova po aktivnostima,
- uspostavu mjerenja izlaznog proizvoda,
- analizu troškova.

Kada se cijena određuje ABC metodom, trošak je proizvoda jednak zbroju troškova sirovina korištenih u proizvodnji i troškova svih aktivnosti korištenih za proizvodnju. ABC metoda zapravo pretpostavlja da proizvodi ne uvjetuju korištenje resursa u poduzeću, već njih koriste aktivnosti koje se odvijaju u poduzeću koje uvjetuju korištenje resursa te samim time i nastanak troškova. Stoga se može zaključiti da su aktivnosti koje se odvijaju u poduzeću u uskoj vezi s općim troškovima.²⁵

Primjena je ove metode široko prihvaćena među menadžerima koji upravljaju troškovima. Međutim, upravljanje troškovima pomoću ABC metode nema smisla ako informacije koje pruža ova metoda ne služe i ako ih menadžeri ne koriste prilikom odlučivanja. ABC metoda pomaže u sagledavanju produktivnosti i učinkovitosti pojedinih aktivnosti, detektira aktivnosti koje izazivaju prevelike troškove i koje nisu produktivne. Glavne su prednosti od primjene ABC metode u poduzećima sljedeće:²⁶

- odlučivanje o prodajnim cijenama,
- odlučivanje o zamjeni proizvoda,
- odlučivanje o preoblikovanju proizvoda,

²³ Drljača, M., „Karakteristike troškova kvalitete“, *Kvaliteta br. 7-8*, Zagreb, 2003.

²⁴ Cingula, M. i Klačmer; M., *op.cit.*, str. 20-25.

²⁵ Pekanov - Starčević, D., „Koristi primjene ABC metode u hrvatskim poduzećima“, 2013, *Ekonomski Vjesnik, vol. 26, br. 1*, str. 149-159.

²⁶ Hočevanar, M., „Prednosti i manjkavosti nekih suvremenih računovodstvenih metoda“, *RRiF*, 2003, br. 5.

- poboljšanje procesa poslovnih strategija,
- tehnološka ulaganja i
- napuštanje proizvoda.

Međutim, spomenuta metoda ima određene nedostatke. Osim glavnih ograničenja u koje se ubrajaju visoki troškovi, složenost i vrijeme primjene, spominju se i ostali nedostaci:²⁷

- dvojbena novost metode (sličan je model postojao u Njemačkoj),
- problematično uvođenje,
- subjektivnost,
- dvojben utjecaj na smanjenje troškova,
- smanjivanje odgovornosti za troškove i
- primjerenost za veća poduzeća.

3.2. Metoda ciljnih troškova

Metoda ciljnih troškova (*target costing*, TC) nastala je nakon metode obračuna troškova po aktivnostima. Za pravilno razmatranje ciljnih troškova, potrebno je poznavati i razumjeti općenitu strukturu troškova koja već postoji. Riječ je o suvremenoj koncepciji upravljanja troškovima koja se primjenjuje već tijekom same faze planiranja i razvoja proizvoda, a s razlogom stvaranja što boljeg proizvoda, prilagođenog željama te potrebama kupca.

Predstavlja računovodstveni oblik obuhvaćanja i sustavnog mjerenja troškova uključenih u proizvod ili uslugu, s kojima se ostvaruje planirani dobitak. Da bi se odluka o ciljnim troškovima mogla realizirati, oni moraju biti podijeljeni na pojedine sastavnice proizvoda. U kasnijim fazama to omogućuje njihovo praćenje, utvrđivanje odstupanja kao i njihovih uzroka. Pritom se uvažava princip da troškovi sastavnica proizvoda mogu iznositi samo koliko je doprinos sastavnice korisnosti proizvoda sa stajališta kupca. Na taj način model ciljnih troškova zadržava blizak odnos s tržištem. To je ujedno posebnost modela

²⁷ Hočevlar, M., *op.cit.*

ciljnih troškova²⁸. Sam koncept služi ne bi li nam rekao koliko određeni proizvod smije koštati, a ne koliko će koštati. Nije usmjeren na proizvodnju već na rane faze životnog ciklusa proizvoda, a definira se kao skup instrumenata za planiranje, nadzor i odlučivanje o troškovima koji nastupe već u ranim fazama planiranja proizvoda i proizvodnje sa svrhom pravodobnog oblikovanja strukture troškova u odnosu na zahtjeve tržišta. Važno je znati kako ovo nije metoda za utvrđivanje troškova, već filozofija odlučivanja o mogućnosti snižavanja troškova, uz uvažavanje zahtjeva tržišta.²⁹

Dakle, njena svrha je da odredi ciljne troškove u trenutku kada se vrši odabir procesa i metode proizvodnje ne bi li se zadovoljili ciljni troškovi same proizvodnje. Ono što je zasigurno pozitivno, jest činjenica kako ova metoda omogućuje mnogo više racionalnosti kada je riječ o upravljanju i smanjenju troškova, utječe na poticanje zaposlenika na inovacije čime se omogućuje kreativnost ali i timski duh među grupom. Dozvoljava primarni fokus na kupca i zadovoljenje njegovih želja i potreba, gdje kasnije, upravo zahvaljujući navedenome omogućuje bolju poziciju poduzeća na tržištu, čime se povećava njegova konkurentnost. Da bi sama primjena imala smisla, potrebno je napraviti određena materijalna ulaganja te angažirati stručnjake iz različitih područja koji će zahvaljujući s poznavanjem situacije na tržištu osigurati kontinuirano istraživanje tržišta, te obuhvatiti sve razine i područja u samom poduzeću, pa će samim time provedba metode ishodovati pozitivnim rezultatom.

S obzirom na to, navedena metoda uključuje dva važna čimbenika poslovanja³⁰: □

- stalna informiranost o uvjetima s tržišta koja će bitno utjecati na odlučivanje unutar društva i

²⁸ Drljača. M., *op.cit.*

²⁹ M. Peršić, S. Janković, *Menadžersko računovodstvo hotela*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Opatija, Fakultet za turistički i hotelski menadžment, 2006.

³⁰ K. Potonik-Galić, Z. Galić: Određivanje troškova u procesu razvoja novog proizvoda, *RRiF*, No. 10, 2008.

- interni proces planiranja troškova koji se temelji na informacijama s tržišta.

Po određivanju cijene proizvoda koja nam je ciljana, određuju se i ciljani troškovi, a važno je da imaju točku pokrića, te se formiraju u samoj fazi oblikovanja proizvoda. Naravno, pitanje je tko ima koristi za provedbu ovakve metode? Tu se svakako nalaze poduzeća koja proizvode heterogene proizvode, koriste nove tehnologije ne bi li što više proveli automatizaciju u tvornici, proizvodni ciklus im je kraćeg vijeka, nastoje diverzificirati svoje proizvode, već razvijaju sustave kojima će smanjiti troškove tijekom samog planiranja, projektiranja i razvojnih faza životnog ciklusa proizvoda, primjenjuju metode upravljanja vremenom te kvalitetom.

Peršić i Janković³¹ definiraju sedam glavnih činitelja određivanja ciljnih troškova:

- tržišna istraživanja- istraživanje o željama i potrebama kupaca pomoći će kod definiranja tržišne i proizvodne niše,
- analiza konkurencije- koje proizvode konkurenti nude našim ciljnim kupcima, kako ih oni ocjenjuju, te na koji će način konkurencija reagirati ako poduzeće uvede novi proizvod na tržište,
- tržišna niša - vrši se analizira tržišta i informacija konkurencije radi dolaska do ciljnih tržišnih segmenata,
- zahtjevi kupaca (potrebe, želje)- nastoje se saznati njihove želje i potrebe,
- zahtjevi koji se odnose na proizvod- koje su njegove specifičnosti, koliko je on pouzdan, kakav ima ugođaj te njegova učestalost popravljanja,
- tržišna cijena - određivanje one cijene koja će biti kupcu prihvatljiva, no i konkurentna,
- željena dobit - izražava se profitabilnošću prodaje ROS koeficijentom (*return on sale ratio*) koji mora biti sukladan s dugoročnim planom dobiti i profitabilnošću sredstava

Model ciljnih troškova prema Peršić i Janković³² ima tri metode:

³¹ M. Peršić, S. Janković, *op.cit.*

- metoda oduzimanja- da bi se došlo do ciljanog troška, od prihoda će se oduzeti poslovni rezultat,
- metoda zbrajanja- da bi se došlo do ciljnog troška, zbrajaju se stvaran trošak koji je svojstven svakom proizvodu s troškom koji određuje x svojstvo oblikovanog proizvoda. uobičajeni stvarni trošak, svojstven svakom proizvodu $b =$ trošak kojeg određuje " x " svojstvo oblikovanog proizvoda
- integrirana metoda- kombinacija metode oduzimanja i zbrajanja, u slučaju provedbe ove metode suočavaju se sposobnosti poduzeća sa zahtjevima tržišta te se nastoji pronaći odgovarajući kompromis.

Ciljni troškovi predstavljaju alat koji omogućuje planiranje zadovoljenja potreba potrošača, pomaže ostvariti profit, povećati tržišni udio i osigurava racionalnije upravljanje troškovima. No važno je znati kako njegova primjena zahtijeva određena ulaganja, od novčanih do kadrovskih ulaganja. Ovaj se model stoga primjenjuje kada je poduzeće već u fazi dizajniranja proizvoda ne bi li se kreirao određeni proizvod koji će udovoljiti potrebama, željama i zahtjevima kupaca, te nadasve, biti konkurentan na tržištu. S obzirom na to da se ciljni troškovi temelje na tržišnoj cijeni proizvoda koji su mu slični, važno je krenuti od željene tržišne cijene koju će se umanjiti za željeni dobitak, gdje se dobivena razlika odnosi na ciljne troškove. Oni sami ovise o mnogo faktora, od troškova proizvodnje, zahtjevnosti proizvodnje, tehničke specifikacije proizvoda, tržišna cijena i dr.

S obzirom na to da se ciljni troškovi temelje na tržišnoj cijeni sličnih proizvoda, sam proces njihova obračuna započinje ispitivanjem tržišta odnosno analizom preferencija potencijalnih kupaca u pogledu svojstava proizvoda. Na temelju dobivenih rezultata ispitivanja tržišta suradnici u istraživanju i razvoju definiraju i specificiraju proizvod. Stvarni početak određivanja ciljnih troškova je utvrđivanje prodajne cijene za novi proizvod. Za razliku od tradicionalnog shvaćanja troškova, pri kojem se postojećim troškovima proizvoda dodaje željeni dobitak te se kao rezultat dobije prodajna cijena, prema suvremenom

³² Ibidem.

načelu polazi se od tržišne cijene koja se umanjuje za željeni dobitak, a razlika se odnosi na dopustive, ciljne troškove. Određivanje ciljnih troškova proizvoda ovisi o brojim čimbenicima, a neki od njih su vrsta proizvoda, tehnička specifikacija i zahtjevi proizvodnje, potrošači, tržišna cijena, troškovi proizvodnje i drugo.

Kod upravljanja ciljnim troškovima, razvijene su različite metode obračuna³³:

- metoda oduzimanja (bazira se na izračunu ciljne cijene, oduzimanjem ciljne cijene od ciljnog dobitka dobiva se visina dopuštenih troškova), □
- metoda zbrajanja (temelji se na postojećim tehnologijama i podacima o već nastalim troškovima sličnog proizvoda koje društvo proizvodi), □
- integrirana metoda (kombinaciju metode oduzimanja i metode zbrajanja).

³³ M. Peršić, S. Janković: *Menadžersko računovodstvo hotela*, HZRIFD, Zagreb, 2006

4. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA NA PRIMJERU PODUZEĆA PULA HERCULANEA D.O.O.

4.1. Prikaz poduzeća Pula Herculanea d.o.o.

Društvo Pula Herculanea d.o.o. utemeljeno je 1. siječnja 1994. godine te ga sačinjavaju tri djelatnosti: hortikultura, čistoća i kanalizacija, dok se od 1997. godine još pribraja djelatnost dimnjačari.

Društvo obavlja sljedeće djelatnosti: sakupljanje, prijevoz i deponiranje komunalnog otpada, zatim izgradnja i održavanje kanalizacijskog sustava te uređenje gradskih zelenih površina i parkova. Osim navedenih djelatnosti, u sudskom registru trgovačkog društva registrirane su i sljedeće djelatnosti koje se mogu obavljati: niskogradnja, reciklaža, održavanje i popravak motornih vozila, postavljanje i održavanje signalnih sustava na cestama. Društvo se nalazi u većinskom vlasništvu Grada Pule (78%), a ostali vlasnici su Grad Vodnjan te Općine Medulin, Marčana, Barban, Ližnjan i Svetvinčenat. Temeljni kapital društva iznosi 34.142.600,00 kuna i otplaćen je u cijelosti.“

U 2017. godini Društvo je ostvarilo 39.751.428,00 kuna ukupnih prihoda, što je više za 3% ili za 1.086.325,00 kuna u odnosu na 2016. godinu. Porast prihoda od pružanja usluga je zabilježen kod djelatnosti Hortikultura, a smanjenje kod ostalih djelatnosti. Na temelju ostvarenih prihoda i rashoda Društvo je završilo godinu ostvarivanjem 195.580,00 kuna bruto dobiti, na osnovu čega je obračunat porez na dobit u iznosu od 144.370,00 kuna. Neto dobit poslovne 2017. godine iznosi 51.210,00 kuna.” (Izveštaj o poslovanju za 2017. godinu, Pula Herculanea d.o.o.)

Na mrežnim stranicama³⁴ društva Pula Herculanea d.o.o. navedena je misija društva koja za cilj ima poboljšati kvalitetu života po načelima održivog razvoja, dakle za sadašnje i buduće generacije kvalitetnim održavanjem čistoće i pravilnim gospodarenjem otpadom, dok kao svoju viziju imaju

³⁴ www.herculanea.hr

zadovoljstvo klijenata i korisnika njihovim najkvalitetnijim uslugama koje mogu pružiti građanima i pokušati utjecati na pojedince da preuzmu brigu o okolišu.

Društvo je dobitnik nekoliko značajnih priznanja i nagrada u polju zaštite okoliša i kvalitete poslovanja, a neke od njih su: nagrada Grada Pule, Plavi cvijet, potvrda kvalitete ISO90001 te ISO14001 i mnoge ostale.

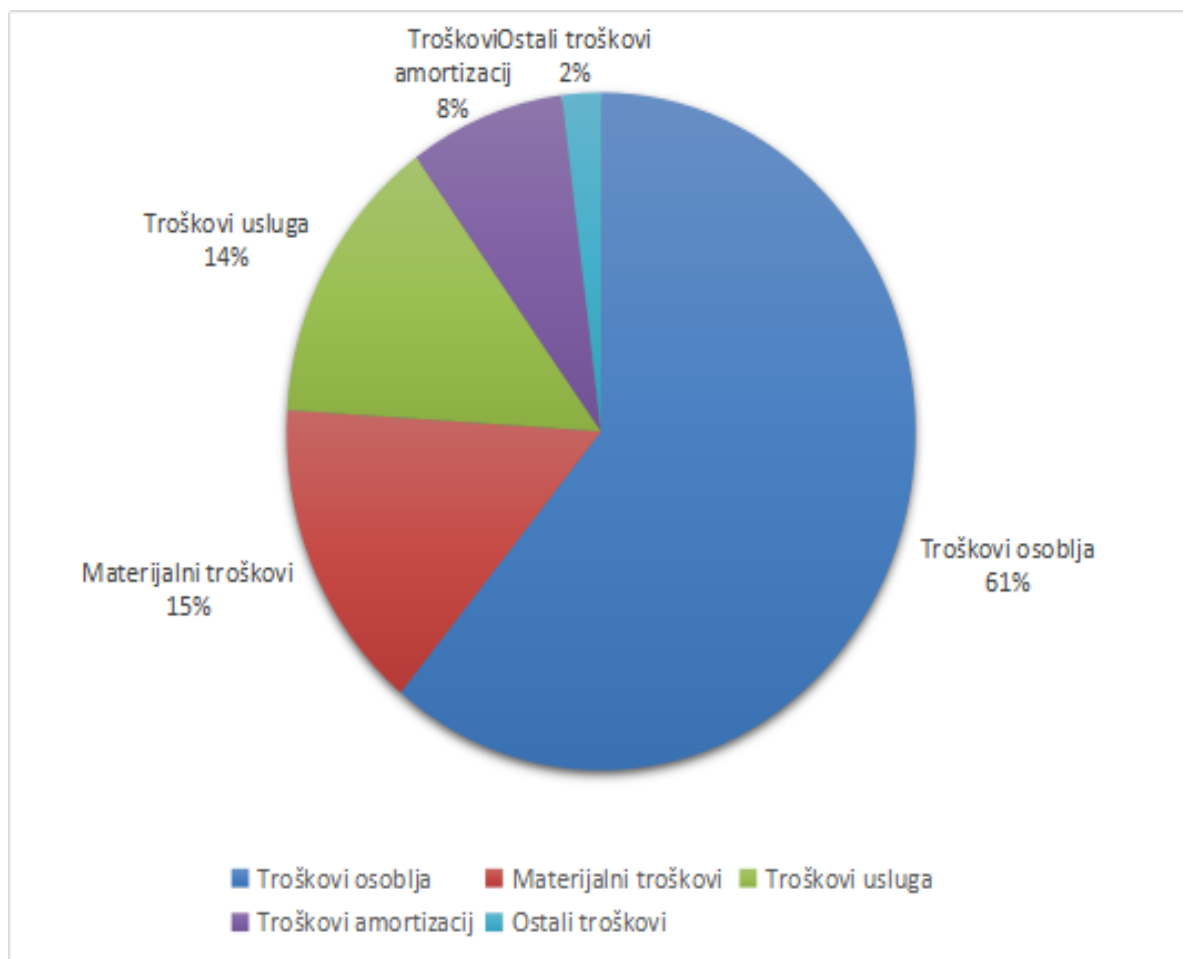
4.2. Analiza računovodstva troškova poduzeća Pula Herculanea d.o.o.

Analizom računovodstva troškova nastoji se dobiti uvid u same troškove koje poduzeće ima tijekom promatranog vremenskog razdoblja, ne bi li se uvidjelo njegovo poslovanje te koliko uspješno kontrolira svoje računovodstvene troškove.

Kao primjer su uzeti podaci iz poslovanja poduzeća Pula Herculanea d.o.o. iz 2017. godine, posljednjeg javno objavljenog izvještaja poslovanja, gdje se u nastavku rada prikazuju poslovni troškovi: troškovi osoblja, usluga, amortizacije, materijalni te ostali troškovi proizašli iz poslovanja. Podaci se prikazuju u tabličnom obliku, s prikazom za pojedinu stavku unutar svakog od troškova te se daje ukupni udio u obliku postotka u poslovnim troškovima. Ukupni poslovni rashodi u 2017. godini u poduzeću iznosili su 38.021.380,00 kuna.

Na sljedećoj stranici, prikazom u Grafikonu 1., prikazani su ukupni poslovni troškovi poduzeća Pula Herculanea d.o.o., nastali u 2017. godini.

Grafikon 1. Prikaz pojedinačnih udjela troškova u ukupnim poslovnim troškovima poduzeća Pula Herculanea d.o.o.



Izvor: izrada autorice prema Izvještaju o poslovanju trgovačkog društva Pula Herculanea d.o.o. Pula za 2017. godinu, dostupno na <http://www.pula.hr/sitemedia/media/uploads/content/images/2018/07/23/03h-prijedlog-zakljucka-uvajanje-izvjestaja-za-2017-pula-herculanea.pdf> (pristupljeno 21.05.2019.)

Kao što je vidljivo na Grafikonu 1., najveću udio u poslovnim troškovima poduzeća zauzimaju troškovi osoblja, s udjelom od 61%. Slijede materijalni troškovi s 15%, troškovi usluga s 14%, amortizacija 8% te ostali troškovi s udjelom od 2% u ukupnim troškovima. Svaki od navedenih troškova pojedinačno se obrađuje u nastavku završnog rada.

4.2.1. Troškovi osoblja

U Tablici 1., prikazani su troškovi osoblja poduzeća Pula Herculanea d.o.o. nastali tijekom 2017. godine.

Tablica 1. Prikaz troškova osoblja poduzeća Pula Herculanea d.o.o.

| Stavke | Iznos 2017. | Udio u poslovnim troškovima 2017. |
|--|------------------------|--|
| Troškovi neto plaća | 13.666.860,00 | |
| Troškovi doprinosa iz plaća, poreza i prireza | 4.999.039,00 | |
| Troškovi doprinosa na plaće | 3.209.010,00 | |
| Troškovi naknada troškova radnicima | 579.371,00 | |
| Troškovi darova, nagrada i potpora radnicima | 819.550,00 | |
| UKUPNO Troškovi osoblja | 23.273.830,00 | 61% |

Izvor: izrada autorice rada prema Izvještaju o poslovanju trgovačkog društva Pula Herculanea d.o.o. Pula za 2017. godinu, dostupno na http://www.pula.hr/site_media/media/uploads/content/images/2018/07/23/03h-prijedlog-zaključka-usvajanje-izvjestaja-za-2017-pula-herculanea.pdf (pristupljeno 21.05.2019.)

Proučavajući Tablicu 1., uočava se kako poduzeće Pula Herculanea d.o.o. najveća davanja kod stavke troškovi osoblja ima za troškove neto plaća koji sačinjavaju čak 59% ukupnog troška osoblja. U 2017. godini ovaj iznos odnosi se na 192 radnika. Troškovi doprinosa na plaće čine 14%, iz plaća 21%. Naknada troškova radnicima zauzima udio od 2%. Pohvalno je što potiču davanje nagrada i potpora radnicima, koji su u 2017. godini iznosili 4% ukupnih davanja za troškove osoblja. Udio troškova osoblja u ukupnom udjelu

u poslovnim troškovima tijekom 2017. godine zauzeo je 61%. “U odnosu na 2016. godinu veći su za 3%, a odnose se na plaće i ostala materijalna prava po kolektivnom ugovoru za prosječno 192 radnika prema satima rada ili za 7 radnika više od prošle godine. Isplaćene su oporezive otpremnine za 9 radnika (prošle godine za 7 radnika). Rast troškova osoblja nastao je zbog potreba zapošljavanja novih djelatnika s uvođenjem novog sustava prikupljanja otpada gdje se posebno prikuplja komunalni otpad, a posebno selektirani korisni otpad.” (Izvještaj o poslovanju za 2017. godinu, Pula Herculanea d.o.o.)

4.2.2. Troškovi usluga

Prikazom u Tablici 2., prikazani su troškovi usluga poduzeća Pula Herculanea d.o.o. nastali tijekom 2017. godine.

Tablica 2. Prikaz troškova usluga poduzeća Pula Herculanea d.o.o.

| Stavke | Iznos 2017. | Udio u poslovnim troškovima 2017. |
|---|------------------------|--|
| Troškovi prijevoza i telekomunikacija | 343.758,00 | |
| Troškovi vanjskih usluga pri izradi proizvoda i usluga | 1.529.303,00 | |
| Troškovi usluga održavanja | 870.395,00 | |
| Troškovi zakupnina i najamnina | 231.254,00 | |
| Troškovi promidžbe, sponzorstva i sajмова | 120.220,00 | |
| Troškovi intelektualnih usluga | 308.227,00 | |
| Troškovi komunalnih usluga | 320.879,00 | |
| Troškovi bankarskih i sličnih usluga | 147.079,00 | |
| Troškovi premija osiguranja | 410.016,00 | |
| Troškovi registracije vozila, dozvola i sl. | 191.350,00 | |
| Troškovi ostalih usluga | 751.751,00 | |
| UKUPNO Troškovi usluga | 5.224.232,00 | 14% |

Izvor: izrada autorice rada prema Izvještaju o poslovanju trgovačkog društva Pula Herculanea d.o.o. Pula za 2017. godinu, dostupno na http://www.pula.hr/site_media/media/uploads/content/images/2018/07/23/03h-prijedlog-zakljucka-ustvajanje-izvjestaja-za-2017-pula-herculanea.pdf (pristupljeno 21.05.2019.)

Proučavajući Tablicu 2., uočava se kako poduzeće Pula Herculanea d.o.o. najveća davanja kod stavke troškovi usluga ima za troškovi vanjskih usluga pri izradi proizvoda i usluga u udjelu od 30%, slijede troškovi usluga održavanja sa 17% udjela, troškovi ostalih usluga 14%, premija osiguranja 8%, prijevoza i telekomunikacija 7%, intelektualnih usluga 6%, komunalnih usluga 6%, zakupnina i najamnina 5%, registracije vozila, dozvola i sl. 4%, bankarskih i sličnih usluga 3% dok najmanji udio čine troškovi promidžbe, sponzorstva i sajmovi 2%. Udio troškova usluga u ukupnim poslovnim troškovima u 2017. godini iznosio je 14%. Troškovi usluga u iznosu od 5.224.232,00 kuna "bilježe 14%-no povećanje u odnosu na prethodnu godinu. U okviru promatrane skupine gotovo sve pozicije bilježe povećanje u odnosu na 2016. godinu, a posebice troškovi vanjskih usluga pri izradi proizvoda i usluga, troškovi usluga održavanja, troškovi zakupnina i najamnina, te troškovi komunalnih usluga." (Izveštaj o poslovanju za 2017. godinu, Pula Herculanea d.o.o.)

4.2.3. Materijalni troškovi

Prikazom u Tablici 3., prikazani su materijalni troškovi poduzeća Pula Herculanea d.o.o., nastali tijekom 2017. godine.

Tablica 3. Prikaz materijalnih troškova poduzeća Pula Herculanea d.o.o.

| Stavke | Iznos 2017. | Udio 2017. |
|--|------------------------|-----------------------|
| Utrošeni materijal i sirovine (osnovna djelatnost) | 1.845.847,00 | |
| Utrošeni materijal i sirovine (uprava i prodaja) | 144.189,00 | |
| Utrošeni materijal i rezervni dijelovi (održavanje) | 906.363,00 | |
| Otpis sitnog inventara, ambalaže i autoguma | 681.930,00 | |
| Trošak energije | 2.283.144,00 | |
| UKUPNO Materijalni troškovi | 5 861 483,00 | 15% |

Izvor: izrada autorice rada prema Izvještaju o poslovanju trgovačkog društva Pula Herculanea d.o.o. Pula za 2017. godinu, dostupno na http://www.pula.hr/site_media/media/uploads/content/images/2018/07/23/03h-prijedlog-zakljucka-usvajanje-izvjestaia-za-2017-pula-herculanea.pdf (pristupljeno 21.05.2019.)

Promatrajući Tablicu 3., uočava se kako ukupan iznos materijalnih troškova iznosi 5.861.483,00 kuna, što sačinjava udio od 15% u ukupnim poslovnim troškovima 2017. godine. "Materijalni troškovi iznose 5.861.483 kuna i veći su za 4% u odnosu na prošlu godinu. Do porasta je došlo zbog većeg troška

utrošenog materijala i sirovina u osnovnoj djelatnosti, troška energije i utrošenog materijala i rezervnih dijelova za održavanje.” (Izveštaj o poslovanju za 2017. godinu, Pula Herculanea d.o.o.) Trošak energije zauzima najveći udio u materijalnim troškovima u iznosu od 39%, utrošeni materijal i sirovine od osnovne djelatnosti čine 31% ukupnog udjela materijalnih troškova, zatim slijede utrošeni materijal i rezervni dijelovi na održavanje s udjelom od 16%, otpis sitnog inventara, ambalaže i autoguma 12%, dok najmanji udio zauzima utrošeni materijal i sirovine od strane uprave i prodaje, 2%.

4.2.4. Troškovi amortizacije

Prikazom u Tablici 4., prikazani su troškovi amortizacije poduzeća Pula Herculanea d.o.o., nastali tijekom 2017. godine.

Tablica 4. Prikaz troškova amortizacije poduzeća Pula Herculanea d.o.o.

| Stavke | Iznos 2017. | Udio u poslovnim troškovima 2017. |
|---|------------------------|--|
| Amortizacija građevinskih objekata | 96.520,00 | |
| Amortizacija postrojenja i opreme | 2.521.738,00 | |
| Amortizacija prijevoznih sredstava | 299.505,00 | |
| Amortizacija ostalih pozicija | 167.072,00 | |
| UKUPNO Troškovi amortizacije | 3.084.835,00 | 8% |

Izvor: izrada autorice rada prema Izveštaju o poslovanju trgovačkog društva Pula Herculanea d.o.o. Pula za 2017. godinu, dostupno na http://www.pula.hr/site_media/media/uploads/content/images/2018/07/23/03h-prijedlog-zakljucka-usvajanje-izvjestaia-za-2017-pula-herculanea.pdf (pristupljeno 21.05.2019.)

Promatrajući Tablicu 4., uočava se kako troškovi amortizacije u 2017. godini zauzimaju udio od 8% u ukupnim poslovnim troškovima. "Troškovi amortizacije su veći za 26% u odnosu na prethodno razdoblje jer je u upotrebu stavljena razna oprema vrijednosti 5,48 milijuna kuna, od čega se najveći dio odnosi na vozila za sakupljanje komunalnog otpada." (Izveštaj o poslovanju za 2017. godinu, Pula Herculanea d.o.o.) Najveći pojedinačni udio zauzima amortizacija postrojenja i opreme, 82%, slijedi amortizacija prijevoznih sredstava s udjelom od 10%, amortizacija ostalih pozicija s udjelom od 5%, te amortizacija građevinskih objekata s najmanjim udjelom u iznosu od 3%.

4.2.5. Ostali troškovi poslovanja

Prikazom u Tablici 5., prikazani su ostali troškovi poslovanja poduzeća Pula Herculanea d.o.o., nastali tijekom 2017. godine.

Tablica 5. Prikaz ostalih troškova poslovanja poduzeća Pula Herculanea d.o.o.

| Stavke | Iznos 2017. | Udio u poslovnim troškovima 2017. |
|---|------------------------|--|
| Troškovi reprezentacije | 68.034,00 | |
| Troškovi dnevnica i smještaja te putni troškovi | 39.333,00 | |
| Troškovi dugoročnih rezerviranja | 255.650,00 | |
| Troškovi poreza | 88.012,00 | |
| Troškovi stručnog obrazovanja | 88.507,00 | |
| Ostali troškovi | 37.464,00 | |
| UKUPNO Ostali troškovi poslovanja | 577.000,00 | 2% |

Izvor: izrada autorice rada prema Izvještaju o poslovanju trgovačkog društva Pula Herculanea d.o.o. Pula za 2017. godinu, dostupno na http://www.pula.hr/site_media/media/uploads/content/images/2018/07/23/03h-prijedlog-zakljucka-ustvajanje-izvjestaja-za-2017-pula-herculanea.pdf (pristupljeno 21.05.2019.)

Promatrajući Tablicu 5., uočava se kako ostali troškovi poslovanja poduzeća u 2017. godini zauzimaju udio od 2% u ukupnim poslovnim troškovima. Najveći pojedinačni udio zauzimaju troškovi dugoročnih rezerviranja za otpremnine radnika s udjelom od 44% slijede troškovi stručnog osposobljavanja te troškovi poreza, oba s udjelom od 15%, troškovi reprezentacije 13%, troškovi dnevnica, smještaja i putni troškovi 7% te ostali troškovi s udjelom od 6%.

5. ZAKLJUČAK

Istraživajući dostupnu literaturu za potrebe pisanja završnog rada, zaključeno je kako računovodstvo troškova pomaže upravi poduzeća da osigura određene podatke o određenim proizvodima, zalihama, aktivnostima ili pak neke funkcije, te također pomaže usporedbi stvarnih troškova s već unaprijed određenim veličinama. Zahvaljujući činjenici da je riječ o jednom izvoru podataka i informacija, ono osigurava donošenje raznih odluka, kratkoročnih i dugoročnih. Stoga je iznimno važno da sami podaci o troškovima budu što opširniji te pravovremeno utvrđeni, zato je važno vršiti mjerenja, planiranja, prognoziranja, evidentiranja i izvještavanja o troškovima različitih poslovnih aktivnosti u poduzeću. Krajnji cilj upravljanjem troškovima je postizanje dugoročne koristi uz što niže troškove, a da se to ne odrazi negativno na poslovanje društva, kao ni na njegovu trenutačnu tržišnu pozicioniranost.

Troškovi se tako promatraju s raznih stajališta pa se vrši njihova podjela prema vremenu nastanka troška, prema funkcijama, prema položajima u financijskim izvještajima, prema mogućnosti obuhvata po nositeljima, prema ponašanju na promjenu aktivnosti, prema njihovoj značajnosti za donošenje poslovnih aktivnosti te prema mogućnošću kontrole. Uz ove troškove, postoji još i kriterij podjele prema prirodnoj vrsti troška; vrsti utroška, koji je inače najuobičajeniji te se zahtijeva za potrebe statistike, za porezne svrhe te za financijske izvještaje koji služe za informiranje eksternih korisnika. Ovdje se uvrštavaju materijalni troškovi, troškovi usluga, amortizacije, plaća zaposlenicima te naknade troškova zaposlenicima i rezerviranja za rizike i troškove. Za navedene troškove upravo se vrši analiza kod odabranog poduzeća Pula Herculanea d.o.o.

Kada je riječ o samim modelima upravljanja troškovima, razlikuje se model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima, model upravljanja troškovima temeljenih na procesu (PBC), model upravljanja troškova temeljem aktivnosti (ABC), model ciljnih troškova (TC), budžetiranje temeljeno na aktivnostima (ABB), model bilance postignuća (BSC), model

Kaizen troškova (KC), analiza vrijednosti (VE) te model upravljanja troškovima kvalitete (QCM).

Kao što je navedeno, u sklopu završnog rada provedena je analiza troškova koji se dijele prema prirodnoj vrsti troška, za odabrano poduzeće Pula Herculanea d.o.o.: troškovi osoblja, usluga, amortizacije, materijalni te ostali troškovi proizašli iz poslovanja. Ukupni troškovi u 2017. godini u poduzeću iznosili su 38 021 380,00 kuna. Troškovi osoblja sačinjavaju najveći udio u ukupnim troškovima, čak 61%, gdje pojedinačno najveći udio sačinjavaju troškovi neto plaća- 59% ukupnog troška osoblja. U odnosu na 2016. godinu veći su za 3% zbog potrebe novih zapošljavanja. Sljedeći po redu su materijalni troškovi s iznosom od 5.861.483 kn, koji imaju udio od 15% u ukupnim troškovima, gdje pojedinačno trošak energije zauzima najveći udio u materijalnim troškovima u iznosu od 39%. U odnosu na prethodnu godinu, veći su za 4% zbog većeg troška utrošenog materijala i sirovina u osnovnoj djelatnosti, troška energije i utrošenog materijala i rezervnih dijelova za održavanje. Udio troškova usluga u ukupnim poslovnim troškovima u 2017. godini iznosio je 14% u iznosu od 5 224 232,00 kuna, a najveća davanja su za troškove vanjskih usluga pri izradi proizvoda i usluga u udjelu od 30%. Troškovi usluga bilježe 14%-no povećanje u odnosu na prethodnu godinu, i to radi povećanja troškova vanjskih usluga pri izradi proizvoda i usluga, usluga održavanja, zakupnina i najamnina, te komunalnih usluga. Troškovi amortizacije sačinjavaju udio od 8% u ukupnim troškovima, gdje najveći pojedinačni udio zauzima amortizacija postrojenja i opreme u iznosu od 82%. Troškovi amortizacije su veći za 26% u odnosu na prethodno razdoblje jer je u upotrebu stavljena razna oprema vrijednosti 5,48 milijuna kn, od čega se najveći dio odnosi na vozila za sakupljanje komunalnog otpada.

U slučaju odabranog poduzeća, kada je riječ o upravljanju troškovima te naravno njihovoj racionalizaciji, pozornost bi po logici trebala biti usmjerena na one troškove čiji je udio najveći. No, kako je kod odabranog poduzeća riječ o troškovima plaća zaposlenicima, autorica ovog rada nema takvo mišljenje, jer se uštede i racionalizacija troškova mogu ostvariti na drugim troškovima.

Kao primjer, uzeti će se trošak potrošnje električne energije koji primjerice zauzima najveći udio u materijalnim troškovima u iznosu od čak 39%, a riječ je o trošku koji se relativno lagano može sniziti pametnom uporabom elektroničkih uređaja i rasvjetnih tijela. Također, kod troškova usluga, troškovi vanjskih usluga pri izradi proizvoda i usluga zauzimaju udio od 29% u troškovima usluga, što se također može umanjiti pametnim i racionalnim promišljanjem i djelovanjem. Radi osiguravanja konkurentnosti na tržištu i ostvarivanja većih prihoda na kraju poslovne godine, važno je pratiti troškove jer se tako pravovremeno mogu uočiti razne nepravilnosti u radu i korigirati čime se unaprjeđuje poslovanje poduzeća.

6. POPIS LITERATURE

Knjige:

1. Barfield J., Raiborn C., i Dalton M., *Cost Accounting, Traditions and Innovations*, New York, West publishing Company, 1991.
2. Belak, V., *Menadžersko računovodstvo*, Zagreb, RRIIF plus, 1995.
3. Gulin D., et.al., *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb, RRIIF, 2011.
4. Hicks D.T., *Activity-Based Costing-Making it work for small and mid-sized companies*, New York, John Wiley & Sons, 1999.
5. Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G., *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, New Jersey, Prentice Hall, 2003.
6. Meigs, R.F. i Meigs, W.B., *Računovodstvo: Temelj poslovnog odlučivanja*, Zagreb, MATE d.o.o., 1999.
7. Pavlović, J. i Škrtić, M., *Mikroekonomika*. Mikrorad d.o.o., Zagreb, 1997.
8. Polimeni, R.S., Handy, S.A. i Cashin J.A., *Troškovno računovodstvo*, Zagreb, Zgombić & Partneri - nakladništvo i informatika d.o.o., 1999
9. Varšava, V., *ABC metoda obračuna troškova*, Knjižnica za računovođe, plaće i računovodstveni standardi, 2015.
10. Žager, K., et.al., *Računovodstvo*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2015.

Mrežni izvori:

11. Drljača, M., *Metode upravljanja troškovima*, 2004, dostupno na http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_Drljaca.pdf (pristupljeno 15.08.2018)
12. Izvještaj o poslovanju trgovačkog društva Pula Herculanea d.o.o. Pula za 2017. godinu, dostupno na http://www.pula.hr/site_media/media/uploads/content/images/2018/07/23/03h-prijedlog-zakljucka-usvajanje-izvijestaja-za-2017-pula-herculanea.pdf (pristupljeno 21.05.2019.)

Članci:

13. Cingula, M. i Klačmer; M., „Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima“, *Računovodstvo, revizija i financije*, No. 7-8, 2003
14. Drljača, M., „Karakteristike troškova kvalitete“, *Kvaliteta*, No 7-8, Zagreb, 2003, dostupno na www.bib.irb.hr
15. Gulin, D., „Obračun troškova proizvodnje po metodi radnog naloga“, *Računovodstvo, revizija i financije*, No. 5, 2008
16. Hočevar, M., „Prednosti i manjkavosti nekih suvremenih računovodstvenih metoda“, *Računovodstvo, revizija i financije*, No. 5, 2003
17. Pekanov Starčević, D., „Koristi primjene ABC metode u hrvatskim poduzećima“, *Ekonomski Vjesnik*, Vol. 26, No. 1, 2013, dostupno na www.hrcak.srce.hr
18. Penavin, S., Pekanov, D. i Jeger, M., „ABC metoda u funkciji povećanja stupnja konkurentnosti poduzeća“, *Ekonomski vjesnik*, No 1-2, 2007, dostupno na www.hrcak.srce.hr

7. POPIS TABLICA I GRAFIKONA

Tablice:

| | |
|--|----|
| Tablica 1. Prikaz troškova osoblja poduzeća Pula Herculanea d.o.o. | 27 |
| Tablica 2. Prikaz troškova usluga poduzeća Pula Herculanea d.o.o. | 29 |
| Tablica 3. Prikaz materijalnih troškova poduzeća Pula Herculanea d.o.o. | 31 |
| Tablica 4. Prikaz troškova amortizacije poduzeća Pula Herculanea d.o.o. | 33 |
| Tablica 5. Prikaz ostalih troškova poslovanja poduzeća Pula Herculanea d.o.o. | 34 |

Grafikoni:

| | |
|---|----|
| Grafikon 1. Prikaz pojedinačnih udjela troškova u ukupnim poslovnim troškovima poduzeća Pula Herculanea d.o.o. | 26 |
|---|----|

SAŽETAK

Računovodstvo troškova osigurava upravi društva podatke o troškovima određenih proizvoda, zaliha, aktivnosti ili funkcija u društvu te uspoređuje stvarne troškove s unaprijed određenim veličinama te odnosi se na mjerenje, evidentiranje, izvještavanje, planiranje i prognoziranje troškova različitih poslovnih aktivnosti. Služi kao izvor različitih podataka i informacija potrebnih za brojne kako svakodnevne tako i dugoročne odluke. Kako bi planirao i kontrolirao aktivnosti poduzeća, menadžment najprije mora imati informacije o troškovima koji nastaju pri obavljanju različitih poslovnih aktivnosti. Ove informacije o troškovima pomoći će menadžmentu kod utvrđivanja profitabilnosti pojedinih aktivnosti i efikasnog poslovanja različitih odjela unutar poduzeća. Upravljanje troškovima u poduzeću unaprjeđuje i poboljšava poslovne procese i utječe na ispravno donošenje odluka koje su važne za poduzeće. Također, vrlo važna značajka upravljanja troškovima je ostvarivanje profitabilnosti sa što manjim troškovima. Kod upravljanja troškova važno je provoditi kontrolu efikasnosti i efektivnosti kako bi se vidjelo koje poslovne aktivnosti stvaraju u poduzeću dodanu vrijednost, a koje to ne ostvaruju te kako bi se onda one uklonile.

Ključne riječi: računovodstvo troškova, upravljanje troškovima, analiza računovodstva troškova

SUMMARY

Cost Accounting assures the company's management information about the costs of certain products, inventories, activities or functions in the company and also compares actual costs with predetermined sizes. It includes measuring, recording, reporting, planning and forecasting the costs of various business activities, and because of that, it serves as the source of the various data and information needed for a number of both day-to-day and long-term decisions. To plan and control the activities of a company, management must first have information on the costs, incurred in performing various business activities. This cost information will help management in determining the profitability of certain activities and the efficient operation of different departments within the company. Cost Management in the company improves business processes and influences the decision-making that is important. Also, a very important feature of cost management is gaining profitability with the lowest cost. It is important to carry out control of efficiency and effectiveness in order to see which business activities are created in the value-added business, which do not, and then remove them.

Key words: cost accounting, cost management, cost accounting analysis