

Računovodstveno praćenje troškova u poduzeću Euro ratan d.o.o.

Periša, Marija

Undergraduate thesis / Završni rad

2018

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:137:189522>

Rights / Prava: [In copyright](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2021-05-14**



Repository / Repozitorij:

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



Sveučilište Jurja Dobrile u Puli

Fakultet ekonomije i turizma

„Dr. Mijo Mirković“

Marija Periša

RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA
UPODUZEĆU EURO RATAN D.O.O.

Završni rad

Pula, 2018.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli

Fakultet ekonomije i turizma

„Dr. Mijo Mirković“

RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA U PODUZEĆU EURO RATAN D.O.O.

Završni rad

JMBAG: 0303035890, redovan student

Studijski smjer: Financijski management

Predmet: Poslovno računovodstvo

Znanstveno područje: Društvene znanosti

Znanstveno polje: Ekonomija

Znanstvena grana: Računovodstvo

Mentor: izv.prof.dr.sc. Ticijan Peruško

Pula, rujan 2018.



IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisani Marija Periša, kandidat za prvostupnika ekonomije/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.

Student

Marija Periša

U Puli, 14.9.2018.godine



IZJAVA

o korištenju autorskog djela

Ja, Marija Periša dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile

u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj završni rad pod nazivom Računovodstveno praćenje troškova u poduzeću Euro Ratan d.o.o. 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, 14.09.2018.

Potpis

Marija Periša

SADRŽAJ

1. UVOD.....	1
2. OPĆENITO O TROŠKOVIMA	2
2.1. Pojam troška	2
2.2. Razlika između troškova, rashoda i izdataka	2
2.3. Klasifikacija troškova.....	3
3. TROŠKOVI PREMA PRIRODNIM VRSTAMA	6
3.1. Materijalni troškovi.....	7
3.2. Troškovi usluga	9
3.3. Troškovi amortizacije.....	9
3.4. Troškovi plaća zaposlenika	12
3.5. Naknade troškova zaposlenicima	14
3.6. Ostali troškovi.....	15
4. SPECIFIČNOSTI PRAĆENJA TROŠKOVA U RAZLIČITIM DJELATNOSTIMA	16
4.1. Raspored troškova kod poslovnih subjekata koji obavljaju uslužne djelatnosti i djelatnosti trgovine	16
4.2. Raspored troškova kod poslovnih subjekata koji se bave proizvodnjom	17
4.3. Prijenos troškova	18
5. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA U PODUZEĆU EURO RATAN d.o.o.....	20
5.1. Općenito o poduzeću i o poslovanju poduzeća Euro Ratan d.o.o.	20
5.2. Računovodstveno praćenje troškova po prirodnim vrstama poduzeća Euro Ratan d.o.o.	20
5.2.1. Materijalni troškovi.....	22
5.2.2. Troškovi plaća zaposlenika	24
5.2.3. Troškovi amortizacije	26
5.2.4. Ostali troškovi	29
6. ZAKLJUČAK.....	30
7. LITERATURA	31

1. UVOD

Tema ovog završnog rada je „Računovodstveno praćenje troškova u poduzeću Euro ratan d.o.o., Pula“, tvrtke koja se u Republici Hrvatskoj prva počela baviti proizvodnjom namještaja od ratana. Cilj ovog završnog rada je objasniti pojam, podjelu i ulogu troškova, te na konkretnom primjeru prikazati računovodstveno praćenje troškova i njihovu podjelu tj. strukturu.

Završni rad sastoji se od pet cjelina. U drugoj cjelini obrađuje se pojam troškova sa osnovnim razlikama između troškova, izdatka i rashoda, što je bitno poznavati jer troškovi su u svakom poduzeću jedna od važnijih kategorija prilikom obračuna proizvodnje i nemoguće je proizvesti neki proizvod bez troškova. Također, prikazana je ukupna klasifikacija troškova od kojih je jedna, najčešće korištena klasifikacija detaljnije objašnjena u trećoj cjelini.

Treća cjelina rada govori o klasifikaciji troškova odnosno o odabranoj i najčešće korištenoj klasifikaciji prema prirodnim vrstama troškova. Kod proizvodnje trebamo promatrati sve troškove, kako bi kasnije mogli iste predvidjeti i njima adekvatno upravljati, u cilju unaprjeđenja uspješnosti poduzeća.

Naredna cjelina obrađuje specifičnosti praćenja troškova u različitim djelatnostima. Poslovni procesi uslužnih i trgovačkih djelatnosti razlikuju se od poslovnih procesa u proizvodnim djelatnostima te to značajno utječe na računovodstvene procese u poduzeću i utvrđivanje poslovnog rezultata.

Peti dio je empirijska faza rada, u kojem se analizira računovodstveno praćenje troškova na primjeru poduzeća Euro ratan d.o.o. Pula. U ovom dijelu završnog rada izrađena je analiza troškova primjenom klasifikacije troškova po prirodnim vrstama uz primjenu financijskih izvještaja poduzeća.

2. OPĆENITO O TROŠKOVIMA

2.1. Pojam troška

Teorija troškova je onaj dio mikroekonomske ekonomije koja proučava nastanak, obilježje i ponašanje troškova u poslovnom i proizvodnom procesu. Trošak se definira kao novčani izraz upotrijebljenih resursa koji se koriste u svrhu postizanja određenog cilja ili ostvarivanja učinka.

Za računovodstvo, troškovi su važni jer se uz ostala načela zasniva na načelu neograničenog vremena poslovanja i na načelu povijesnog troška. Primjenom tog načela, sva imovina trgovačkog društva u poslovnim knjigama i bilanci, iskazuje se po njezinom trošku. Trošak po kojem se imovina iskazuje (mjeri) jest trošak nabave, a za imovinu koja se proizvodi jest trošak proizvodnje (trošak proizvoda) ¹

Poznavanje teorije troška omogućuje menadžmentu da u bilo koje vrijeme raspoznaje vrstu nastalog troška, mjesto, obilježje i ponašanje nastalog troška u radnom procesu te na taj način osigurava bolje poslovanje poduzeća.

2.2. Razlika između troškova, rashoda i izdataka

U poslovnom svijetu bez obzira da li se radi o proizvodnji, trgovini ili uslugama i bilo kojoj poslovnoj aktivnosti treba znati prepoznati i raspoznati razlike i trenutak nastajanja troška, rashoda i gubitaka. Ovi pojmovi često se pogrešno upotrebljavaju te su za većinu, trošak, rashod i gubitak, zapravo sinonimi, no razlike su značajne.

Trošak je u novčanim jedinicama iskazan iznos utrošenog novca ili druge imovine, izvršenih usluga, ili nastalih obveza u zamjenu za dobra ili usluge koje su primljene ili trebaju biti primljene.²

¹ Grupa autora, Računovodstvo trgovačkih društava, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2001., str. 235.

² Ralph S. Polimeni, Sheila A. Handy, James A. Cashin, Troškovno računovodstvo, Faber & Zgombić d.o.o., Zagreb, 1999., str. 5.

Troškovi su neophodna ulaganja u svrhu postizanja očekivanih rezultata kao što su proizvodnja proizvoda, obavljanje usluge, nabava materijala i sl. Optimalno praćenje troškova omogućava praćenje, nadzor i kontrolu nad njima, kao i utvrđivanje odgovornosti za nastale troškove.

Rashod se javlja kao posljedica smanjenja vrijednosti nekih oblika imovine ili kao povećanje vrijednosti nekih oblika obveza. Rashodi su kao najširi pojam, troškovi poslovnog razdoblja koji se mogu sučeliti (nadoknaditi) iz ostvarenog prihoda na kraju razdoblja i svi oni vrijednosno izraženi izdaci i utrošci koji nisu u vezi sa ostvarenjem budućih koristi (prihoda). Nastaju kao posljedica trošenja, odnosno smanjenja imovine ili povećanja obveza. Nasuprot prihodima imaju utjecaja na smanjenje glavnice ili kapitala poduzeća. Vrijednost rashoda čine vrijednosti koje su morale biti utrošene u poslovnom procesu (sirovine, materijali, strojevi, energija, ljudski rad itd.) koje su neophodne u stvaranju poslovnih učinaka

Izdatak je odljev novca sa računa poduzeća ili poslovnog sustava bez obzira na karakter i namjenu (obračunski ili gotovinski). Izdatak može nastati prije nastanka troška (npr. izdatak za nabavu materijala nastao je prije nego trošak tog materijala), izdatak nastaje u istom trenutku kada i trošak (npr. plaćanje neke određene usluge) ili nakon nastanka troška (npr. plaćanje računa za prethodnu potrošenu el. energiju).

Sve stavke koje su uključene u trošak proizvodnje nazivaju se troškovima sve do trenutka dok proizvod nije prodan ili dok nije pružena određena usluga, onog trenutka kada se proizvod proda/pruži usluga, postaje rashod.

2.3. Klasifikacija troškova

U računovodstvenoj teoriji kroz povijest postoje različiti kriteriji klasifikacije troškova, što ovisi o samom autoru i školama iz određenog povijesnog razdoblja, ali ipak ostaje činjenica da se troškovi mogu promatrati i analizirati na više načina što uvjetuje različite podjele troškova za različite potrebe. Ovisno o cilju poslovnog odlučivanja, menadžment može zahtijevati izvještaje o troškovima prema različitim kriterijima.

Potrebe menadžmenta mogu se iskazati u slijedećih pet namjena:

1. Vrednovanje zaliha – menadžment mora znati koji se troškovi uključeni u troškove zaliha poslovnog subjekta;
2. Utvrđivanje poslovnog rezultata – treba znati koji se troškovi oduzimaju od prihoda u izvještaju o dobiti pri utvrđivanju poslovnog rezultata
3. Financijsko planiranje – menadžment upotrebljava informacije o troškovima pri planiranju i postavljanju financijskih ciljeva;
4. Kontrola poslovanja – menadžment upotrebljava informacije o stvarnim troškovima za ocjenu izvršenja u odnosu na planirane troškove;
5. Odlučivanje - često se mora koristiti informacijama o troškovima pri izboru između alternativa npr. odluka o izboru asortimana proizvoda/usluga.³

Postoji još jedna vrsta troška, a to je oportunitetni trošak (OPT). Oportunitetni trošak je potencijalna korist koja je izgubljena zbog izbora jedne alternative, odnosno zbog odustajanja od druge alternative.⁴ Dakle, oportunitetni trošak je tzv. "trošak propuštene prilike", jer odabirom mogućnosti sve ostale mogućnosti smo propustili odnosno izgubili.

Iz tablice br. 1 vidljivo je da, ovisno o potrebama raščlambe gdje se troškovi nalaze, knjigovodstvo za poduzetnika evidentira sve nastale troškove u obračunskom razdoblju i pruža podatke o nastalim troškovima, a poduzetnik dalje donosi odluke na osnovu i uz pomoć tih podataka. Klasifikacija troškova je bitna za određivanje najpogodnije metode kumuliranja i alociranja troškova.

³ Grupa autora, Računovodstvo trgovačkih društava, HZRFD, Zagreb, 2001., str.235.

⁴Tominac Broz S., Dragija M., Hladika M., Mićin M., Upravljačko računovodstvo-studija slučajeva, HZRFD, Zagreb, 2015., str. 473.

Tablica 1. Podjela troškova

KRITERIJI PODJELE TROŠKOVA	VRSTE TROŠKOVA
Prema vremenu nastanka	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Povijesni trošak- troškovi kao posljedica prethodnih odluka i aktivnosti ▪ Planski troškovi- planske veličine na temelju standarda, normativa, procjene
Prema učincima	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Izravni troškovi- nastali u poslovnom procesu koji se mogu pratiti izravno po pojedinom učinku ▪ Neizravni troškovi- nastali u poslovnom procesu ali ih je ne moguće pratiti odvojeno po učincima
Prema načinu praćenja troškova	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Primarni troškovi- direktni materijal, sirovine i rezervni dijelovi koji se u proizvodnji pretvaraju u učinak ▪ Konverzijski troškovi- nastaju u procesu konverzije sirovina u učinke
Prema prirodi troška- prirodne vrste troškova	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Materijalni troškovi ▪ Troškovi usluga ▪ Amortizacija ▪ Troškovi osoblja ▪ Naknada troškova zaposlenicima ▪ Rezerviranje za rizike i troškove
Prema funkcijama	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Proizvodni trošak- svi troškovi povezani s procesom proizvodnje koju su nastali u cilju proizvodnje gotovih proizvoda ▪ Neproizvodni troškovi- nisu povezani s proizvodnim procesom, ali se prenose u rashode u razdoblju nastanka
Prema poslovnim funkcijama	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Troškovi nabave ▪ Troškovi proizvodnje ▪ Troškovi prodaje ▪ Troškovi administracije itd.
Vrednovanje zaliha i mjerenje troškova	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Troškovi proizvoda- troškovi nastali u proizvodnji ili pružanju usluga ▪ Troškovi razdoblja- ne obračunavaju se po proizvodima jer se u ukupnom nastalom iznosu nadoknađuju iz rashoda razdoblja u kojem su nastali
Prema položaju u financijskim izvještajima	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dospjeli troškovi- dio troškova koji se iskazuju kao rashod obračunskom razdoblja ▪ Nedospjeli troškovi- zabilježeni su kao imovina, a postat će rashod u narednom obračunskom razdoblju
Prema iskorištenju kapaciteta	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fiksni troškovi – ostaju uvijek jednaki bez obzira na promjenu stupnja iskorištenja kapaciteta ▪ Varijabilni troškovi- reagiraju na promjenu stupnja iskorištenja kapaciteta tako da rastu/padaju s rastom/padom iskorištenja kapaciteta ▪ Mješoviti troškovi- varijabilni troškovi s komponentom fiksnim troškova
Prema tehnikama obračuna	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Stvarni troškovi – nastali troškovi ▪ Procijenjeni troškovi- planirani troškovi ▪ Standardni troškovi- pokazuju koliki bi troškovi trebali biti(normativi)

Izvor: izrada autora prema: Žager L., Žager K., Tušek B., Vašiček V., Osnove računovodstva, Hrvatska zajednica računovođa i financijski djelatnika, Zagreb, 2007., str. 206.

3. TROŠKOVI PREMA PRIRODNIM VRSTAMA

Ovaj kriteriji podjele troškova je najučestaliji te se koristi za potrebe statistike, porezne svrhe i financijske izvještaje koji služe za informiranje eksternih korisnika. Prema ovom kriteriju, troškovi se dijele prema prirodnim vrstama, odnosno prema vrsti utroška, tj mjestu nastanka utroška. "Utrošak se smatra fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti i dobra u stvaranju učinka (proizvoda ili usluga)."⁵ Primjeri utroška su sati rada radnika, sati korištenja strojeva kWh električne energije i tome slično.

Kontni plan koristi se za potrebe računovodstvenog evidentiranja i kontroliranja poslovnih događaja poduzeća, s tim da su troškovi, u kontnom planu obuhvaćeni u razredu 4.

Troškove prema prirodnim, vrstama dijelimo na:

- materijalne troškove,
- troškove usluga,
- troškove amortizacije,
- troškove plaća zaposlenika,
- naknade troškova zaposlenicima
- rezerviranja za rizike i troškove.

Troškovi prodane robe ne iskazuju se u kontima razreda 4, već izravno na kontima razreda 7 kao rashod. Isto tako, vrijednosna usklađivanja (umanjenja imovine) nemaju obilježje prirodne vrste troškova jer nisu posljedica svrsishodnog utroška, nego su posljedica umanjenja imovine koja se iskazuje kao rashod.⁶ Zahtjev za razvrstavanjem troškova po prirodnim vrstama za trgovačka društva, postavljen je od strane statistike i eksternih korisnika financijskih izvještaja, te informacije potrebne su i menadžmentu trgovačkog društva.

Menadžerima treba raščlamba troškova prema vrstama na razini trgovačkog društva ali i na nižim razinama kao što su pogoni zbog upućenosti u aktivnosti koje uzrokuju troškove u poduzeću kao cjelini.

⁵Dragija M., Mićin M., Hladika M., Broz Tominac S., Upravljačko računovodstvo-studija slučajeva, HZRFD, Zagreb, 2015., str.8.

⁶Loc.cit., str.239.

3.1. Materijalni troškovi

Pojam materijalnih troškova koristi se kao skupni naziv za slijedeće troškove: "utrošene sirovine i materijal, potrošena energija, utrošena ambalaža, utrošeni materijal i rezervni dijelovi za održavanje, otpis sitnog inventara i ambalaže te ostali materijalni troškovi."⁷ Sirovina i materijal su osnovni sadržaj koji je potreban za proizvodnju proizvoda, a prije nego što se isporuče na mjesto gdje će biti potrošeni i upotrijebljeni evidentira se kao zalihe.

Onog trenutka kada se sirovina i materijal predaju u proizvodnju, iskazuje se smanjenje zaliha i povećanje troškova.

U kontnom planu materijalni troškovi nalaze se u skupini konta 40, a ostala sintetička konta su :

400- utrošene sirovine i materijal,

401 -potrošena energija

402- utrošena ambalaža za pakiranje vlastitih proizvoda

403- utrošeni materijal i dijelovi za održavanje objekata

404-utrošen materijal i rezervni dijelovi za održavanje opreme

405-otpis sitnog inventara, ambalaže, auto guma

406- utrošen materijal i rezervni dijelovi za održavanje vlastitih proizvoda u jamstvenom roku.

Ovakav način raščlanjivanja troškova na skupini konta 40 prikladan je za sva trgovačka društva, bez obzira na djelatnost.⁸

Cijene materijala često variraju, te se s aspekta njihova vrednovanja mogu javiti određeni problemi. Javljaju se pitanja kao što su: po kojoj će se cijeni vrednovati izlaz sirovina i materijala sa zalihe, po kojoj će se cijeni vrednovati sirovina i materijali koji su i dalje na zalihama na kraju obračunskog razdoblja, te na koji će se način utvrditi trošak izdanih sirovina i materijala.

⁷K.Žager, B.Tušek, V.Vašiček,L.Žager, Osnove računovodstva,HZRFD, Zagreb, 2007.str 214.

⁸ Grupa autora, Računovodstvo trgovačkih društava. Op.cit.str., 242.

Iz tog razloga razvijene su tri metode vrednovanja zaliha i materijala te utvrđivanje njihova troška, a to su:

- Metoda prosječne ponderirane cijene,
- Metoda prvi ulaz, prvi izlaz- FIFO,
- Metoda zadnji ulaz, prvi izlaz- LIFO.

Materijalni troškovi dobivaju se množenjem količina sirovina, materijala, energije i drugih materijalnih inputa s njihovom nabavnom cijenom.

Metodom prosječne ponderirane cijene obračun utroška dobiva se po prosječnoj ponderiranoj cijeni, koja se utvrđuje na način da se ukupna vrijednost zaliha podijeli sa ukupnom količinom zalihama. Prilikom promjene nabavne cijene, svaka nova nabavka zaliha odredit će i novu prosječnu cijenu po kojoj će biti obračunat utrošak.

FIFO metoda (en. first in, first out) pretpostavlja da sirovine i materijal izdani sa skladišta potječu od početnog salda, a potom se prelazi na izdavanje sirovina i materijala koji se na zalihi nalaze najduže. Prema tome, konačni saldo u sebi sadrži one sirovine i materijale koji su posljednji ušli na skladište. ⁹

LIFO metoda (eng. Last in, first out) primjenjuje cijenu posljednjeg ulaza za vrednovanje prvog izlaza zaliha u proizvodnji, što je upravo suprotno od FIFO metode. Prema tome, konačni saldo zaliha u sebi će sadržavati zalihe iz početnog salda kao i zalihe koje su najranije nabavljene. ¹⁰

Za potrebe internog izvještavanja menadžmenta poslovni se subjekti mogu koristiti bilo kojom od navedenih metoda, ali, za potrebe eksternog financijskog izvještavanja u skladu s MRS-om 2 „Zalihe“ poslovni subjekti mogu primjenjivati metodu ponderiranih prosječnih troškova nabave ili metodu FIFO.

Ostale metode nisu dopuštene za eksterno izvještavanje. Iako se primjenom svake od navedenih metoda u određenom računovodstvenom razdoblju visina troškova sirovina i materijala mijenja, ovim se metodama troškovi sirovina i materijala ne mogu

⁹ Ralph S. Polimeni, Sheila A. Handy, James A. Cashin, op.cit.,str. 27

¹⁰Loc.cit.

povećavati ni smanjivati. Njima se može utjecati na visinu troškova u jednom razdoblju, ali se razlike u visini troškova u tijeku narednih razdoblja eliminiraju.¹¹

3.2. Troškovi usluga

Pod troškove usluga spadaju: usluge izrade i dorade proizvoda, usluga prijevoza, usluga održavanje objekta i opreme, usluga platnog prometa i banaka, marketinške usluge, zakupnine i najamnine te sve ostale usluge koje su uvjet za ostvarivanje prihoda. Troškovi usluga nastaju kao posljedica korištenja usluga koje poduzeću pružaju druga poduzeća, druge pravne i fizičke osobe. Troškove usluga knjiže se na račun dobavljača tj. na pružatelje usluga, te svako poduzeće otvara onoliki broj konta dobavljača koliko ima vrsta usluga.

Kao i svi računi, računi dobavljača, prije knjiženja moraju biti kontrolirani te također mora se provjeriti istinitost računa u kojem je dobavljač obračunao naknadu za izvršenu uslugu.

U postupku kontrole treba provjeriti je li usluga stvarno izvršena i je li obračunata u izvršenom opsegu i u skladu s ugovorom, narudžbom, radnim nalogom ili drugim dokumentom. Osoba odgovorna za kontrolu istinitosti dokumenata, provjerava tu istinitost i svojim potpisom, odnosno izjavom, potvrđuje vjerodostojnost računa kao dokumenta za knjiženje.¹²

3.3. Troškovi amortizacije

Pojmom amortizacije označava se postupno trošenje dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine, pri čemu se utrošena vrijednost pojavljuje kao sastavni dio vrijednosti proizvedenih proizvoda ili pruženih usluga.¹³

Amortizacija izražava postepeno smanjenje vrijednosti dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine i postupnu nadoknadu utrošenog dijela vrijednosti te imovine kroz

¹¹H. Perčević: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, EKONOMSKI PREGLED, 57 (9-10) 647-667 (2006)

¹² Grupa autora, Računovodstvo trgovačkih društava, Op.cit.str., 263.

¹³K.Žager, B.Tušek, V.Vašiček,L.Žager, op. cit., str 221.

prodaju i naplatu prodanih proizvoda i usluga u čijoj vrijednosti je sadržan i trošak amortizacije.

Za amortizaciju, s ekonomskog stajališta, može se reći da je to trošak, odnosno rashod koji nastaje kao posljedica postupnog trošenja (iskorištavanja, iscrpljivanja) ekonomskih koristi sadržanih u imovini koja se amortizira.¹⁴

Amortizacija se računa na temelju vijeka trajanja pojedinog sredstva, a osnovica joj je nabavna vrijednost ili druga vrijednost koja zamjenjuje nabavnu vrijednost u obliku revalorizirane vrijednost. Dakle, amortizacija je nenovčani trošak, jer u godini nastanka tj. iskazivanja, ne uzrokuje odljeve novca, kao primjerice, trošak plaća. trošak usluga i sl.

Prema općoj definiciji koje je sadržana u točki 4. Međunarodnog računovodstvenog standarda 4 – Amortizacija, imovina koja se amortizira čini imovina:

- Za koju se očekuje da će se koristiti duže od jednog obračunskog razdoblja,
- Koja ima ograničeni vijek upotrebe,
- Koju trgovačko društvo drži za uporabu u proizvodnji ili prodaji robe i pružanju usluga za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe.¹⁵

Korisni vijek trajanja dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine može se izraziti u dvije kategorije:

- u broju razdoblja u kojima se očekuje da će trgovačko društvo upotrebljavati imovinu koja se amortizira
- u broju proizvoda sličnih jedinica za koje se očekuje da će ih trgovačko društvo ostvariti upotrebom te imovine.

Korisni vijek trajanja dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine mjerilo je za utvrđivanje stope amortizacije.¹⁶

Postoje razne metode obračuna amortizacije a pod metodama amortizacije smatraju se matematičko-računovodstvena rješenja kojima se nastoji što točnije rasporediti amortizacijske iznose na obračunska razdoblja. Korištena metoda amortizacije treba odražavati okvir očekivanog trošenja budućih ekonomskih koristi imovine od strane

¹⁴ Grupa autora, Računovodstvo trgovačkih društava. Op.cit.str., 285

¹⁵Loc.cit

¹⁶*ibidem*,str.223.

poduzetnika. Metodu amortizacije primijenjenu za imovinu treba preispitivati najmanje jednom na kraju svake poslovne godine i, ako postoji značajna promjena očekivanog trošenja imovine, treba ju promijeniti kako bi se u računovodstvu prikazivalo realno stanje.

Takvu promjenu treba iskazati kao promjenu u računovodstvenim procjenama u skladu s HSFI 3 – računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške. Postoje različite metode amortizacije koje se mogu upotrebljavati za sustavno raspoređivanje amortizirajućeg iznosa imovine tijekom njezina vijeka upotrebe. Osnovna podjela metoda amortizacije dijeli se na vremensku metodu i metodu obračuna prema učinku. "Vremenski sustav obračuna amortizacije zasniva se na predviđenom vijeku korištenja imovine. Polazna je pretpostavka da je trošenje imovine zavisno od proteka vremena. Zavisno od intenziteta trošenja imovine tijekom cijelog korisnog vijeka trajanja u okviru vremenskog sustava obračuna amortizacije razvile su se tri osnovne skupine vremenskih metoda amortizacije: linearna, degresivna i progresivna."¹⁷

Metoda obračuna amortizacije prema učinku temelji se na obračunu amortizacije ovisno o iskorištenju imovine. Procjenjuje se ukupna količina učinaka koja će biti proizvedena u vijeku trajanja imovine, zatim se utvrđuje iznos amortizacije koji se odnosi na jedinicu učinaka, tako da se stavlja u odnos vrijednost imovine s predviđenom količinom učinaka.

Ova metoda primjenjiva je, u pravilu, za imovinu kraćeg vijeka i za imovinu čiji su učinci lako mjerljivi.¹⁸ Na kraju svake godine ili prilikom određenih promjena pravi se konačni obračun amortizacije.

Konačni obračun amortizacije sadrži:

- vrstu imovine,
- osnovicu za obračun amortizacije,
- stopu amortizacije,
- izračun amortizacijskog iznosa.

¹⁷Grupa autora, Računovodstvo III.izdanje,HZRFD,Zagreb,2010.str.246.

¹⁸*ibidem*, str. 224

Primjena različitih metoda amortizacije, na kraju godine daje različite iznose amortizacije, no na kraju korisnog vijeka trajanja sredstava, ukupni iznos amortizacije će se izjednačiti, bez obzira na primijenjenu metodu obračuna amortizacije. Razlika između obračunatog troška amortizacije primijenjen različitim metodama naočitiji u prvim i zadnjim godinama upotrebe sredstava.

3.4. Troškovi plaća zaposlenika

Plaća je novčana protuvrijednost izvršenog rada.¹⁹ Plaća zaposlenika svakog poduzeća određuje se na temelju zakonskih propisa i internih akata samog poduzeća. Troškovi plaća zaposlenika u računu dobiti i gubitka iskazuju se podijeljeni u dvije kategorije:

- Nadnice i plaće,
- Troškovi poreza, mirovinskog i socijalnog osiguranja i sl.

Obveze poslodavca za isplatu plaća i naknada radnika određuju se :

- Zakonom o radu,
- Kolektivnim ugovorima koji obvezuju poslodavca,
- Pravilnik o radu koji su obvezni donijeti poslodavci koji zapošljavaju više od 20 radnika,
- Ugovorom o radu koji su pri zasnivanju radnog odnosa zaključili radnik i poslodavac.

Na temelju toga, za svaki mjesec za svakog i sve radnike obračunava se bruto iznos obveza za plaću sa svim dodacima i naknada u tom razdoblju.

“Pod nazivom nadnice i plaće iskazuje se neto veličina, dok na stavci poreza, mirovinskog i socijalnog osiguranja iskazuju se iznosi poreza i doprinosa iz nadnica i plaća i na nadnice i plaće.”²⁰

¹⁹ Zakon o radu, Narodne novine, br. 127/2017.

²⁰ Grupa autora, op.cit., str 419

Neto plaća je bruto plaća umanjena za poreze, prireze i doprinose, te su sastavni oblik obveza radnika ali i prisutan model isplate neto plaće radniku te na taj način poslodavac istovremeno pri isplati plaće plaća poreze i doprinose u ime radnika.

Sa stajališta poduzeća potrebno je znati ukupan iznos bruto plaća i naknada te doprinosa na plaće za sve radnike, a sa stajališta radnika potrebno je znati strukturu plaće i naknada iz plaća radnika zasebno.

Na osnovu navedenog, plaće se knjiže u :

- Glavnu knjigu na temelju zbirnih podataka iz platne liste
- Analitičkom knjigovodstvu plaća i za svakog radnika se vodi zasebni analitički konto sa svim podacima po mjesecima.²¹

Tablica 2. Shema obračuna plaće za jednog radnika za jedan mjesec

Red.br.	OPIS	DJELATNIK A
1.	Bruto plaća	9.000,00 kn
	Mirovinsko 1.stup (15,0%)	1.350,00 kn
	Mirovinsko 2.stup (5,0%)	450,00 kn
2.	Dohodak	7.200,00 kn
	Osobni odbitak (faktor 1)	3.800,00 kn
3.	Porezna osnovica	3.400,00 kn
	Porez po stopi 24%	816,00 kn
	Porez po stopi 36%	0
4.	Porez ukupno	816,00 kn
5.	Prirez 12%	97,92 kn
6.	Ukupno porez i prirez	913,92 kn
7.	Neto plaća	6.286,08 kn
	Bruto plaća	9.000,00 kn
	Doprinosi za zdravstveno (15,0%)	1.350,00 kn
	Doprinosi za slučaj ozljede (5%)	450,00 kn
	Doprinos za zapošljavanje (1,7%)	153,00 kn
	Ukupni trošak za poslodavca	10.548,00 kn

Izvor : izrada autora prema www.rrif.hr/kalkulator_placa.html (18.06.2018.)

²¹K.Žager, B.Tušek, V.Vašiček,L.Žager, op. cit., str 217.

U tablici br.2 prikazana je shema obračuna plaća za jedan mjesec sa svim zakonskim i poreznim stopama. Ovaj obračun sastavlja se na temelju podataka iz analitičkog knjigovodstva plaća te se unose svi potrebni podaci za obračun plaće pojedinca u određenom mjesecu. Iz tablice možemo vidjeti da neto plaća, koju dobiva radnik, iznosi 6.286,08 kn, dok poslodavac za tog istog radnika mora izdvojiti 10.548,00 kn. Ovaj nepovoljni omjer između troška i neto plaće je zbog progresivnosti oporezivanja te je znatno povoljniji kod većih plaća nego kod manjih.

3.5. Naknade troškova zaposlenicima

U ove troškove uključene su dnevnice, troškovi službenih putovanja, troškovi prijevoza na posao i s posla, troškovi usavršavanja te svi drugi troškovi koji su nastali u vezi sa sadašnjim i budućim radom.

Troškovi rada vrlo često sudjeluju u troškovima poslovanja u značajnoj mjeri i sve više im se posvećuje pažnja. Porast ovih troškova rezultat je bonusa koji radnici dobivaju na plaću.

Osim gore navedenih naknada, postoje određeni bonusi koji poslodavci daju svojim radnicima kako bi ih dodatno motivirali za rad, znajući da im o tome ovisi rast i razvoj poduzeća. To su npr. božićnice, nagrade za određene godine staža, bonusi za ostvarene dobre rezultate i sl.

No, poslodavci svakako moraju voditi računa o zakonskim okvirima, tj. Zakonu o radu i Kolektivnim ugovorima koji se sklapaju između poslodavca i sindikata koji zastupaju radničke interese.

Prilikom obračuna i isplata navedenih naknada te njihovoj evidenciji, potrebno je voditi računa o poreznim propisima, jer je za svaku vrstu naknada i nagrada određena visina iznosa do kojeg su to neoporezivi primici osobama kojima se isplaćuju, što je određeno Odredbama Zakona o porezu na dohodak i Pravilnikom o porezu na dohodak.

3.6. Ostali troškovi

Ostali troškovi nalaze se na kontima iz skupine 44 – Naknade troškova radnika i izdaci za ostala materijalna prava (osim 443, 445, 446 i 447) i 446 – Ostali troškovi poslovanja te 48 – Financijski troškovi uključeni u troškove proizvoda.²²

Dokumenti za knjiženje ovakve vrste troškova su računi dobavljača koji se prije knjiženja svakako mora provjeriti u računovodstvu, a kontrolira ih osoba koja je ovlaštena za kontrolu ulaznih računa, u pravilu je to osoba iz računovodstva.

Prilikom kontrole računa potrebno je utvrditi da li je fakturirana usluga uistinu i izvršena, je li u skladu s ugovorom, narudžbom, radnim nalogom ili nekim drugim dokumentom. Taj kontrolni postupak, koji prethodi knjiženju i plaćanju, zove se likvidatura.

Prema RRiF-ovom kontnom planu troškovi usluga dijele se na deset glavnih skupina, a svaka od tih skupina dijeli se još na podskupine. Glavne skupine troškova usluga čine:

- 410 Prijevozne usluge,
- 411 Poštanske i telekomunikacijske usluge,
- 412 Troškovi vanjskih usluga pri doradi i oplemenjivanju dobara,
- 413 Troškovi servisnih usluga i održavanja,
- 414 Troškovi zakupa i leasinga,
- 415 Troškovi promidžbe, sponzorstava i sajмова,
- 416 Troškovi intelektualnih i drugih usluga,
- 417 Troškovi komunalnih usluga,
- 418 Troškovi usluga posredovanja,
- 419 Ostali vanjski troškovi.²³

Postoje tri moguće situacije koje uvjetuju knjiženja na kontima troškova usluga:

- a) usluga je obavljena i primljen je račun dobavljača,
- b) usluga je obavljena i napravljen je obračun, ali račun od dobavljača još nije primljen
- c) usluga je plaćena unaprijed za buduća obračunska razdoblja.

²² <http://rif.hr/e-izdanje/rif-12-2014/assets/basic-html/page20.html> (20.06.2018.)

²³ RRiF-ov kontni plan za poduzetnike, <http://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRiF-RP2017-XXI.pdf> (15.7.2018.)

Kod troškova usluga radi se o uslugama koje su odrađene te je u isto vrijeme isporučen i račun za njih od strane dobavljača. No, u nekim slučajevima može doći i do vremenskog odstupanja između obavljene usluge, primljenog računa i provedenog plaćanja.

4. SPECIFIČNOSTI PRAĆENJA TROŠKOVA U RAZLIČITIM DJELATNOSTIMA

Računovodstveni sustav svakog poduzeća ovisi o primarnoj djelatnosti samog poduzeća. Poslovni procesi u uslužnim i trgovačkim sustavima i poslovni procesi proizvodne djelatnosti značajno se razlikuju te to utječe i na razliku u računovodstvenom evidentiranju navedenih djelatnosti.

“Trgovačka poduzeća kupuju trgovačku robu radi daljnje prodaje, dok proizvodna poduzeća kupuju inpute (rad, materijal i energiju) i njihovim svrsishodnim trošenjem stvaraju outpute (učinke) namijenjeni prodaji.”²⁴

Nakon što nastanu određeni iznosi troškova koji se odnose na određena vremenska razdoblja i iskazani su na kontima razreda 4 za trgovačko društvo kao cjelinu te na analitičkim kontima prema mjestima troškova ovisno o potreba trgovačkog društva, daljnji tok evidencije i rasporeda troškova određen je vrstama djelatnosti koju obavlja trgovačko društvo.

4.1. Raspored troškova kod poslovnih subjekata koji obavljaju uslužne djelatnosti i djelatnosti trgovine

Trgovina je gospodarska djelatnost kupnje i prodaje robe i/ili pružanja usluga u trgovini u svrhu ostvarivanja dobiti ili drugog gospodarskog učinka, a obavlja se kao trgovina na veliko i kao trgovina na malo.²⁵

²⁴K.Žager, B.Tušek, V.Vašiček, L.Žager, op. cit., str 208.

²⁵<https://www.zakon.hr/z/175/Zakon-o-trgovini>

U računovodstvenom smislu, poslovni subjekti koji obavljaju trgovačku djelatnost, vezano za poslovanje, imaju određene specifičnosti u usporedbi s proizvodnim subjektima, a ta specifičnost proizlazi iz poslovne djelatnosti trgovačkih subjekata. Najbitnija razlika je u odvijanju poslovnog procesa, odnosno u tome što u trgovačkim subjektima nema procesa proizvodnje pa je poslovni proces kraći i jednostavniji.

Na temelju toga, trgovački poslovni subjekti troškove poslovanja nadoknađuju iz ostvarene razlike u cijeni odnosno u razlici između prodajne cijene i troška nabave te robe. Troškovi prema prirodnim vrstama evidentiraju se prema računima dobavljača za različite obavljene usluge, dok trošak amortizacije i trošak plaća nastaje zbog korištenja imovine i ljudskog rada u poslovnom procesu.²⁶

4.2. Raspored troškova kod poslovnih subjekata koji se bave proizvodnjom

Proizvodnja se definira kao proces kojim se inputi (materijal, sirovina rad) pretvaraju u outpute (proizvode) namijenjeni prodaji.²⁷

Ovisno o tehnološkim procesima, organizacije proizvodnje i količine proizvedenih proizvoda razlikujemo tri osnovna tipa:

- pojedinačni način proizvodnje;
- serijska proizvodnja;
- masovna proizvodnja.

Navedene vrste proizvodnje utječu na metodologiju planiranja, evidentiranja, obračuna i nadzora troškova tako da se razlikuju dva tradicionalna sustava obračuna troškova:

- sustav obračuna troškova po radnim nalogima
- sustav obračuna troškova po procesima

U oba sustava obračuna troškova nastali troškovi se prvo evidentiraju po prirodnim vrstama troškova, zatim se iskazuju po mjestu troškova da bi se konačno preslagivanjem troškova s mjesta troškova rasporedili na nositelje troškova.²⁸

²⁶Grupa autora, op.cit., str 427.

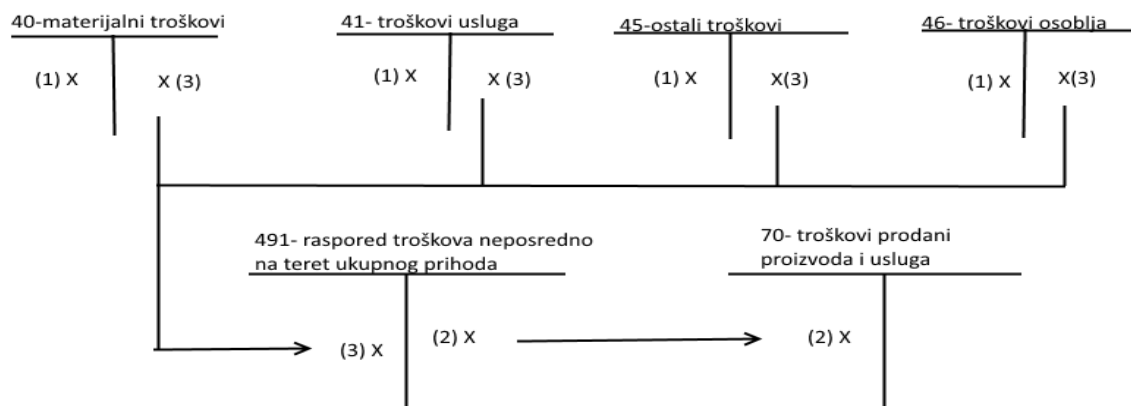
²⁷K.Žager, B.Tušek, V.Vašiček,L.Žagerop. cit., str. 211.

²⁸K.Žager, B.Tušek, V.Vašiček,L.Žager, op. cit., str 212

4.3. Prijenos troškova

Nakon iskazivanja troškova po prirodnim vrstama provodi se prijenos troškova koji je različit kod poslovnih subjekata koji obavljaju djelatnosti trgovine, uslužnih djelatnosti od onih subjekata koji obavljaju proizvođačku djelatnost, a razlika je u načinu prijenosa troškova poslovanja. Dakle, razlika je u načinu tj. u vremenu nadoknađivanja iz ukupnog prihoda, troškova koji su iskazana kao troškovi poslovanja određenog obračunskog razdoblja.²⁹

Slika 1. Prijenos troškova kod poslovnih subjekata koji obavljaju uslužne djelatnosti i djelatnosti trgovine



Izvor: izrada autora prema: Grupa autora, Računovodstvo trgovačkih društava, HZRFD, Zagreb, 2001., str.388

Slika broj pokazuje redoslijed knjiženja i odnos razreda 4 i skupine konta 70. Na kraju svakog obračunskog razdoblja na skupini konta 70 iskazuju se rashodi u visini ukupnog iznosa nastalih troškova iskazanih u razredu 4.

Prijenos tih troškova iz razreda 4 preko konta 491 označen je brojem 2., a brojem 3. označeno je knjiženje zaključivanja konta troškova 4, koji se provodi na kraju svake poslovne godine. Vezano za knjiženja kod obavljanja uslužnih djelatnosti primjenjuje se isti postupak prijenosa troškova kao i kod subjekta koji obavlja trgovačku djelatnost.

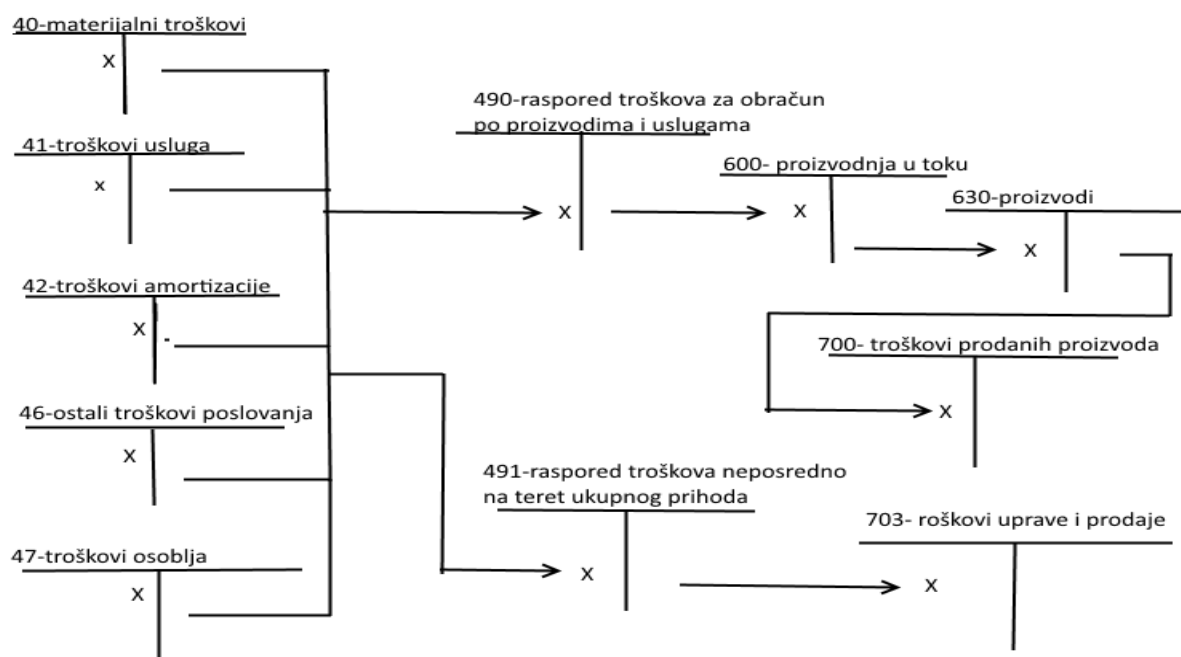
Prethodni opisani prijenos troškova za određeno obračunsko razdoblje nije moguće primijeniti za trgovačka društva koja se bave proizvodnjom. U proizvodnim trgovačkim

²⁹ Grupa autora, op.cit., str 426.

društvima iznosi nastalih troškova ne mogu se izravno prenijeti u rashode na skupine konta 70.

Proces proizvodnje određenog proizvoda u određenom obračunskom razdoblju je nositelj troškova, na kraju razdoblja odnosno poslovne godine, troškovi ukupne proizvodnje raspoređuju se na nedovršene proizvode (proizvodnja u tijeku) na kraju razdoblja i na gotove proizvode proizvedene tijekom razdoblja, što je prikazano na slici broj 2.

Slika 2. Prijenos troškova kod poslovnih subjekata koji se bave proizvodnjom



Izvor : izrada autora prema: Grupa autora, Računovodstvo trgovačkih društava, HZRFD, Zagreb, 2001., str.394

Na slici broj 2. vidimo da se prijenos troškova u proizvodnom poduzeću obavlja preko konta 490-Raspored troškova za obračun proizvoda te se zbroj tih troškova prenosi na dugovnu stranu konta 600. S potražne strane konta 600, dovršeni proizvodi se prenose na dugovnu stranu konta 630- zalihe gotovih proizvoda.

Uslijed prodaje gotovih proizvoda, s potražne strane konta 600- Zaliha gotovih proizvoda evidentiraju se na dugovnu stranu konta 700- Rashodi prodanih proizvoda. Kod konta 491- Raspored troškova neposredno na teret ukupnih prihoda knjiže se troškovi na teret ukupnih prihoda na dugovnoj strani konta 70-Rashodi razdoblja.

5. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA U PODUZEĆU EURO RATAN d.o.o.

5.1. Općenito o poduzeću i o poslovanju poduzeća Euro Ratan d.o.o.

Tvrtka Euro Ratan d.o.o. 25.05.2010. godine registrirana je kao mikro poduzeće sa sjedištem u Puli te kao prva hrvatska tvornica ručno pletenog namještaja od umjetnog ratana pod brand imenom Rattan Relax.

Cilj tvrtke je težiti funkcionalnosti i kvaliteti proizvoda te pružanje usluga opremanja objekata privatne i javne namjene, te na taj način ostvariti viziju tvrtke- širenje na konkurentno Europsko tržište.³⁰

Pozitivni poslovni rezultat poduzeće Euro Ratan d.o.o. ostvaruje uzastopno još od 2014. godine kada im je neto dobit iznosila 203.800 kuna, do 2016.godine kada je neto dobit iznosila 249.700 kuna, što govori o tome da poduzeće Euro Ratan d.o.o., unatoč tome što je relativno mlado poduzeće ostvaruje dobre i pozitivne rezultate poslovanja.

Ukupni prihodi navedenog poduzeća u 2016. godine iznosili su 1.804.400 kuna, najvećim dijelom ti prihodi nastali su od poslovnih prihoda točnije od prihoda od prodaje, dok su ukupni rashodi u 2016. godini, iznosili 1.492.300 kuna. Najveći dio tih rashoda su poslovni rashodi, većim dijelom materijalni troškovi i troškovi osoblja.

5.2. Računovodstveno praćenje troškova po prirodnim vrstama poduzeća Euro Ratan d.o.o.

Kao što je već i prethodno istaknuto, troškovi koji nastaju u nekom poslovnom subjektu moguće je klasificirati na više načina, ovisno o tome kakve su informacije potrebne za poslovno odlučivanje.

Troškovi poduzeća Euro Ratan d.o.o. klasificirani su po prirodnim vrstama gdje se ubrajaju materijalni troškovi, troškovi usluga, troškovi amortizacije, troškovi

³⁰ <http://www.euroratan.com/o-nama/> (18.06.2018.)

rezerviranja i ostali troškovi. Računovodstveno praćenje troškova prema ovoj podjeli, veliki značaj daje troškovima koji su potrebni za kontinuirano obavljanje proizvodnje, troškova osoblja i amortizacije.

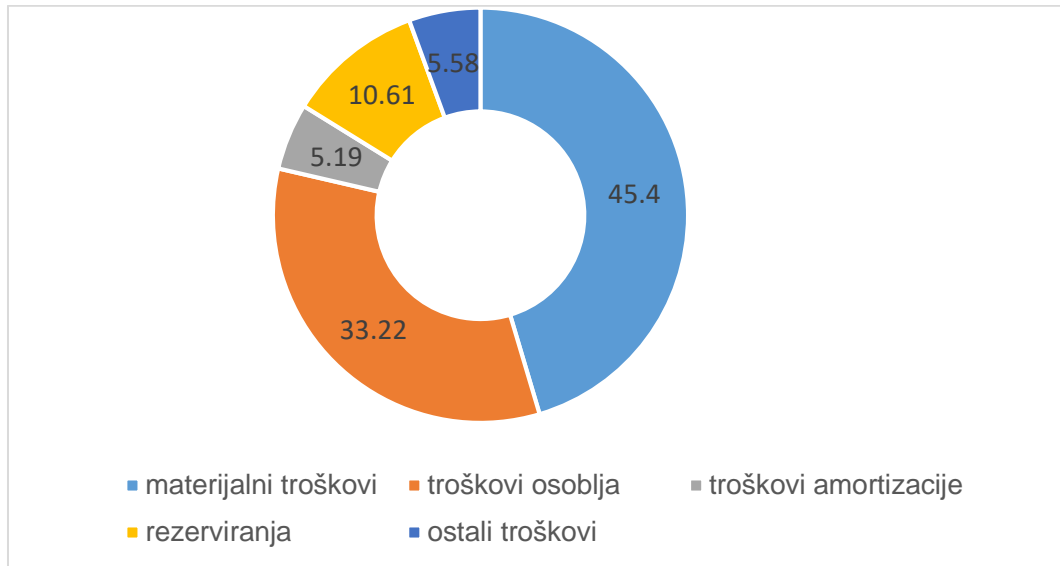
Tablica 3. Prirodne vrste troškova u poduzeću Euro Ratan d.o.o. u 2016.godini

Vrsta troška	Iznos	Udio
Materijalni troškovi	370.200,00kn	45,40%
Troškovi osoblja	270.900,00kn	33,22%
Troškovi amortizacije	42.300,00kn	5,19%
Rezerviranja	86.500,00kn	10,61%
Ostali troškovi	45.500,00kn	5,58%
UKUPNO	845.400,00kn	100%

Izvor : izrada autora prema financijskom izvješću računa dobiti i gubitka u prilogu

U 2016.godini u poduzeću Euro Ratan d.o.o., najveći dio troškova čine materijalni troškovi koji iznose 370 200kuna sa udjelom 45,40% u ukupnim troškovima, a najmanjim dijelom sudjeluju troškovi amortizacije sa udjelom od 5,19%. Kako bi se jasnije vidjeli udjeli pojedinih troškova u ukupnim troškovima poduzeća, troškovi iz tablice br. 3 prikazani su na grafikonu 1.

Grafikon 1. Udio pojedinih vrsta troškova u ukupnim troškovima poduzeća Euro Ratan d.o.o. u 2016.godini.



Izvor. Izrada autora prema tablici br. 2

5.2.1. Materijalni troškovi

Materijalnu imovinu poduzeća Euro Ratan d.o.o. obuhvaćaju sredstva koje poduzeće koristi pri isporuci roba i usluga te u administrativne svrhe čiji je procijenjeni vijek upotrebe duži od godine dana.

Ova imovina početno se priznaje po trošku nabave koji obuhvaća neto kupovnu cijenu i sve druge ovisne troškove do stavljanja sredstva u upotrebu. Nakon početnog priznavanja dugotrajna imovina se mjeri po trošku nabave umanjenom za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja sukladno HSFI-u 6.

Poduzeće Euro Ratan d.o.o. bavi se proizvodnjom namještaja od prirodnog vlaknaratana, prema tome materijalne troškove u poduzeću najvećim dijelom čine troškovi sirovina i materijala, koji u 2016.godini iznose sveukupno 370 200 kuna.

U poduzeću materijalni troškovi razvrstani su u tri podskupine :

- Troškovi sirovina i materijala
- Troškovi prodane robe
- Ostali vanjski troškovi

Prema financijskom izvješću poduzeća u tablici br. 4 prikazani su iznosi za prethodno navedene vrste materijalnih troškova.

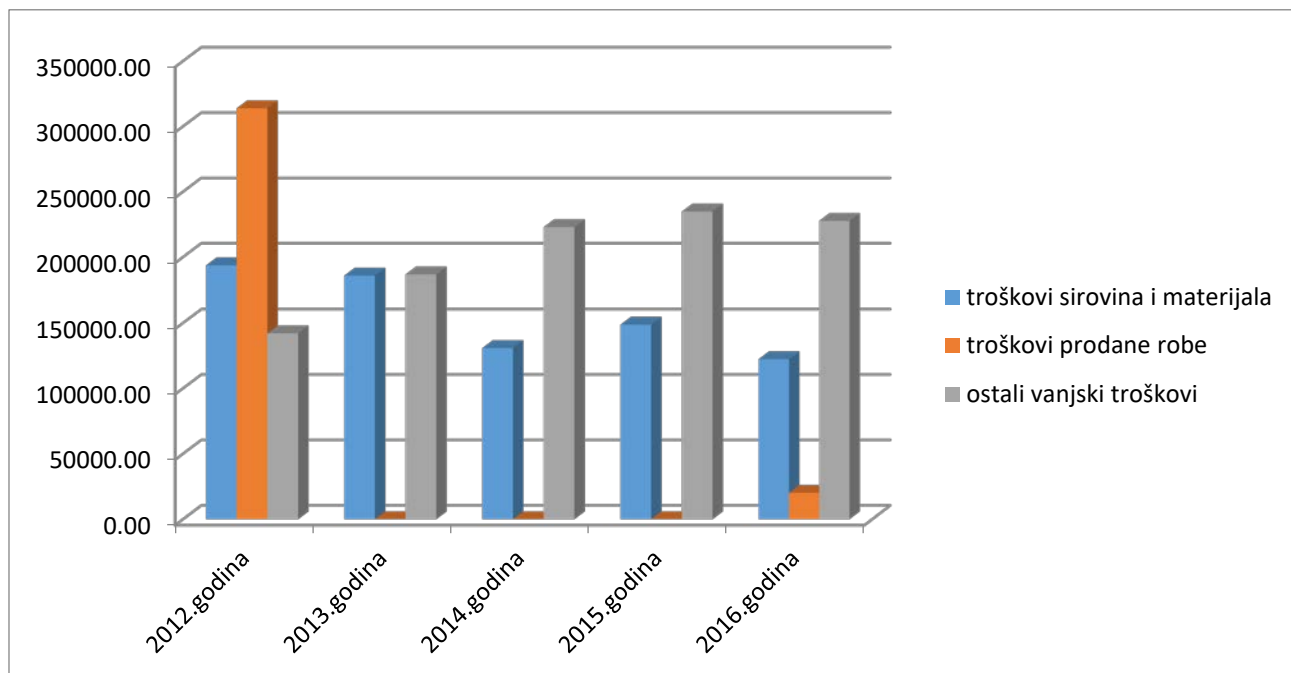
Tablica br. 4. Materijalni troškovi poduzeća Euro Ratana d.o.o. u razdoblju od 2012. do 2016.godine.

OPIS	Vrijednost materijalnih troškova po godinama				
	2012.g	2013.g	2014.g	2015.g	2016.g
Troškovi sirovine i materijala	193.600	185.700	130.800	148.700	122.300
Troškovi prodane robe	313.900	0	0	0	20.200
Ostali vanjski troškovi	142.100	186.700	222.900	234.800	227.700
UKUPNO	649.500	372.500	353.600	383.500	370.200

Izvor : izrada autora prema financijskom izvješću u prilogu

Kada usporedimo materijalne troškove u razdoblju od 2012.godine i 2016.godine možemo uočiti da je došlo do ukupnog smanjenja vrijednosti materijalnih troškova od 43%. Ostali vanjski troškovi imaju najviši udio u ukupnim materijalnim troškovima, te su u odnosu na 2012.godinu povećali se za 62% što je prikazano i u grafikonu broj 2.

Grafikon 2. Prikaz kretanja materijalnih troškova od 2012. do 2016.godine za poduzeće Euro Ratan d.o.o.



Izvor: izrada autora prema financijskom izvješću računa dobiti i gubitka u prilogu

Na poziciji vanjskih troškova prikazani su troškovi prijevoznih usluga, poštanskih i telekomunikacijskih usluga, trošak vanjskih dorada, trošak servisnih usluga i održavanja, trošak zakupa i leasinga, troškovi promidžbe, sajmovi i sponzorstava, trošak intelektualnih i drugih usluga, trošak komunalnih usluga, trošak usluga posredovanja i druge slične usluge.

5.2.2. Troškovi plaća zaposlenika

Troškovi osoblja su vrsta troškova koji se pojavljuju u svakom poduzeću, a odnose se na isplaćene neto plaće i nadnice, troškove poreza i doprinosa iz plaća te doprinose na plaće. U 2016.godini za neto plaće i nadnice zaposlenika, poduzeće Euro Ratan d.o.o., isplatilo je 178 100 kn što čini 65,74% ukupnih troškova osoblja.

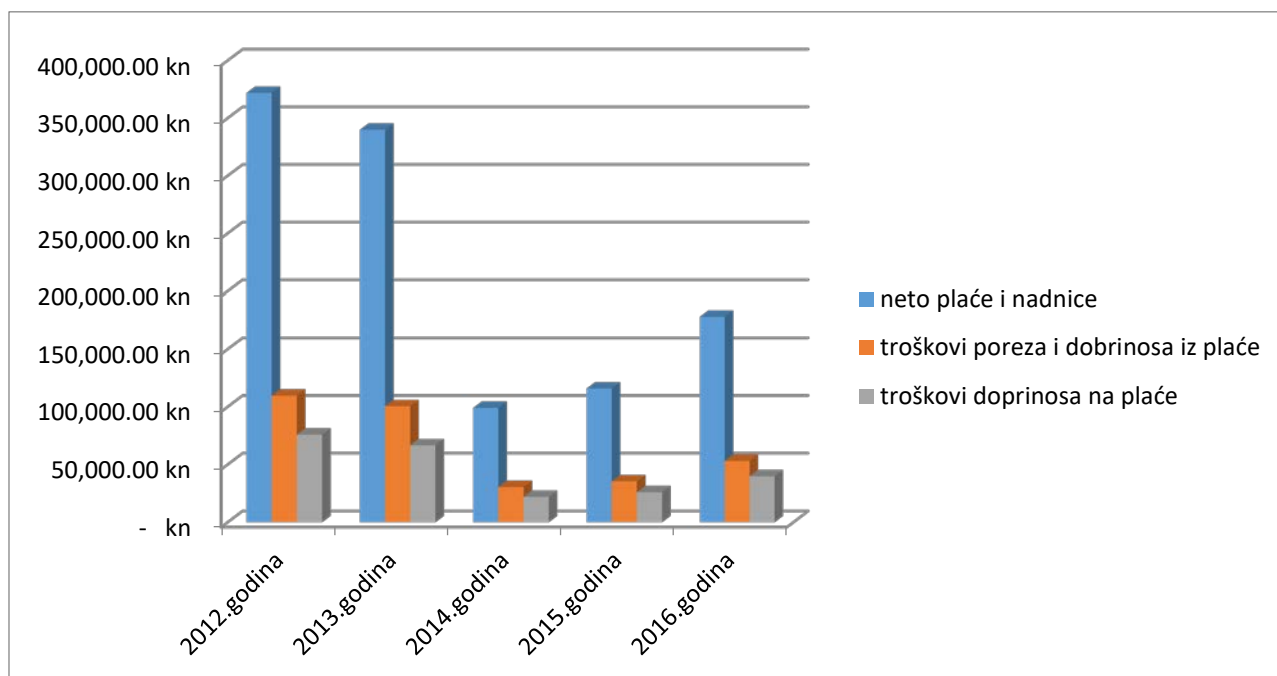
Tablica 5. Troškovi osoblja u razdoblju od 2012.godine do 2016.godine.

Opis	Iznos troškova osoblja po godinama				
	2012.g.	2013.g.	2014.g.	2015.g.	2016.g.
Neto plaće i nadnice	371.900	339.900	99.100	115.800	178.100
Troškovi poreza i doprinosa iz plaće	109.700	100.500	30.500	35.400	53.100
Doprinos na plaće	75.900	66.600	22.000	26.000	39.800
UKUPNO	557.500	506.900	151.600	177.300	270.900

Izvor : izrada autora prema financijskom izvješću u prilogu

Iz tablice broj 5 možemo vidjeti kako su ukupni troškovi osoblja iznosili 270.900 kuna, uspoređujući ih sa ukupnim troškovima osoblja u 2012.godini koji su iznosili 557500 kuna, primjetan je pad ukupnih troškova osoblja za 51,4%, trend kretanja troškova prikazan je na grafikonu broj 3.

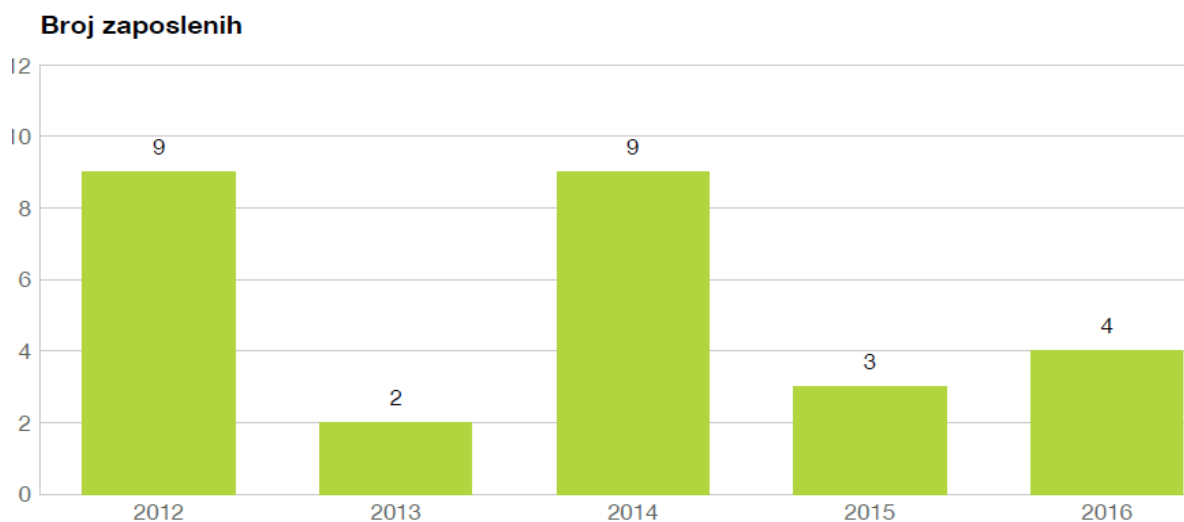
Grafikon 3. Prikaz troškova osoblja u razdoblju od 2012. do 2016.godine za poduzeće Euro Ratan d.o.o.



Izvor: izrada autora prema financijskom izvješću računa dobiti i gubitka u prilogu

Iz grafikona broj 3 vidi se da su u 2012.godini najveće nadnice i plaće te davanja u tom razdoblju a samim time i ukupni troškovi osoblja, te da se iz godine u godinu smanjuju, a najmanji su bili u 2014.godini kada su neto plaće i nadnice iznosile 99 100 kuna.

Slika 3. Prikaz broja zaposlenih u poduzeću Euro Ratan d.o.o.



Izvor: bonitetno izvješće za poduzeće Euro Ratan d.o.o. www.poslovni.hr

Sa slike broj 3 možemo vidjeti kako je u 2012.godini poduzeće Euro Ratan d.o.o. zapošljavalo 9 radnika, te su u tom razdoblju troškovi osoblja bili najveći što možemo vidjeti i iz prethodnog grafa broj 3. Najmanji broj radnika poduzeće je imalo u 2013.godini kada je zapošljavalo samo 2 radnika, no to se nije odrazilo u troškovima osoblja jer je razlika između 2012.godine i 2013.godine svega 8%. U 2014.godini poduzeće je zapošljavalo isti broj ranika kao i 2012.godini, no u 2014.godini troškovi osoblja su bili znatno niži i to za više od 70%, neto plaće su također bile manje za više od 70% što se može vidjeti iz tablice broj 5.

5.2.3. Troškovi amortizacije

Obračun amortizacije rađen je u skladu s računovodstvenim politikama poduzeća i odlukama uprave. Amortizacija dugotrajne imovine obračunava se primjenom linearne metode u procijenjenom vijeku upotrebe svakog pojedinog sredstva primjenom stopa navedenih u tablici broj 6.

Tablica 6. Stope obračuna prema linearnoj metodi amortizacije primijenjene u poduzeću Euro Ratan d.o.o.

OPIS	Amortizacijska stopa
Građevinski objekti	5%
Brodovi veći od 1000BRT	5%
Osobni automobil	20%
Osnovno stado	20%
Oprema	25%
Dostavna vozila	25%
Mehanička oprema	25%
Računalna oprema	50%
Telekomunikacijska oprema	50%
Software	50%
Ostala nespomenuta imovina	10%

Izvor : izrada autora prema bilješkama uz financijska izvještaje 2016.g za poduzeće Euro Ratan d.o.o

Naknadni izdaci uključuju se u knjigovodstvenu vrijednost imovine ili se prema potrebi priznaju kao zasebna imovina samo ako će društvo imati buduće ekonomske koristi od imovine te ako se trošak nabave može pouzdano mjeriti. Svi ostali troškovi investicijskog i tekućeg održavanja terete račun dobitka i gubitka u razdoblju u kojem su nastali. Dobici ili gubici od prestanka priznavanja dugotrajne materijalne imovine (prodaja, rashodovanje i sl.) utvrđuju se kao razlika ostvarene prodajne cijene i knjigovodstvene vrijednosti i uključuju se u stavku poslovni prihodi odnosno poslovni rashodi u računu dobiti u gubitka.³¹

Tablica 7. Godišnja vrijednost amortizacije u razdoblju od 2012. do 2016.godine

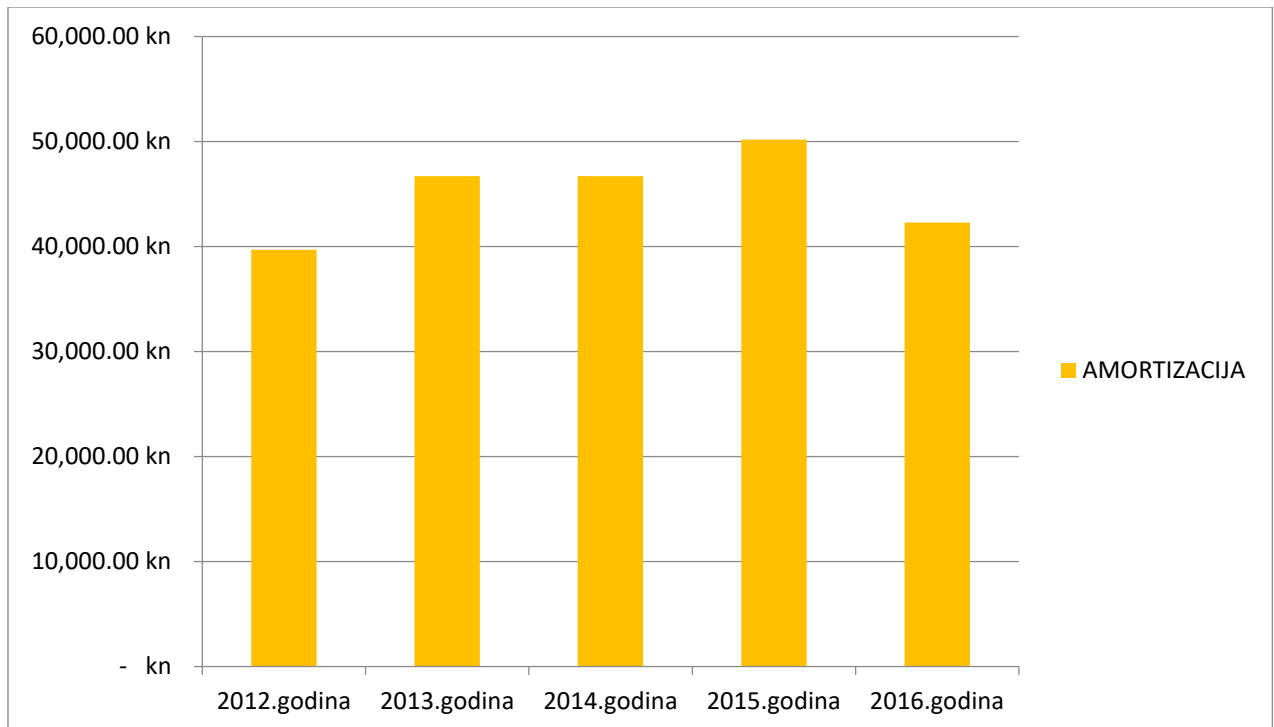
Opis	Godina				
	2012.g.	2013.g.	2014.g.	2015.g.	2016.g.
Amortizacija	39.700	46.700	76.700	50.200	42.300

Izvor: izrada autora prema financijskim izvještajima u prilogu

³¹ Bilješke uz financijske izvještaje 2016.godina za poduzeće Euro Ratan d.o.o.

Iz tablice broj 7 vidi se kako je vrijednost amortizacije oscilirala kroz godine. Najniža vrijednost amortizacije bila je u 2012.godini te se do 2014. godine povećala za više od 50% kada je iznosila 76.700 kuna, te se njezina vrijednost do 2016.godine opet smanjila za oko 40%, navedene promjene jasnije se vide u grafikonu broj 4.

Grafikon 4. Prikaz amortizacije za poduzeće Euro Ratan d.o.o. u razdoblju od 2012. do 2016.godine



Izvor : izrada autora prema financijskom izvješću računa dobiti i gubitka u prilogu

Smanjenje vrijednosti amortizacije u 2016.godini na 42.300 kuna povezano je sa smanjenjem vrijednosti materijalne imovine.

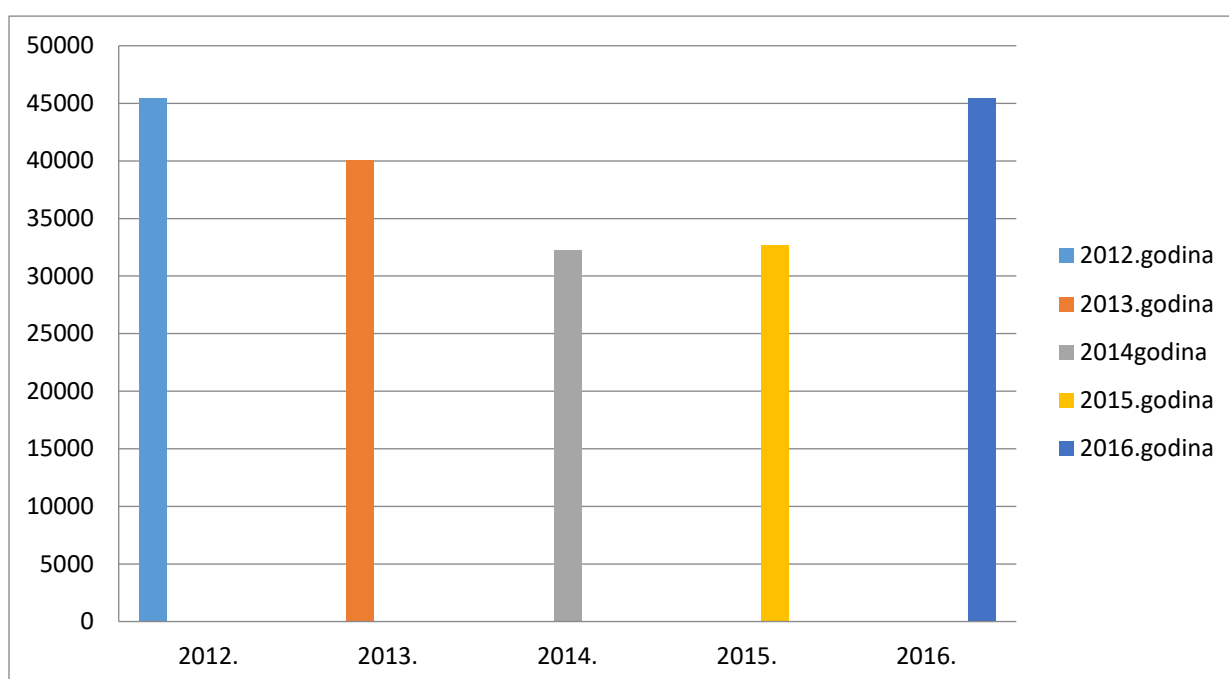
Specifikacija troška amortizacije za poduzeće Euro Ratan d.o.o. nije bila na raspolaganju, te je trošak amortizacije iskazan na sintetičkom kontu iako ga se prema kontom planu može razrađivati na pet glavnih skupina analitičkih konta.

5.2.4. Ostali troškovi

Ostale troškove čine premije osiguranja, bankarske usluge i troškovi platnog prometa, zdravstvene usluge, troškovi prava korištenja, troškovi članarina, troškovi poreza koji ne ovise o dobitku i ostali nematerijalni troškovi poslovanja.³²

Promatrajući ostale troškove poduzeća u razdoblju od 2012. do 2016.godine možemo uočiti da su se ostali troškovi poduzeća u 2016.g. povećali za skoro 72% u odnosu na 2014.godinu što je prikazano i u slijedećem grafikonu.

Grafikon 5. Prikaz ostalih troškova za poduzeće Euro Ratan d.o.o. u razdoblju 2012. do 2016.godine



Izvor: izrada autora prema financijskom izvješću računa dobiti i gubitka u prilogu

Drugi naziv za ovu vrstu troškova su troškovi usluga, što podrazumijeva da je ova vrsta troškova povezana sa troškovima koji su uzrokovani korištenjem usluga drugih subjekata. Ostali troškovi poduzeća Euro Ratan d.o.o. u 2016.godini iznosili su 45.500 kn što obuhvaća udio od 5,58% ukupnih troškova poduzeća.

³²Bilješke uz financijske izvještaje 2016.godina za poduzeće Euro Ratan d.o.o.

6. ZAKLJUČAK

Sva proizvodna poduzeća imaju isti cilj, proizvesti proizvod po što nižoj cijeni i po mogućnosti taj isti proizvod prodati po što višoj cijeni što u konačnici rezultira većom dobiti. Ovisno o opsegu i vrsti proizvodnje, potrebno je odrediti koliko je za pojedini proizvod utrošeno materijala, a to će se učiniti primjenom različitih vrsta kalkulacija.

Da bi se ostvario pozitivan financijski rezultat na kraju određenog obračunskog razdoblja potrebno je pravilno rukovoditi troškovima poduzeća. Između raznih klasifikacija troškova najviše se ističe klasifikacija troškova prema prirodnim vrstama odnosno prema mjestu njihova stvarnog nastanka. Podjela troškova prema prirodnim vrstama podrazumijeva materijalne troškove, troškove osoblja, troškove amortizacija i ostale vanjske troškove.

Računovodstvo ima zadatak pratiti, obračunavati i raspoređivati elemente troška koji su sastavni dio proizvodnje određenog proizvoda. Također, računovodstvo mora osigurati i praćenje nastanka troškova, njihovu kalkulaciju po nositeljima te vršiti kontrolu i analizu u odnosu na planiranu proizvodnju. Temeljem gore rečenog, pravilnim planiranjem i praćenjem nastanka troškova moguće je povećati ekonomičnost proizvodnje. Na primjeru poduzeća Euro Ratan d.o.o. u ovom završnom radu prikazano je računovodstveno praćenje troškova, te je izvršena analiza troškova provedena prema najčešće korištenoj klasifikaciji troškova prema prirodnim vrstama.

U empirijskom dijelu rada troškovi su praćeni u razdoblju od 2012. godine do 2016.godine. Najveći dio poslovnih rashoda odnosno troškova u poduzeću čine materijalni troškovi sa 45,40% udjela, a najmanji udio čini amortizacija 5,19% i ostali troškovi 5,60%. Poduzeće Euro Ratan u 2012. godini zapošljavalo je 9 radnika te je ta brojka oscilirala kroz godine, pa je tako u 2016.godini poduzeće imalo 4 radnika.

Poduzeće Euro Ratan d.o.o. perspektivno je mlado poduzeće koje je spremno širiti svoje poslovanje i ostvaruje pozitivne rezultate, te na taj način pozicioniraju svoje poslovanje na međunarodnom tržištu, što su i sami naveli kao svoju misiju i cilj poduzeća.

7. LITERATURA

1. Grupa autora, Računovodstvo III. izmijenjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2010.
2. Grupa autora, Računovodstvo trgovačkih društava, HZRFD, Zagreb, 2001.
3. Ralph S. Polimeni, Sheila A. Handy, James A. Cashin, Troškovno računovodstvo, Faber & Zgombić d.o.o., Zagreb, 1999.
4. Tominac Broz S., Dragija M., Hladika M., Mićin M., Upravljačko računovodstvo-studija slučajeva, HZRFD, Zagreb, 2015.
5. Dragija M., Mićin M., Hladika M., Broz Tominac S., Upravljačko računovodstvo-studija slučajeva, HZRFD, Zagreb, 2015.
6. Žager, B.Tušek, V.Vašiček,L.Žager, Osnove računovodstva,HZRFD, Zagreb, 2007.
7. Grupa autora, Računovodstvo III.izdanje,HZRFD,Zagreb,2010.

Internetski izvori :

1. <https://www.zakon.hr/z/175/Zakon-o-trgovini>
2. <http://www.euroratan.com/o-nama/>
3. <http://www.poslovni.hr>
4. <http://rif.hr/e-izdanje/rif-12-2014/assets/basic-html/page20.html>
5. <http://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2017-XXI.pdf>

Popis slika :

- Slika 1. Prijenos troškova kod poslovnih subjekata koji obavljaju uslužne djelatnosti i trgovine.....18
- Slika 2. Prijenos troškova kod poslovnih subjekata koji se bave proizvodnjom19
- Slika 3. Prikaz broja zaposlenih u poduzeću Euro Ratan d.o.o. 26

Popis tablica:

1. Tablica 1. Podjela troškova.....5
2. Tablica 2. Shema obračuna plaće za jednog radnika za jedan mjesec 13
3. Tablica 3. Prirodne vrste troškova u poduzeću Euro Ratan d.o.o. u 2016.godini..... 21
4. Tablica 4. Materijalni troškovi Euro Ratana d.o.o. u 2016.godini..... 23

5. Tablica 5. Troškovi osoblja u razdoblju od 2012. do 2016.godine.....	25
6. Tablica 6. Stope obračuna amortizacije prema linearnoj metodi.....	27
7. Tablica 7. Amortizacija u razdoblju od 2012. do 2016.godine.....	27

Popis grafikona:

1. Grafikon 1. Udio pojedinih vrsta troškova u ukupnim troškovima poduzeća Euro Ratan d.o.o. u 2016.godini.....	22
2. Grafikon 2. Prikaz materijalnih troškova od 2012.g do 2016.g. za Euro Ratan d.o.o.....	24
3. Grafikon 3. Prikaz troškova osoblja u razdoblju od 2012. do 2016.godine za poduzeće Euro Ratan d.o.o.....	25
4. Grafikon 4. Prikaz amortizacije za poduzeće Euro Ratan d.o.o. u razdoblju od 2012. do 2016.godine.....	28
5. Grafikon 5. Prikaz ostalih troškova za poduzeće Euro Ratan d.o.o. u razdoblju 2012. do 2016.godine.....	29

PRILOG: Račun dobiti i gubitka poduzeća Euro Ratan d.o.o. za razdoblje 2012-2016. godine.

Račun dobiti i gubitka					
GODINA	2012	2013	2014	2015	2016
I. POSLOVNI PRIHODI (u kn)	1.555.800	974.700	1.023.900	990.400	1.801.800
* Prihodi od prodaje (u kn)	1.555.800	974.700	1.023.400	990.400	1.801.800
1. Prihodi od prodaje s poduzetnicima unutar grupe (u kn)	-	-	-	-	0
2. Prihodi od prodaje (izvan grupe) (u kn)	-	-	-	-	1.801.800
* Ostali poslovni prihodi (u kn)	0	0	500	0	0
3. Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga (u kn)	-	-	-	-	0
4. Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe (u kn)	-	-	-	-	0
5. Ostali poslovni prihodi (izvan grupe) (u kn)	-	-	-	-	0
II. POSLOVNI RASHODI (u kn)	1.275.800	1.040.700	760.800	730.500	1.473.100
1. Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda (u kn)	-136.100	-33.600	176.300	86.900	617.200
2. Materijalni troškovi (u kn)	649.500	372.500	353.600	383.500	370.200
a) Troškovi sirovina i materijala (u kn)	193.600	185.700	130.800	148.700	122.300
b) Troškovi prodane robe (u kn)	313.900	0	0	0	20.200
c) Ostali vanjski troškovi (u kn)	142.100	186.700	222.900	234.800	227.700
3. Troškovi osoblja (u kn)	557.500	506.900	151.600	177.300	270.900
a) Neto plaće i nadnice (u kn)	371.900	339.900	99.100	115.800	178.100
b) Troškovi poreza i doprinosa iz plaća (u kn)	109.700	100.500	30.500	35.400	53.100
c) Doprinosi na plaće (u kn)	75.900	66.600	22.000	26.000	39.800
4. Amortizacija (u kn)	39.700	46.700	46.700	50.200	42.300
5. Ostali troškovi (u kn)	45.400	40.100	32.300	32.700	45.500
6. Vrijednosna usklađenja (u kn)	0	0	0	0	0
a) dugotrajne imovine osim financijske imovine (u kn)	0	0	0	0	0
b) kratkotrajne imovine osim financijske imovine (u kn)	0	0	0	0	0
7. Rezerviranja (u kn)	0	0	0	0	86.500
a) Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze (u kn)	-	-	-	-	0
b) Rezerviranja za porezne obveze (u kn)	-	-	-	-	0
c) Rezerviranja za započete sudske sporove (u kn)	-	-	-	-	0
d) Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava (u kn)	-	-	-	-	0
e) Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima (u kn)	-	-	-	-	86.500
f) Druga rezerviranja (u kn)	-	-	-	-	0

8. Ostali poslovni rashodi (u kn)	119.700	108.200	300	0	40.500
III. FINANCIJSKI PRIHODI (u kn)	13.200	2.100	400	1.300	2.600
* Kamate, tečajne razlike, dividende i slični prihodi iz odnosa s povezanim (u kn)	0	0	0	0	0
1. Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe (u kn)	-	-	-	-	0
2. Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim i (u kn)	-	-	-	-	0
3. Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova poduzetni (u kn)	0	0	0	0	0
4. Ostali prihodi s osnove kamata iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe (u kn)	-	-	-	-	0
5. Tečajne razlike i ostali financijski prihodi iz odnosa s poduzetnicima u (u kn)	-	-	-	-	0
* Kamate, tečajne razlike, dividende, slični prihodi iz odnosa s nepovezani (u kn)	13.200	2.100	400	1.300	2.600
6. Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova (u kn)	-	-	-	-	0
7. Ostali prihodi s osnove kamata (u kn)	-	-	-	-	0
8. Tečajne razlike i ostali financijski prihodi (u kn)	-	-	-	-	2.600
9. Nerealizirani dobici (prihodi) od financijske imovine (u kn)	0	0	0	0	0
10. Ostali financijski prihodi (u kn)	0	0	0	0	0
IV. FINANCIJSKI RASHODI (u kn)	56.500	55.600	38.300	27.100	19.100
* Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi s povezanim poduzetnicima (u kn)	0	0	0	0	0
1. Rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe (u kn)	-	-	-	-	0
2. Tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe (u kn)	-	-	-	-	0
* Kamate, tečajne razlike i drugi rashodi iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima (u kn)	56.500	55.600	38.300	27.100	19.100
3. Rashodi s osnove kamata i slični rashodi (u kn)	-	-	-	-	15.200
4. Tečajne razlike i drugi rashodi (u kn)	-	-	-	-	3.900
5. Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine (u kn)	0	0	0	0	0
* Ostali financijski rashodi (u kn)	0	0	0	0	0
6. Vrijednosna usklađenja financijske imovine (neto) (u kn)	-	-	-	-	0
7. Ostali financijski rashodi (u kn)	-	-	-	-	0
* UDIO U DOBITI OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA (u kn)	0	0	0	0	0
V. UDIO U DOBITI OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM (u kn)	-	-	-	-	0
VI. UDIO U DOBITI OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA (u kn)	-	-	-	-	0

* UDIO U GUBITKU OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA (u kn)	0	0	0	0	0
VII. UDIO U GUBITKU OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM (u kn)	-	-	-	-	0
VIII. UDIO U GUBITKU OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA (u kn)	-	-	-	-	0
IX. UKUPNI PRIHODI (u kn)	1.569.00 0	976.800	1.024.300	991.700	1.804.400
X. UKUPNI RASHODI (u kn)	1.332.20 0	1.096.30 0	799.100	757.600	1.492.300
XI. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA (u kn)	236.800	-119.500	225.100	234.000	312.100
1. Dobit prije oporezivanja (u kn)	236.800	0	225.100	234.000	312.100
2. Gubitak prije oporezivanja (u kn)	0	119.500	0	0	0
XII. POREZ NA DOBIT (u kn)	7.000	0	21.300	46.800	62.400
XIII. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (u kn)	229.800	-119.500	203.800	187.200	249.700
1. Dobit razdoblja (u kn)	229.800	0	203.800	187.200	249.700
2. Gubitak razdoblja (u kn)	0	119.500	0	0	0
PREKINUTO POSLOVANJE					
XIV. DOBIT ILI GUBITAK PREKINUTOG POSLOVANJA PRIJE OPOREZIVANJA (u kn)	-	-	-	-	0
1. Dobit prekinutog poslovanja prije oporezivanja (u kn)	-	-	-	-	0
2. Gubitak prekinutog poslovanja prije oporezivanja (u kn)	-	-	-	-	0
XV. POREZ NA DOBIT PREKINUTOG POSLOVANJA (u kn)	-	-	-	-	0
1. Dobit prekinutog poslovanja za razdoblje (u kn)	-	-	-	-	0
2. Gubitak prekinutog poslovanja za razdoblje (u kn)	-	-	-	-	0
UKUPNO POSLOVANJE					
XVI. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA (u kn)	-	-	-	-	0
1. Dobit prije oporezivanja (u kn)	-	-	-	-	0
2. Gubitak prije oporezivanja (u kn)	-	-	-	-	0
XVII. POREZ NA DOBIT (u kn)	-	-	-	-	0
XVIII. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (u kn)	-	-	-	-	0
1. Dobit razdoblja (u kn)	-	-	-	-	0
2. Gubitak razdoblja (u kn)	-	-	-	-	0
DODATAK RDG-u					
XIX. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (u kn)	0	0	0	0	0
1. Pripisana imateljima kapitala matice (u kn)	0	0	0	0	0
2. Pripisana manjinskom (nekontrolirajućem) interesu (u kn)	0	0	0	0	0
IZVJEŠTAJ O OSTALOJ SVEOBUHVAATNOJ DOBITI					
I. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (u kn)	229.800	-119.500	203.800	187.200	0

II. OSTALA SVEOBUH VATNA DOBIT/GUBITAK PRIJE POREZA (u kn)	0	0	0	0	0
1. Tečajne razlike iz preračuna inozemnog poslovanja (u kn)	0	0	0	0	0
2. Promjene revalorizacijskih rezervi dugotrajne materijalne i nematerijalne i (u kn)	0	0	0	0	0
3. Dobit ili gubitak s osnove naknadnog vrednovanja financijske imovine raspol (u kn)	0	0	0	0	0
4. Dobit ili gubitak s osnove učinkovite zaštite novčanih tokova (u kn)	0	0	0	0	0
5. Dobit ili gubitak s osnove učinkovite zaštite neto ulaganja u inozemstvu (u kn)	0	0	0	0	0
6. Udio u ostaloj sveobuhvatnoj dobiti/gubitku društava povezanih sudjelujućim (u kn)	0	0	0	0	0
7. Aktuarski dobici/gubici po planovima definiranih primanja (u kn)	0	0	0	0	0
8. Ostale nevlasničke promjene kapitala (u kn)	-	-	-	-	0
III. POREZ NA OSTALU SVEOBUH VATNU DOBIT RAZDOBLJA (u kn)	0	0	0	0	0
IV. NETO OSTALA SVEOBUH VATNA DOBIT ILI GUBITAK (u kn)	0	0	0	0	0
V. SVEOBUH VATNA DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (u kn)	229.800	-119.500	203.800	187.200	0
DODATAK Izvještaju o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti					
VI. SVEOBUH VATNA DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (u kn)	0	0	0	0	0
1. Pripisana imateljima kapitala matice (u kn)	0	0	0	0	0
2. Pripisana manjinskom (nekontrolirajućem) interesu (u kn)	0	0	0	0	0