

PRIMJENA ANALIZE PROFITABILNOSTI NA PRIMJERU PUTNIČKE AGENCIJE

Madunić, Ana

Master's thesis / Diplomski rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:017767>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-13**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

DIPLOMSKI RAD

**PRIMJENA ANALIZE PROFITABILNOSTI
NA PRIMJERU PUTNIČKE AGENCIJE**

Mentorica:

Doc. dr. sc. Ivana Dropulić

Studentica:

Ana Madunić

broj indeksa: 2171708

Split, rujan, 2019.

SADRŽAJ:

1. UVOD	1
1.1 Problem istraživanja	1
1.2. Predmet istraživanja	1
1.3. Istraživačka pitanja.....	2
1.4. Ciljevi istraživanja	2
1.5. Metode istraživanja.....	3
1.6. Doprinos istraživanja.....	4
1.7. Struktura diplomskog rada	5
2. OPĆI POJMOVI PRIHODA I RASHODA	6
2.1. Pojmovno određivanje prihoda.....	6
2.1.1. Odnos učinaka i prihoda.....	8
2.1.2. Odnos primitaka, učinaka i prihoda	10
2.2. Pojmovno određivanje rashoda	10
2.2.1. Odnos troškova i rashoda	11
2.2.2. Utrošci	15
2.2.3. Izdaci	16
2.3. Analiza profitabilnosti	17
3. PODJELE TROŠKOVA ZNAČAJNE ZA UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA.....	19
3.1. Podjela troškova prema prirodnim svojstvima	20
3.2. Podjela troškova prema njihovoj ulozi u bilanci.....	20
3.3. Podjela troškova prema mjestima i nositeljima	21
3.4. Troškovi u odnosu na promjene razine aktivnosti.....	25
3.5. Troškovi s gledišta njihove usporedbe i predviđanja	27
3.6. Troškovi prema mogućnosti kontrole	28
3.7. Troškovi prema kalkulativnom obuhvatu	29
3.8. Troškovi s gledišta specifičnih menadžerskih odluka	30
4. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA	33
4.1. Pojmovno određenje upravljanja troškovima	33
4.2. Sustavi obračuna troškova	34
4.2.1. Tradicionalni model upravljanja troškovima	35

4.2.2. Strateško upravljanje troškovima (Suvremeni sustavi upravljanja troškovima)....	36
4.2.1.1. Obračun troškova prema aktivnostima – ABC metoda.....	37
4.2.2.2. Obračun ciljanih troškova	39
4.2.2.3. Metoda trošak-plus	40
4.2.2.4. Obračun troškova životnog ciklusa proizvoda	41
4.2.2.5. Obračun troškova kvalitete.....	41
4.2.2.6. Obračun troškova okoliša.....	42
4.2.2.7. Model bilance postignuća.....	43
5.PRIMJENA ANALIZE PROFITABILNOSTI AUTOMOBILA NA PRIMJERU PUTNIČKE AGENCIJE.....	45
5.1. Opći podaci o putničkoj agenciji.....	45
5.2. Analiza profitabilnosti na primjeru putničke agencije.....	46
5.3. Rezultati istraživanja	63
6.ZAKLJUČAK.....	69
LITERATURA:	71
SAŽETAK.....	74
SUMMARY.....	75
POPIS TABLICA, SLIKA I GRAFIKONA.....	76

1. UVOD

1.1 Problem istraživanja

Dugoročno ostvarivanje profita zasigurno je jedan od prioriternih ciljeva svakog poduzeća. Svaki vlasnik kapitala ima za cilj da mu nakon podmirenja svih troškova i obveza ostane što veći novčani iznos, odnosno profit.

Budući da je u današnjem, hiperkonkurentnom gospodarstvu sve teže povećavati prihode, ističe se važnost upravljanja troškovima. Upravo je upravljanje troškovima jedna od najbitnijih metoda povećanja profitabilnosti poslovnog subjekta. Ovdje je ključno za naglasiti da se pod upravljanjem troškovima ne podrazumijeva nužno smanjivanje troškova ili njihova apsolutna redukcija, već se želi postići maksimalna dugoročna korist od učinjenog troška.

Profitabilnost predstavlja sposobnost poslovnog subjekta, odnosno vlasnika kapitala, da ostvari što veći financijski rezultat uz što manje troškove. Odlika uspješnih poduzeća je upravo ta što im je poslovanje profitabilno, odnosno što ostvaruju maksimalni financijski rezultat u odnosu na angažirana sredstva.

U današnje vrijeme, kada je konkurencija velika i tržište zasićeno, od velike važnosti je analiza profitabilnosti proizvoda/usluga. Ona izvještava i analizira prihode od proizvoda/usluga i troškove koji se odnose na određene proizvode/usluge. Analiza razlike u prihodima i troškovima može osigurati značajne informacije o tome zašto postoje razlike u profitabilnosti pojedinih kupaca/proizvoda/usluga, te se pomoću njih može utvrditi koji kupci znatno doprinose profitabilnosti organizacije.

1.2. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja diplomskog rada jest analiza profitabilnosti usluge iznajmljivanja i davanja u zakup automobila na primjeru putničke agencije.

U dogovoru sa direktorom i računovođom poduzeća odabrat će se deset automobila različitih cjenovnih rangova i kategorija nad kojima će se provesti analiza profitabilnosti. Istraživanje će započeti prikupljanjem potrebnih podataka kako bi se mogla izraditi projekcija prihoda i troškova za svaki pojedini automobil.

Budući da nije jednak broj ostvarenih dana iznajmljivanja za svaki automobil, niti je jednaka cijena iznajmljivanja svakog automobila, razlikovat će se i njihovi prihodi. Jednako vrijedi i za troškove; svaki automobil veže na sebe različite iznose kako direktnih, tako i indirektnih troškova. Na temelju prikupljenih računovodstvenih informacija tablično će se prikazati svi direktni troškovi koji se mogu izravno povezati uz svaki pojedini automobil, dok će se indirektni troškovi raspodijeliti automobilima primjenom adekvatne metode raspoređivanja troškova.

1.3. Istraživačka pitanja

U skladu sa problemom i predmetom istraživanja, u empirijskom dijelu rada odgovorit će se na sljedeća istraživačka pitanja:

1. Kolike prihode i troškove generiraju pojedini automobili te kakav neto rezultat ostvaruju?
2. Koji je od analiziranih automobila najprofitabilniji, a koji najmanje profitabilan?
3. Jesu li automobili koji generiraju najveće prihode ujedno i najprofitabilniji?
4. Jesu li putničkoj agenciji profitabilniji automobili nižih ili viših cjenovnih rangova?
5. Postoji li veza između broja ostvarenih dana najma automobila i ostvarenih neto rezultata?

1.4. Ciljevi istraživanja

Glavni cilj ovog diplomskog rada je na temelju preciznih računovodstvenih informacija izraditi projekciju prihoda i troškova koji se vežu za svaki pojedini automobil s ciljem utvrđivanja njihove profitabilnosti.

Budući da automobil sa najboljim karakteristikama tj. najvišeg cjenovnog ranga, ne mora nužno imati najveći prihod, niti automobil s najvećim prihodom mora nužno biti najprofitabilniji, ključno je proučiti svaki automobil pojedinačno kako bi se stvorila jasnija slika profitabilnosti usluge, a samim time i cjelokupne profitabilnosti poduzeća.

Dakle, cilj ovog rada jest odgovoriti na glavna istraživačka pitanja, odnosno utvrditi razlike u profitabilnosti analiziranih automobila, zaključiti koji su automobili profitabilniji, a koji

manje profitabilni, ispitati da li profitabilniji automobili nužno ostvaruju i veće prihode, te jesu li automobili viših cjenovnih rangova profitabilniji u odnosu na automobile nižih cjenovnih rangova.

1.5. Metode istraživanja

Znanstvena metoda je skup različitih postupaka ispitivanja i istraživanja kojima se tumače pojave ili svojstva kako bi se došlo do novih zaključaka. Osnovne značajke znanstvenih metoda jesu: objektivnost, pouzdanost, preciznost, sistematičnost i općenitost.

U svrhu izrade diplomskog rada koristiti će se sljedeće znanstvene metode:¹

1. **Metoda indukcije** je sistematska i dosljedna primjena induktivnog načina zaključivanja. Omogućuje da se na temelju pojedinačnih činjenica i saznanja dolazi do uopćavanja i formiranja zakonitosti, odnosno spoznaje novih činjenica i novih zakonitosti.
2. **Metoda dedukcije** je sistematska i dosljedna primjena deduktivnog načina zaključivanja. Omogućuje da se na temelju općih sudova, odnosno općih logičkih obilježja između pojmova, izvode pojedinačni sudovi, zaključci i tvrdnje, odnosno otkriju spoznaje ili dokažu nove činjenice, nove zakonitosti ili znanstvene istine.
3. **Metoda analize** je postupak znanstvenog istraživanja i objašnjenja stvarnosti putem raščlanjivanja složenih misaonih tvorevina (pojmovi, sudova i zaključaka) na njihove jednostavnije dijelove i elemente.
4. **Metoda sinteze** je postupak znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem spajanja, sastavljanja jednostavnih misaonih tvorevina u složene i složenijih u još složenije.

¹ Zelenika, R. (1998): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, str 160-184

5. **Metoda klasifikacije** se smatra najstarijom i najjednostavnijom znanstvenom metodom. Klasifikacija je sistematska i potpuna podjela općeg pojma na posebne, koje taj pojam obuhvaća.
6. **Metoda deskripcije** je postupak jednostavnog opisivanja ili ocrtavanja činjenica, procesa i predmeta u prirodi i društvu te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza, ali bez znanstvenog tumačenja i objašnjavanja.
7. **Metoda kompilacije** je postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstvenoistraživačkog rada, odnosno tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja. Kompilacija je najčešće pod udarom kritike. Međutim, može se vrlo korisno upotrijebiti u kombinaciji s drugim metodama u znanstvenoistraživačkom radu, tako da djelo nosi u što većoj mjeri osobni pečat autora kompilatora, koji će, uz osobni pristup pisanju znanstvenog ili stručnog djela korektno i na uobičajen način citirati sve ono što je od drugih preuzeo.
8. **Komparativna metoda** je postupak uspoređivanja istih ili srodnih činjenica, pojava, procesa i odnosa, odnosno utvrđivanja njihove sličnosti u ponašanju i intenzitetu i razlika među njima.

Za potrebe empirijskog dijela istraživanja obaviti će se razgovori sa direktorom i računovođom putničke agencije tijekom kojih će se prikupiti svi potrebni podaci za kvantitativnu i kvalitativnu analizu profitabilnosti odabranih automobila putničke agencije.

1.6. Doprinos istraživanja

Doprinos ovoga rada može se promatrati s dva aspekta.

Teorijski dio rada doprinjet će boljem razumijevanju samog pojma profitabilnosti tako što će se detaljno obrazložiti ključni pojmovi za njegovo razumijevanje: prihodi i troškovi.

U empirijskom dijelu diplomskog rada doprinos se temelji na izračunu profitabilnosti odabranih automobila putničke agencije. U ovom dijelu rada odgovorit će se na glavna

istraživačka pitanja te će se donijeti zaključak koji automobil je najprofitabilniji, a koji najmanje profitabilan; utvrditi će se je li najprofitabilniji automobil ujedno generira i najveće prihode te će se utvrditi jesu li su profitabilniji automobili viših ili nižih cjenovnih rangova. Analiza profitabilnosti automobila na primjeru putničke agencije doprinijeti će dotičnoj putničkoj agenciji, ali i svim ostalim potencijalnim ulagačima u automobile sa svrhom njihova iznajmljivanja, kako bi utvrdili u koje automobile se isplati ulagati, a u koje ne.

1.7. Struktura diplomskog rada

Diplomski rad će se sastojati od šest tematskih jedinica.

U prvom, uvodnom dijelu definirani su problem i predmet istraživanja. Zatim su postavljena istraživačka pitanja te je definiran cilj kao i doprinos istraživačkog rada. Također su navedene i znanstvene metode koje su se koristile prilikom istraživanja.

Drugi, treći i četvrti dio predstavljaju teorijsku osnovu diplomskog rada. U drugom dijelu će se definirati temeljne računovodstvene kategorije: prihodi i rashodi, pri čemu će se razgraničiti pojmovi primici i učinci od prihoda te troškovi, utrošci i izdaci od rashoda. Poznavanje termina prihoda i troškova olakšati će razumijevanje analize profitabilnosti. U trećem dijelu će se prikazati podjela troškova značajnih za njihovo upravljanje, dok će se u četvrtom dijelu definirati upravljanje troškovima, nakon čega će biti prikazane tradicionalne i suvremene metode obračuna troškova.

Peti dio predstavlja empirijsku osnovu diplomskog rada u kojoj će se provesti analiza profitabilnosti odabranih automobila na primjeru putničke agencije. Prvo će se iznijeti opći podaci o putničkoj agenciji s ciljem upoznavanja prirode i načina njenog poslovanja. Nakon navedenog, uslijedit će tablični prikaz prihoda i troškova za svaki pojedini automobil koji je odabran za potrebe ovog istraživanja kako bi se izračunala njihova profitabilnost. Na samom kraju istraživanja donijet će se zaključak o rezultatima profitabilnosti odabranih automobila.

U šestom, zaključnom dijelu iznijet će se kratki osvrt na cjelokupan rad te će se na temelju provedenog teorijskog i empirijskog istraživanja iznijeti sugestije i zaključci o profitabilnosti usluge/automobila promatrane putničke agencije.

2. OPĆI POJMOVI PRIHODA I RASHODA

2.1. Pojmovno određivanje prihoda

Prihodi predstavljaju jedan od elemenata mjerenja uspješnosti poslovanja.² U literaturi je najviše korištena definicija prihoda koja je sadržana u točki 70 – *Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja MRS-a 18 - Prihodi*. Prema toj definiciji prihodom se smatraju povećanja ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja koja proizlaze iz redovnih aktivnosti poduzetnika u obliku bruto priljeva ili povećanja imovine, ili pak smanjenja obveza, što ima za posljedicu povećanje glavnice. S druge strane, prihodima se ne smatraju ona povećanja glavnice koja su izravno povezana s uplatama od strane sudionika u glavnici (vlasnika).³

Prema tome, u strukturu prihoda ne spadaju iznosi naplaćeni na ime trećih korisnika (npr. porezi), niti bruto priljev novca, potraživanja i naknade ostvarene u zastupničkom odnosu.⁴ Naime, obzirom da se porezi naplaćuju u ime državnih organa te se njima i doznačuju, njihove gospodarske koristi pritiječu državi a ne poduzetniku, stoga oni poduzetniku ne predstavljaju prihode i ne utječu na povećanje njegove glavnice. Slično tome, u zastupničkom poduzetničkom odnosu, bruto priljevi, odnosno primici gospodarskih koristi, obuhvaćaju svote koje su naplaćene u ime naredbodavatelja (principala). Budući da te naplaćene svote ne rezultiraju povećanjem glavnice poduzetnika, one ne predstavljaju prihod poduzetnika. Umjesto toga, prihod je svota provizije.⁵

Prihodi se često jednostavnije definiraju i kao iznos novca ili novčanih ekvivalenata koji se potražuje ili je primljen za vrijednost isporučenih dobara i usluga. Prema tome, za priznavanje prihoda nije uvjet da je novac u tom trenutku primljen, već je dovoljno razumno očekivanje da će biti primljen. Međutim, ovoj definiciji je nužno nadodati da prihodi mogu nastati i od otpisa obveza, viškova na imovini, s osnove uporabe vlastitih proizvoda, robe i usluga i

² Gulin, D., Spajić, F., Spremić, I., Tadijančević, S., Vašiček, V., Žager, K., Žager, L. (2003): Računovodstvo, Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb, str. 382.

³ Deželjin, J., Gulin, D., Proklin, P., Spremić, I., Tadijančević, S., Žager, L. (1998): Financijsko računovodstvo (izabrane teme), Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata, Zagreb, str. 120.

⁴ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 54.

⁵ Deželjin, J., Gulin, D., Proklin, P., Spremić, I., Tadijančević, S., Žager, L. (1998): Financijsko računovodstvo (izabrane teme), Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata, Zagreb, str. 120.

slično, stoga ne moraju biti u svakom slučaju izravno povezani s primitkom novca i novčanih ekvivalenata.⁶

Dakle, pretpostavka za priznavanje prihoda je ta da se mogu izmjeriti u vrijeme prodaje ili pružanja usluga, te da se može realno očekivati njihova konačna naplata. Ako to realno nije moguće, tada priznavanje prihoda treba odgoditi.⁷ Ključni kriterij za određivanje trenutka u kojem treba priznati prihod od transakcije jest onaj kada je prodavač prenio na kupca značajni dio rizika i koristi vlasništva. Prihod se ne priznaje ako je prodavatelj zadržao znatan dio rizika vlasništva, ali se može priznati ako je zadržao samo minimalni dio rizika vlasništva (jamstva).⁸ U pravilu se prihodi od prodaje robe priznaju u razdoblju u kojem je roba isporučena kupcima, dok se prihodi od pružanja usluga priznaju u razdoblju u kojem su pružene usluge. Za mnoge događaje novac se prima u trenutku isporuke robe ili pružanja usluga, što je izvrstan dokaz da je prihod zarađen. Međutim, moguće je da se novac primi bilo ranije bilo kasnije od razdoblja u kojem se priznaje prihod.⁹

Prihodi uvijek predstavljaju ulazak novih vrijednosti (dobara) u poslovne procese, dok se samo prodajom tih dobara na tržištu stvara osnova za obračun i nastanak primitaka. Najveći dio prihoda nastaje iz osnovnog poslovnog procesa, odnosno iz procesa stvaranja učinaka, pa se taj dio prihoda može smatrati ciljnim prihodima. Ovisno o karakteru prihoda i njihovu obuhvaćanju u financijskom računovodstvu i eksternim financijskim izvještajima, prihodi se mogu sagledati kao: *prihodi poslovanja* i *prihodi financiranja*.¹⁰

Prihodi poslovanja nastaju iz osnovne djelatnosti poslovnog sustava, tržišnom valorizacijom ciljnih učinaka. Tu prvenstveno spadaju prihodi od prodaje proizvoda, usluga i robe. Osim ciljnih prihoda ostvarenih na tržištu, u prihode poslovanja spadaju i procijenjene vrijednosti proizvoda, robe i usluga utrošenih za vlastite potrebe. Budući da menadžer određene hijerarhijske razine može utjecati na poslovne prihode, oni se još nazivaju i ciljnim prihodima poslovanja.¹¹

⁶ Belak V. (2002): Osnove profesionalnog računovodstva, Veleučilište u Splitu, Split, str. 438.

⁷ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 54.

⁸ Ibidem, str. 53

⁹ Anthony, R. N., Reece, S. J. (2004): Računovodstvo – Financijsko i upravljačko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 46.

¹⁰ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 53.

¹¹ Ibidem

Prihodi financiranja ostvaruju se temeljem plasmana slobodnih financijskih sredstava na tržištu, a javljaju se u obliku pozitivnih kamata, pozitivnih tečajnih razlika, te prihoda ostvarenih od financijskih ulaganja u povezane poslovne sustave. Prihodi financiranja održavaju uspješnost vođenja financijske politike i mogu značajno utjecati na visinu ostvarenog rezultata poslovanja.¹²

2.1.1. Odnos učinaka i prihoda

Pod učincima se podrazumijevaju vrijednosti proizvoda i usluga koji su proizašli iz procesa proizvodnje i oni su kao rezultat proizvodnog procesa obuhvaćeni u internom obračunu poslovanja. Vrijednost učinka se utvrđuje primjenom odgovarajućeg metodološkog postupka u okviru internog obračuna, a učinak će postati prihod tek kada bude tržišno valoriziran.¹³ Valorizacija (lat. vrednovanje) predstavlja ekonomsko određivanje vrijednosti osnovnih i obrtnih sredstava koje se provodi s ciljem promjene kupovne snage novca.¹⁴ Odnos prihoda i učinaka prikazuje slika 1.

Pojmovno razgraničenje učinaka i prihoda potrebno je iz razloga što pojedini učinak ne mora nužno biti i prihod, kao što ne mora svaki prihod biti povezan s prodajom učinka. Naime, učinci koji nisu prodani na tržištu, već odloženi u zalihe, nemaju karakter prihoda. Dakle, učinci će biti istovjetni s prihodima samo u onom dijelu koji se odnosi na proizvedene, pružene i tržišno valorizirane učinke koji rezultiraju odgovarajućim primicima ili vjerojatno ostvarenim primicima.¹⁵

Razlike između prihoda i učinaka javljaju se najprije zbog različite dinamike stvaranja učinaka i njihove valorizacije na tržištu. Tako se ciljni prihodi mogu poistovjetiti s vrijednošću prodanih učinaka proizvedenih u prethodnim obračunskim razdobljima (smanjenje zaliha učinaka), uvećano za vrijednost učinaka proizvedenih i prodanih unutar istoga obračunskog razdoblja. Razlika u visini iskazanih prihoda i učinaka javlja se također i zbog nastanka takozvanih neutralnih prihoda, tj. prihoda koji nisu nastali u skladu sa svrhom i ciljem proizvodnje i prodaje tih učinaka. Tu ponajprije spadaju viškovi pojedinih pozicija

¹² Ibidem, str. 53-54.

¹³ Peršić, M., Janković, S. (2006): Menadžersko računovodstvo hotela, HZRFD, Zagreb, str. 87.

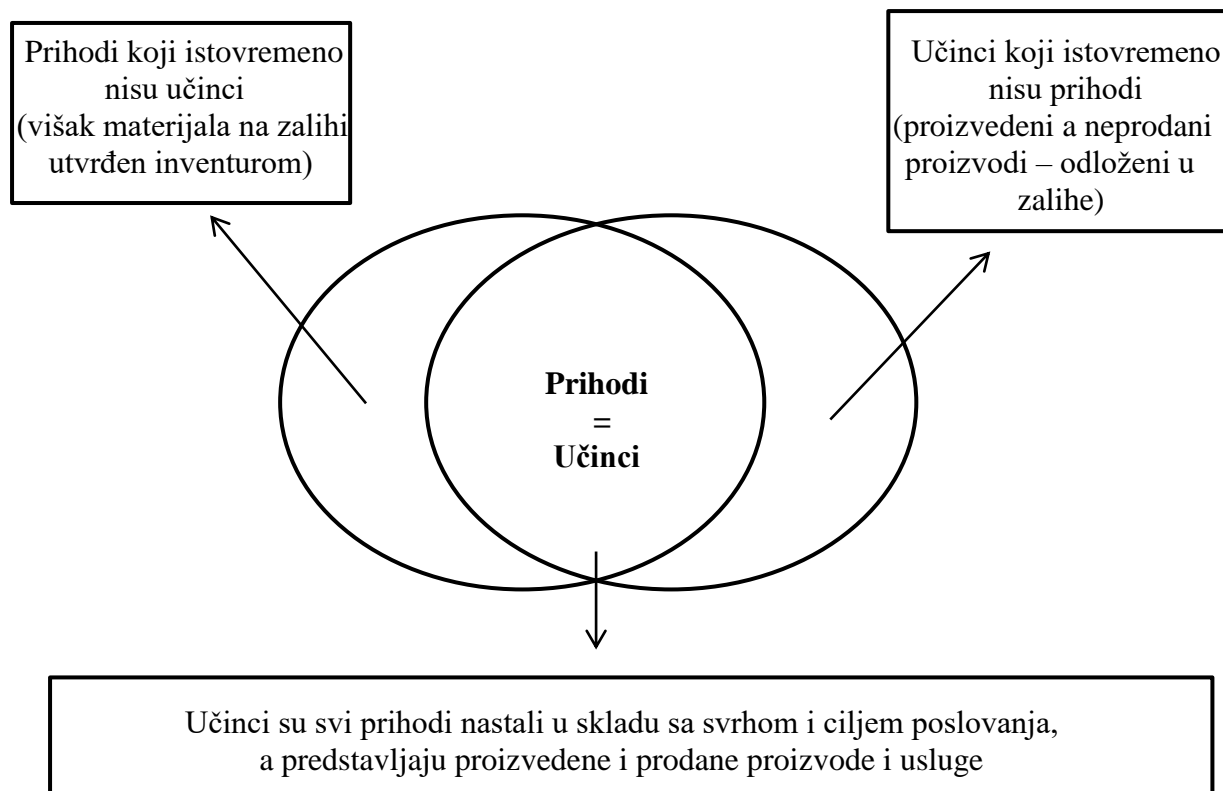
¹⁴ Hrvatski leksikon -definicija; Internet; raspoloživo na: <https://www.hrleksikon.info/definicija/valorizacija.html> (1.9.2019.)

¹⁵ Peršić, M., Janković, S. (2006): Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 87.

tekućih sredstava, neki prihodi financiranja te naknadno naplaćena potraživanja iz ranijih razdoblja. U tom dijelu su prihodi veći od učinaka što ukazuje na je **učinak uži pojam od pojma prihoda**.¹⁶

Ipak, u određenim okolnostima, **učinak se može pojaviti i kao širi pojam**. Naime, vrijednost učinaka će premašiti vrijednost ciljnih prihoda u dijelu učinaka koji nisu prodani na tržištu u tekućem razdoblju. Ti se učinci odlažu u zalihe i predstavljat će prihod budućih razdoblja pri čemu će vrijednost učinaka odloženih u zalihe ovisiti o metodi vrednovanja, dok će visina budućih prihoda ovisiti o mogućnosti da se ti učinci što brže prodaju na tržištu po vrijednosti većoj od vrijednosti zaliha.¹⁷

PRIHODI I UČINCI



Slika 1. Odnos prihoda i učinaka u računovodstvu

Izvor:Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 55.

¹⁶ Ibidem, str. 88.

¹⁷ Ibidem

2.1.2. Odnos primitaka, učinaka i prihoda

Primici predstavljaju ulaske novca u poslovne procese te se prema karakteru naplate mogu pojaviti kao primici u gotovini ili kao obračunski primici. Najvećim dijelom nastaju zbog prodaje učinaka, ali mogu nastati i neovisno o tome. Naime, primici su samo jednim dijelom povezani s učincima, kad se materijalni ili nematerijalni oblik učinka valorizira na tržištu i pretvara u oblik novčanih primitaka. Učinci koji pak nisu prodani na tržištu, već su odloženi u zalihe, ne poprimaju karakter primitaka u tom obračunskom razdoblju. S druge strane, javljaju se i primici koji ne nastaju prilikom stvaranja učinaka. To su, npr., primljene akontacije na ime budućeg plasmana učinaka, naplaćene zakupnine, kamate i provizije koje nisu u vezi sa stvaranjem učinaka.¹⁸

Razgraničenje prihoda i primitaka temelji se na obračunskom (prihodi) i novčanom (primici) načelu obuhvaćanja. Prihodi koji imaju osnovu u primicima su u pravilu ostvareni od prodaje učinaka, a ukoliko nisu ostvareni prodajom učinaka, odnose se na izvanredne prihode. Prihodi koji nemaju osnovu u primicima, ostvaruju se u procesu uporabe internih učinaka za vlastite potrebe.¹⁹

Primici se mogu također sagledavati i ovisno o njihovu karakteru, odnosno aktivnosti u novčanom tijeku koja dovodi do stvaranja primitaka. Prema tome, primici nastaju iz **aktivnosti investiranja** (od prodaje stalne imovine, obveznica, dionica drugih poslovnih sustava), iz **financijske aktivnosti** (od izdavanja jamstva, hipoteka, od prodaje vlastitih dionica, od prodaje obveznica te od kratkoročnog ili dugoročnog prosuđivanja imovine), kao i od **poslovne aktivnosti** vezane uz stvaranje učinaka (od prodaje za gotovinu, naplatom od kupaca temeljem prodaje, od primljenih dividendi te drugih novčanih primanja iz osnovne djelatnosti).²⁰

2.2. Pojmovno određivanje rashoda

Rashodi su također jedan od elemenata mjerenja uspješnosti poslovanja subjekta. Oni predstavljaju smanjenja ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja koja proizlaze iz

¹⁸ Ibidem, str. 86.

¹⁹ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutlisky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 54.

²⁰ Peršić, M., Janković, S. (2006): Menadžersko računovodstvo hotela, HZRFD, Zagreb, str. 86.

redovnih aktivnosti poduzetnika, u obliku bruto odljeva ili smanjenja imovine, ili pak nastanka obveza, što ima za posljedicu smanjenje glavnice. S druge strane, rashodima se ne smatraju ona smanjenja glavnice koja se odnose na isplate, odnosno raspodjelu sudionicima u glavnici (vlasnicima).²¹ Sumarno se iskazuju u računu dobiti i gubitka kao negativna komponenta poslovnog uspjeha, a ovisno o njihovom karakteru, mogu se razvrstati na *rashode poslovanja* i *rashode financiranja*.²²

Rashodi poslovanja u pravilu čine najveću stavku u strukturi rashoda. Rashodi poslovanja nazivaju se još i ciljni rashodi, jer su izazvani stvaranjem učinaka u skladu sa svrhom i ciljem poslovanja. Rashodi poslovanja su povezani sa osnovnom djelatnošću poslovnog sustava, a njihova visina i struktura ovisi o vrsti učinaka, obujmu djelatnosti i u osnovi predstavljaju tržišno priznate troškove.²³

Rashodi financiranja su značajno prisutni u uvjetima visoke inflacije i nedostatka vlastitog kapitala. Oni se vezuju uz pribavljanje, korištenje i vraćanje financijskih sredstava, odnosno za osnovnu djelatnost poslovnog sustava. U rashode financiranja spadaju negativne kamate, negativne tečajne razlike, smanjenje vrijednosti dugoročnih i kratkoročnih financijskih ulaganja i pokrivanje negativnog salda revalorizacijskih zaliha. Rashodi financiranja održavaju uspješnost vođenja financijske politike poslovnog sustava u tržišnim uvjetima okruženja.²⁴

2.2.1. Odnos troškova i rashoda

Troškovi se u literaturi najčešće definiraju kao resursi koje treba žrtvovati ili kojih se treba odreći kako bi se postigao određeni cilj.²⁵ Drugim riječima, troškovi predstavljaju vrijednosno izražene utroške onih resursa, tj. elemenata radnog procesa, koji su nastali s ciljem i svrhom poslovanja, a radi njihova preoblikovanja u korisni, interno ili tržišno prihvatljivi učinak. Troškovi se kao kategorija vezuju uz ulaganja u proces proizvodnje i predmetom su internog

²¹ Deželjin, J., Gulin, D., Proklin, P., Spremić, I., Tadijančević, S., Žagre, L. (1998): Financijsko računovodstvo (izabrane teme), HZRFD, Zagreb, str. 125.

²² Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 48.

²³ Ibidem

²⁴ Ibidem

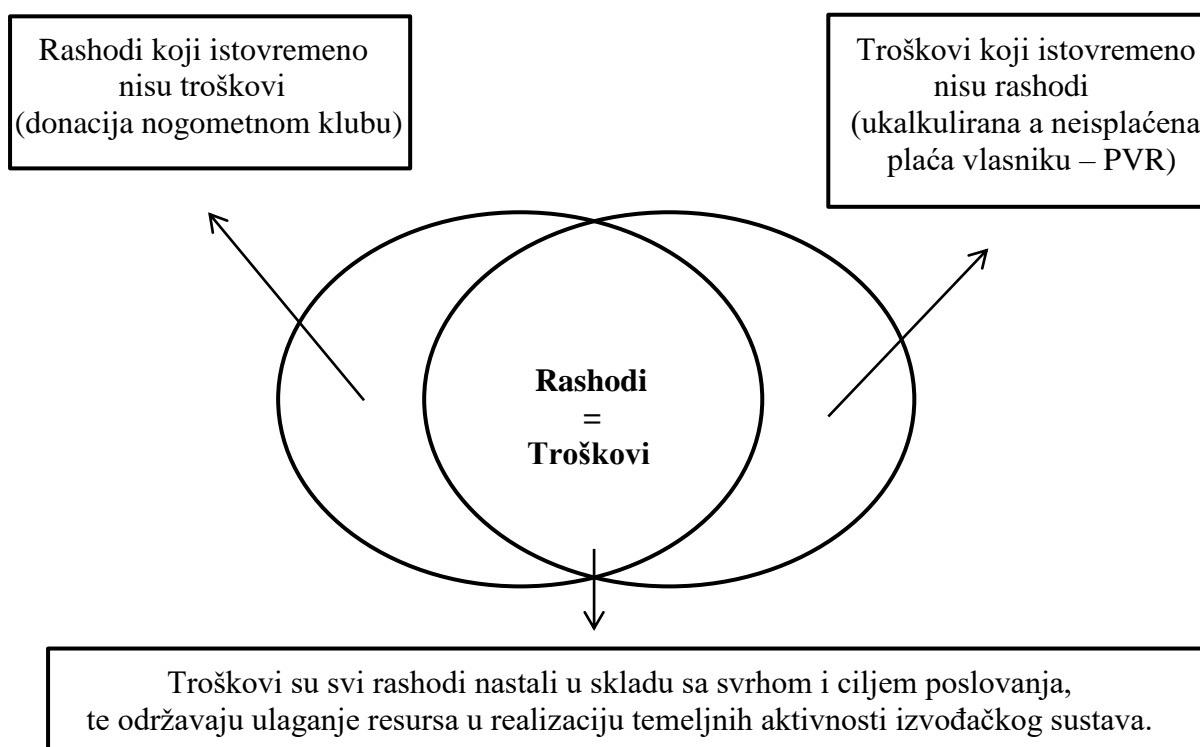
²⁵ Bhimani, A., Hongren, C. T., Datar, S. M., Foster, G. (2018): Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova, Mate, d.o.o., Zagreb, str. 38.

izvještavanja menadžmenta. Informacije o troškovima neophodne su u procesu planiranja, praćenja i kontrole internih radnih procesa.²⁶

Rashodi pak podrazumijevaju *tržišno priznate troškove* (sadržane u prodanim proizvodima i uslugama) koji odražavaju potrošnju dobara u stvaranju učinaka, ali i neutralnu potrošnju dobara u poslovnom sustavu povezanu s nastankom izdataka. Dakle, u rashode se pored tržišno priznatih troškova uključuju i razni neposlovni utrošci i gubici.²⁷

Prema tome, samo oni rashodi koji se mogu neposredno povezati sa stvaranjem učinaka sadržajno odgovaraju troškovima poslovanja, dok oni rashodi koji nisu nastali radi stvaranja učinaka nemaju karakter troškova. S druge strane, svi oni troškovi koji nisu tržišno priznati i ne manifestiraju se kroz izdatke, jer ne dovode do žrtvovanja resursa, ne smatraju se rashodima.²⁸ Odnos troškova i rashoda, temeljen na ovim polazištima, prikazuje slika 2.

RASHODI I TROŠKOVI



Slika 2. Odnos rashoda i troškova u računovodstvu

Izvor: Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutitsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 49.

²⁶ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutitsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 47.

²⁷ Ibidem

²⁸ Ibidem, str. 49.

Kao što se na slici 2 može vidjeti, svi rashodi učinjeni radi stvaranja učinaka imaju karakter troška i predmetom su obuhvaćanja u internom i eksternom obračunu. Dio troškova koji nema karakter rashoda (npr. ukalkulirana, a ne isplaćena plaća vlasnika) u pravilu su oni troškovi koji su obračunati, ali još nisu tržišno priznati (isplaćeni), ako je njihovo tržišno priznavanje odgođeno (pasivna vremenska razgraničenja) ili obračunati iznos nije vremenski i vrijednosno usklađen sa stvarnim izdacima. Istovremeno, svi oni rashodi koji nastaju neovisno o stvaranju učinka nemaju karakter troška i ne predstavljaju troškove proizvoda. Tu primjerice spadaju: donacije, subvencije, nagrade i slično.²⁹

Razgraničenje troškova u odnosu na rashode proizlazi iz pozicije korisnika računovodstvenih informacija. Informacije o rashodima su kategorija financijskog računovodstva, odražavaju odnose poslovnog sustava i okruženja, te su prvenstveno usmjerene vanjskim (eksternim) korisnicima. Informacije o troškovima su kategorija internog obračuna (računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo), održavaju odnose između internih radnih procesa i usmjereni su prvenstveno zadovoljavanju informacijskih zahtjeva internih korisnika (menadžmenta na svim hijerarhijskim razinama).³⁰

Općenito, odnos rashoda i troškova prepoznaje se kroz slijedeće odnose:³¹

1. vremenski nesklad između rashoda i troškova
2. rashodi koji istovremeno nemaju karakter troška
3. troškovi koji istovremeno nemaju karakter rashoda
4. vrijednosno nepodudaranje pojedinih vrsta rashoda iskazanih u financijskom računovodstvu i troškova iskazanih u internom obračunu.

Vremenski nesklad između rashoda i troškova javlja se zbog različitih zahtjeva koji se postavljaju u pogledu vremenske dinamike iskazivanja rezultata. Za upravljanje internim radnim procesima, potrebno je troškove sučeliti učincima u okviru užih organizacijskih cjelina i kroz kraća vremenska razdoblja. Visina pojedinih troškova u tekućem obračunu neće biti jednaka visini srodnih rashoda obuhvaćenih u financijskom knjigovodstvu, za duže razdoblje (kvartalno, polugodišnje, godišnje) i sučeljenih odgovarajućim prihodima. Npr., premije osiguranja se kao rashod pojavljuju jednom godišnje, dok se mjesečno u interni

²⁹ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutitsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 49.

³⁰ Ibidem, str. 48-49.

³¹ Perišić, M., Janković, S. (2006): Menadžersko računovodstvo hotela, HZRFD, Zagreb, str. 81.

obračun mora ukalkulirati predviđeni dio godišnjeg iznosa. Isto se odnosi na zakupnine, poreze i sl.³²

Rashodi koji nemaju karakter troška predmetom su obuhvaćanja samo u financijskom knjigovodstvu. Naime, u internom obračunu poslovanja kao trošak se može obuhvatiti samo takvo ulaganje vrijednosti, odnosno dobara, koje se izravno može povezati s ostvarenim učincima u unutarnjem poslovanju. Međutim, u financijskom računovodstvu se iskazuju i takva ulaganja koji imaju karakter rashoda, ali ne rezultiraju stvaranjem učinaka. Kako takva ulaganja ne nastaju u skladu s osnovnom svrhom i predmetom poslovanja, ona se isključuju iz internog obračuna. Dio rashoda koji nema karakter troška naziva se **neutralni rashod**. U ovu kategoriju spadaju pokloni, donacije, gubici na vrijednosnim papirima, neproduktivna ulaganja, ulaganja u neposlovnu imovinu i sl.³³

Troškovi koji nemaju karakter rashoda predmetom su obuhvaćanja samo u internom obračunu, ali ne i u financijskom računovodstvu. To su one vrste troškova koje u trenutku nastanka još ne predstavljaju rashode. Ovaj dio troškova još se naziva i **dodatni trošak**. Naime, ako vlasnik obračuna i u cijenu koštanja ukalkulira vlastitu plaću, ali taj iznos ne isplati, tada navedeni iznos plaće predstavlja samo kalkulativnu, ali ne i rashodnu stavku, obzirom da obračunati iznos nije dobio formu izdatka. Ako istodobno s obračunom nije došlo i do izdatka gotovine, trošak se ne može priznati kao rashod u financijskom računovodstvu. U tržišnim uvjetima je uobičajeno da se poslovni rizik ukalkulira kao troškovna komponenta internog obračuna, koji neće postati rashodom ukoliko ne nastupe okolnosti temeljem kojih je ta stavka i ukalkulirana.³⁴

Vrijednosno nepodudaranje pojedinih vrsta rashoda i troškova proizlazi iz ciljeva internog i eksternog obračuna. Naime, cilj internog obračuna je što realnije obuhvatiti nastale troškove po pojedinim učincima. Suprotno tome, cilj eksternog obračuna je zadovoljiti pravna, porezna i poslovno-politička gledišta. Budući da su zakonitosti internog obračuna temeljene na načelima izabranog obračuna, a eksterni obračun se temelji na zakonskim propisima i standardima, pojedine vrste troškova u internom obračunu se različito obuhvaćaju od visine rashoda iste vrste knjižene u financijskom računovodstvu. To se javlja kod materijalnih rashoda, kamata, otpisa i sl. npr., kamate na kredite, hipoteke ili obveznice se obračunavaju

³² Ibidem

³³ Ibidem

³⁴ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutitsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 50.

kao rashod u skladu s ugovorima, dok se u troškove zaračunavaju prema realnoj pripadnosti. Slično je i s otpisima koji se u financijskom knjigovodstvu iskazuju potkraj godine, a u internom obračunu obuhvaćaju periodično. Stoga se rashodi obuhvaćeni u financijskom knjigovodstvu mogu, ali ne moraju poklapati s troškovima određenog obračunskog razdoblja.³⁵

Zaključno, samo oni troškovi koji imaju osnovu u rashodima, a obuhvaćeni su unutar istog obračunskog razdoblja u internom i eksternom obračunu poslovanja, imaju istovjetno značenje. Oni rashodi koji nemaju karakter troška nazivaju se neutralnim rashodima i nisu predmetom obuhvaćanja u internom obračunu poslovanja. Nasuprot njima, troškovi koji nemaju karakter rashoda nazivaju se dodatnim troškovima i nisu predmetom obuhvaćanja u financijskom računovodstvu.³⁶

2.2.2. Utrošci

Utrošci su usko vezani uz pojam rashoda, te predstavljaju fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranju učinka. Drugim riječima, utrošci su utrošene količine ili pretpostavljeni utrošeni dijelovi stalne i tekuće imovine, usluga i rada u poslovnom procesu, čiji je cilj proizvodnja proizvoda i pružanje usluga. Najčešće se izražavaju fizičkim jedinicama mjere, stoga ih je računovodstveno moguće samo posredno obuhvatiti, ako su valorizirani odgovarajućim sustavom vrijednosti.³⁷

Utrošci nisu predmetom obuhvaćanja u financijskom računovodstvu, ali se mogu javiti kao element u strukturi bilješki uz računovodstvene izvještaje. Naime, utrošci su element obuhvaćanja u materijalnom računovodstvu, gdje su ovisno o izabranoj metodi vrednovanja zaliha, utrošci i cijene polazišta za utvrđivanje vrijednosti zaliha kao i njihova utjecaja na rezultat razdoblja. Suvremeno upravljačko računovodstvo se uz vrijednosno izražene veličine, sve više okreće i kategorijama koje nemaju vrijednosni izraz, što znači da i utrošci mogu biti predmetom izvještavanja internog obračuna.³⁸

³⁵ Ibidem, str. 81-82.

³⁶ Ibidem, str. 82.

³⁷ Ibidem

³⁸ Ibidem

Dakle, utrošci nisu čista računovodstvena kategorija niti predstavljaju komponentu klasičnog računovodstva. Međutim, upravljačko računovodstvo naglašava potrebu povezivanja računovodstvenih i neračunovodstvenih kategorija u pripremi računovodstvenih informacija za različite hijerarhijske razine korisnika. Tako se, npr. pri izradi budžeta (računovodstvenog proračuna) polazi od fizički izraženih veličina prodaje i mogućnosti procesa proizvodnje da udovolji tim zahtjevima, što zahtjeva da se uz vrijednosne iskažu i fizičke jedinice mjere potrebnih ulaganja u procese, tj. utrošci.³⁹

Podaci o utrošcima značajni su u djelovanju računovodstvenog nadzora, internih kontrola i interne revizije, čiji je zadatak da u određenom dosegu ocjenjuje količinska i vrijednosna ulaganja u proces proizvodnje, povezano s realnošću tržišta te ih prihvati, a sve sa polazišta njihova utjecaja na visinu i strukturu parcijalnih i globalnog rezultata poslovanja.⁴⁰

2.2.3. Izdaci

Izdaci predstavljaju izlaz novca iz poslovnog sustava. Oni se, analogno primicima, mogu pojaviti kao gotovinski i obračunski izdaci koji proizlaze iz načina plaćanja, tj. podmirenja obveza. Ukoliko se izdaci utvrđuju sa stajališta njihova utjecaja na visinu iskazanog rezultata poslovanja (npr., isplate plaća i nadnica zaposlenima), tada je riječ o gotovinskim izdacima, a ukoliko se odnose samo na obračunsku imovinu (kompenzacijski izdaci) tada je riječ o obračunskim izdacima.⁴¹

Računovodstveno treba obuhvatiti izdatke u gotovini, vrijednosnim papirima ili u obliku vrijednosnica za pribavljanje imovine i podmirenje obveza, te izdatke učinjene radi stvaranja učinka. Iz navedenog proizlazi da izdaci mogu nastati prilikom stvaranja učinka, ali jednako tako mogu nastati i neovisno o tomu. Izdaci učinjeni u skladu sa svrhom i ciljem poslovanja imaju karakter troška, a oni koji se odnose na neutralne izdatke, imaju karakter rashoda. To znači da izdaci mogu, ali ne moraju imati karakter troška. Naime, troškovi načelno nastaju zbog utroška u naturalnom smislu, ali ne zbog novčanih izdataka. Izdaci stoga predstavljaju

³⁹ Ibidem

⁴⁰ Ibidem

⁴¹ Ibidem, str. 83.

smanjenje novčanih vrijednosti, pri čemu troškovi ne moraju uvijek biti povezani s izdacima.⁴²

Neovisno o njihovoj povezanosti s troškovima, izdaci se mogu utvrđivati i prema njihovom karakteru aktivnosti koja ih je izazvala. Tako se mogu javiti vezano za:⁴³

1. poslovne aktivnosti
2. investicijske aktivnosti
3. financijske aktivnosti.

Sa stajališta uspješnosti poslovnog sustava, najznačajniji su izdaci povezani s **poslovnim aktivnostima**. To su: izdaci za podmirenje obveza prema dobavljačima, isplate plaća i naknada zaposlenicima, isplate poreza i doprinosa, isplate kamata kreditorima, te druge isplate po ugovorima.⁴⁴

Izdaci koji nastaju zbog **aktivnosti investiranja** nastaju zbog novčanih isplata za kupnju nekretnina, postrojenja i opreme, nematerijalne i druge dugotrajne imovine, izdaci za stjecanje vlasničkih i dužničkih instrumenata drugih poslovnih sustava i udjela u zajedničke poduhvate, novčani predujmovi i zajmovi i slično.⁴⁵

Izdaci koji nastaju zbog **financijskih aktivnosti** uključuju novčane isplate vlasnicima za stjecanje ili otkup vlastitih dionica, novčane otplate posuđenih iznosa (bez kamata), novčane otplate financijskog najma, te svi izdaci povezani s financijskim aktivnostima u komunikaciji s okruženjem.⁴⁶

2.3. Analiza profitabilnosti

Svako poduzeće ima za osnovni cilj povećati profitabilnost svog poslovanja stoga. Slijedeći ovaj cilj uprava poduzeća usmjerava svoje aktivnosti na poboljšanje djelotvornosti poslovanja na tržištu i u društvu. Kako bi se postiglo povećanje profitabilnosti, iznimno je važno

⁴² Ibidem

⁴³ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 52.

⁴⁴ Ibidem

⁴⁵ Ibidem, str. 53.

⁴⁶ Ibidem

raspolagati ispravnim i pouzdanim informacijama.⁴⁷ Analiza profitabilnosti predstavlja izvještavanje i analizu ostvarenih prihoda od kupaca/proizvoda/usluga i troškova koji se odnose na njih.⁴⁸

Da bi tvrtka bila profitabilna potrebno je utvrditi profitabilnost svakog proizvoda, odnosno skupine proizvoda kao i njihov utjecaj na profitabilnost ukupnog poslovanja tvrtke. U tom smislu, tradicionalni računovodstveni pristup utvrđivanju troškova po proizvodima treba mijenjati. Terećenje proizvoda samo s proizvodnim troškovima, te tretiranje ostalih troškova kao troškova razdoblja ne iskazuje "pravu" profitabilnost proizvoda. Proizvod, naime, stvara troškove i prije same proizvodnje u fazi njegova razvoja i oblikovanja, te nakon proizvodnje njegovim skladištenjem, prijevozom, distribucijom, garancijom, istraživanjem tržišta i dr. svi ti troškovi koji nastaju prije proizvodnje, za vrijeme proizvodnje, te nakon proizvodnje značajni su za ocjenjivanje profitabilnosti proizvoda.⁴⁹

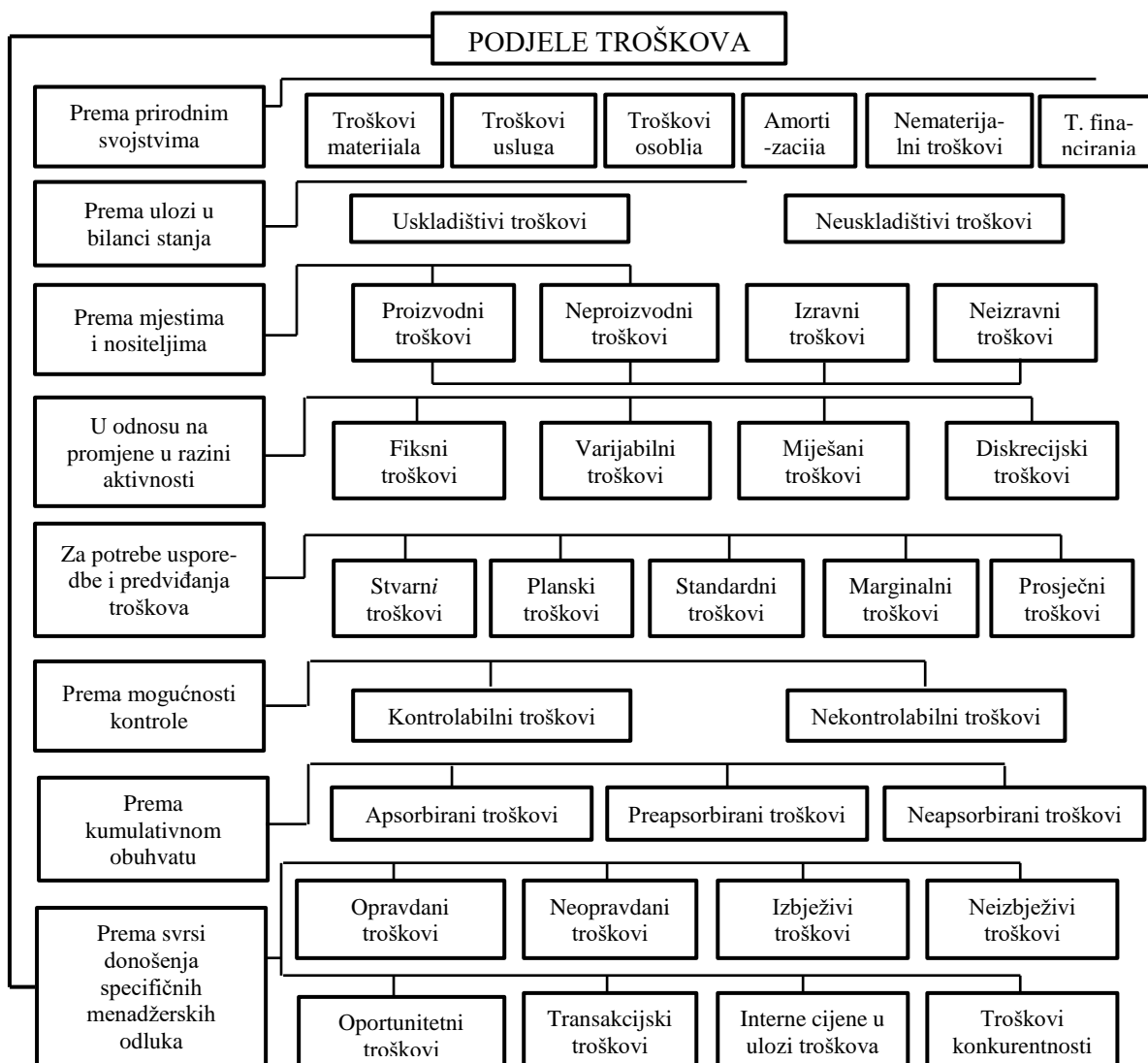
⁴⁷ Žic, I. (2003): Metode rasporeda troškova u upravljačkom računovodstvu, RRiF, br. 6, Zagreb, str. 34.

⁴⁸ Horngren, C.T., Datar, S.M., Rajan, M.V. (2012): Cost Accounting, Pearson Prentice Hall, New Jersey, str. 510.

⁴⁹ Hreljac, B. (2004): Mjerenje profitabilnosti kupaca, RRiF, br. 10, Zagreb, str. 20.

3. PODJELE TROŠKOVA ZNAČAJNE ZA UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA

U današnjem, hiperkonkurentnom okruženju sve je teže povećavati prihode, stoga se ističe važnost upravljanja troškovima kao jedne od najvažnijih metoda povećanja profitabilnosti poslovnog subjekta. Međutim, da bi se troškovima moglo adekvatno upravljati, važno je da se troškovi mogu izmjeriti, te da informacije o troškovima budu na vrijeme dostavljene odgovarajućoj osobi. Iz navedenog proizlazi da je troškove nužno razvrstati i klasificirati s obzirom na različite aspekte promatranja. Od brojnih podjela troškova, na slici 3 su prikazane najznačajnije podjele koje omogućuju učinkovito upravljanje troškovima.⁵⁰



Slika 3. Podjele troškova značajne za upravljanje troškovima

Izvor: Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 145.

⁵⁰ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 144.

3.1. Podjela troškova prema prirodnim svojstvima

Podjela troškova prema prirodnim svojstvima smatra se temeljnom podjelom troškova. Ova podjela temelji se na porijeklu nastanka troškova i omogućuje utvrđivanje svrhe zbog koje su određeni troškovi nastali. Formalizirana je računskim (kontnim) planom svake tvrtke u okviru financijskog računovodstva te su u praksi troškovi (u užem smislu riječi) najčešće obuhvaćeni u okviru razreda 4 računskog plana. Osim stavki koje se knjiže prilikom prijenosa troškova, troškovi po prirodnim svojstvima se uvijek knjiže na dugovnoj strani.⁵¹

Troškove prema prirodnim svojstvima možemo podijeliti na:⁵²

1. *Troškove sirovina i materijala, energije, rezervnih dijelova i sitnog inventara*
2. *Troškove usluga* (npr. prijevozne usluge, usluge održavanja, troškovi sajmova, troškovi promidžbe, troškovi intelektualnih usluga, troškovi komunalnih usluga i sl.)
3. *Troškove osoblja* (neto plaće zaposlenima, porezi i doprinosi na plaće i iz plaća)
4. *Troškove dugotrajne imovine* (amortizacija nematerijalne i materijalne imovine)
5. *Nematerijalne troškove* (npr. dnevnice za službena putovanja i putni troškovi, premije osiguranja, bankovne usluge, doprinosi, članarine, takse i sl.)
6. *Troškove financiranja* (kamate, tečajne razlike, ostali troškovi financiranja).

3.2. Podjela troškova prema njihovoj ulozi u bilanci

Prema ulozi u bilanci stanja, troškovi se dijele na uskladištive i neusklađene, odnosno na troškove koje trgovačko društvo može teretiti na zalihe i na troškove koje trgovačko društvo nema pravo teretiti na zalihe.⁵³

Uskladištivi troškovi ili troškovi zaliha su troškovi koje se izravno uključuje u vrijednosti zaliha i koji će postati rashodi u računu dobiti i gubitka tek kada se dogodi prodaja gotovih proizvoda. Uskladištivi troškovi jesu:⁵⁴

- izravni troškovi sirovina i materijala koji se koriste u proizvodnom procesu;

⁵¹ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 144-147.

⁵² Ibidem, str. 146.

⁵³ Ibidem, str. 28.

⁵⁴ Vinković Kravaica, A.: Klasifikacija troškova (Internet) raspoloživo na: https://www.veleri.hr/files/datotekep/nastavni_materijali/k_poduzetnistvo_s1/6%20-%20Klasifikacija%20tro%C5%A1kova.pdf (30.08.2019.)

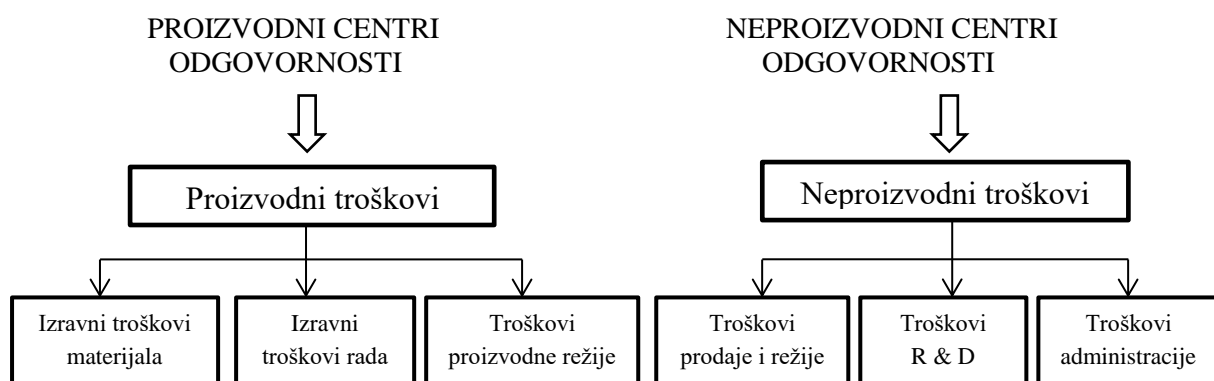
- potrošena energija u proizvodnji i ostali opći troškovi proizvodnje;
- plaće zaposlenika u proizvodnji;
- amortizacija dugotrajne imovine koja se koristi u proizvodnom procesu.

Neusklađivi troškovi ili troškovi razdoblja su troškovi koje se ne uključuje u vrijednost zaliha i oni postaju rashodi razdoblja odmah po svom nastanku. Neusklađivi troškovi jesu:⁵⁵

- troškovi plaća uprave, administracije i prodaje;
- amortizacija dugotrajne imovine koja se koristi za potrebe administracije;
- usluge vezane uz poslovanje administracije, vrijednosna usklađenja dugotrajne i kratkotrajne imovine i sl.

3.3. Podjela troškova prema mjestima i nositeljima

Podjela troškova prema mjestima njihova nastanka usmjerena je na utvrđivanje stvarnih ili budućih performansi centara odgovornosti. Računovodstvo usmjereno na planiranje i kontrolu performansi centara odgovornosti naziva se još i *računovodstvo odgovornosti*. Smisao alociranja troškova na mjesta njihova nastanka jest osigurati temelje za djelotvornije planiranje i kontrolu troškova, realnu procjenu performansi centara odgovornosti i utvrđivanje odgovornosti menadžera, odnosno vrednovanje menadžerske performanse.⁵⁶ Podjela troškova prema mjestima njihova nastanka prikazana je na slici 4.



Slika 4. Podjela troškova prema mjestima njihova nastanka

Izvor: Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRI plus, Zagreb, str. 150.

⁵⁵Vinković Kravaica, A.: Klasifikacija troškova (Internet) raspoloživo na: https://www.veleri.hr/files/datotekep/nastavni_materijali/k_poduzetnistvo_sl/6%20-%20Klasifikacija%20tro%C5%A1kova.pdf (30.08.2019.)

⁵⁶Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRI plus, Zagreb, str. 148.

Dakle, troškovi se prema mjestima njihova nastanka mogu podijeliti na: ⁵⁷

1. *Proizvodne troškove*, tj. troškove koji nastaju u proizvodnim centrima odgovornosti;
2. *Neproizvodne troškove* tj. troškove koji nastaju u neproizvodnim centrima odgovornosti.

Obzirom na navedeno, slijedi pravilo: ⁵⁸

PROIZVODNI TROŠKOVI + NEPROIZVODNI TROŠKOVI = UKUPNI TROŠKOVI

Kao što je na slici 4 vidljivo, proizvodni troškovi obuhvaćaju troškove materijala, troškove rada i troškove proizvodne režije, dok neproizvodni troškovi obuhvaćaju troškove administracije, prodaje i uprave.

Proizvodni troškovi se dijele na primarne troškove proizvodnje i troškove proizvodne režije. *Primarni troškovi proizvodnje* sastoje se od troškova koji nastaju kao izravna posljedica aktivnosti proizvodnog centra odgovornosti. To su troškovi materijala neposredno utrošenog u proizvodnji, troškovi proizvodnog rada i drugi specifični troškovi neposredno vezani za proizvodnju. *Troškovi proizvodne režije* su troškovi koji su posljedica pratećih aktivnosti vezanih za proizvodnju ili troškovi koji se ne mogu izravno povezati s određenim proizvodom ili uslugom. Primarni troškovi su u pravilu izravni (direktni) troškovi, a troškovi proizvodne režije su neizravni (indirektni) troškovi.⁵⁹

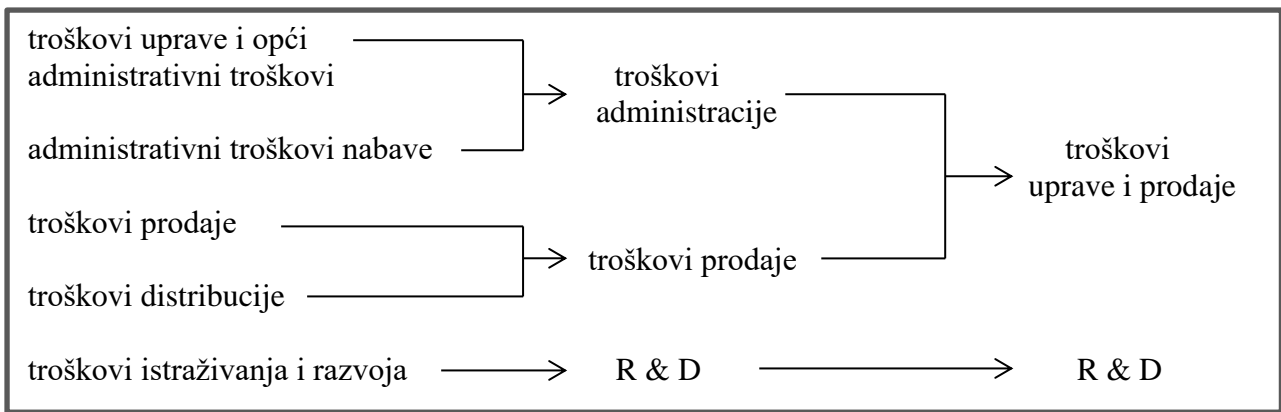
Neproizvodni troškovi, koji se nazivaju i troškovima opće režije, raznovrsni su i brojni ali se u terminima troškovnog, odnosno menadžerskog računovodstva najčešće iskazuju u okviru osnovnih skupina, prikazanih na slici 5.⁶⁰

⁵⁷Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 148.

⁵⁸Ibidem

⁵⁹Ibidem, str. 149.

⁶⁰Ibidem



Slika 5. Osnovne skupine neproizvodnih troškova

Izvor: Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 149.

Raspored troškova po nositeljima je izvanredno važno područje obuhvata troškova budući da bez lociranja troškova po nositeljima nije moguće planirati niti pratiti profitabilnost svake pojedine vrste proizvoda ili usluga.⁶¹

Za raspored troškova na nositelje ključna je njihova podjela na:⁶²

1. *Izravne (direktne) troškove* proizvoda ili usluga
2. *Neizravne (indirektne) troškove* koji se raspoređuju na proizvod ili uslugu.

Izravni (direktni) troškovi proizvoda ili usluge su troškovi koji nastaju u neposrednoj proizvodnji i koji se mogu izravno povezati s određenim proizvodom ili uslugom.⁶³ Drugim riječima, direktni troškovi su troškovi koji su povezani s određenim nositeljem troškova i koji se mogu pratiti do njega na ekonomičan (isplativ) način.⁶⁴

Neizravni (indirektni) troškovi su troškovi povezani s određenim nositeljem troškova, ali se ne mogu pratiti do njega na ekonomičan (isplativ) način. Neizravni se troškovi raspoređuju na nositelje troškova pomoću metoda rasporeda troškova.⁶⁵

Neizravni (indirektni) troškovi mogu biti neizravni proizvodni troškovi i neizravni neproizvodni troškovi. *Neizravni proizvodni troškovi* su troškovi koji nastaju u neposrednoj

⁶¹Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 150.

⁶²Ibidem

⁶³Ibidem

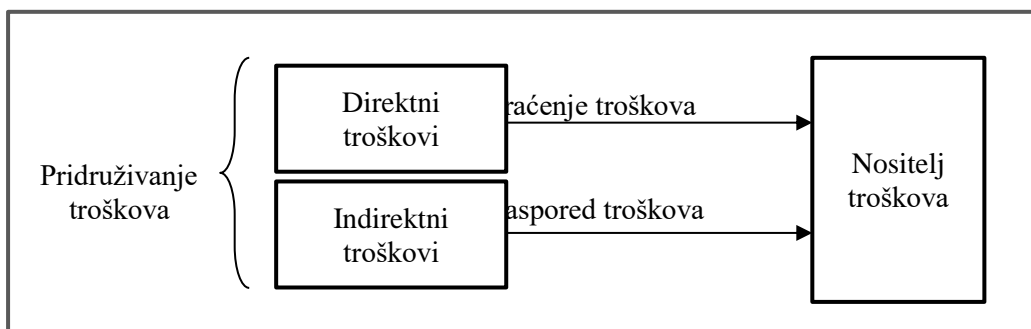
⁶⁴Bhimani, A., Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G. (2018): Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova, Mate d.o.o., Zagreb, str. 39.

⁶⁵Ibidem

proizvodnji ali se, za razliku od izravnih troškova, ne mogu izravno povezati s određenim proizvodom ili uslugom već se moraju dodati izravnim troškovima po određenom „ključu“ rasporeda. *Neizravni neproizvodni troškovi* koji se također raspoređuju na proizvod su troškovi koji nastaju izvan proizvodnje. Dakle, oni ne prate proizvod tijekom procesa izrade niti se pojavljuju u okviru cijene gotovih proizvoda. To su troškovi razdoblja koji se na kraju dodaju proizvodnim troškovima prilikom oblikovanja prodajne cijene.⁶⁶

Dakle, vrijednost gotovih proizvoda po kojima se oni drže na skladištu gotovih proizvoda odgovara zbroju izravnih troškova i neizravnih proizvodnih troškova. Međutim, kada se oblikuje ili planira prodajna cijena, neizravni neproizvodni (opći) troškovi također moraju biti uključeni u prodajnu cijenu.⁶⁷

Obzirom da su direktni troškovi točniji od indirektnih, menadžeri radije donose odluke na temelju direktnih nego na temelju indirektnih troškova.⁶⁸ Veza između navedenih pojmova prikazana je na slici 6.



Slika 6. Veza direktnih i indirektnih troškova s nositeljem troškova

Izvor: Bhimani, A., Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G. (2018): Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova, Mate d.o.o., Zagreb, str. 39.

Iz slike 6 je vidljivo da **praćenje troškova** podrazumijeva pridruživanje direktnih troškova odabranom nositelju troškova, **raspored troškova** podrazumijeva pridruživanje indirektnih troškova odabranom nositelju troškova, dok **pridruživanje troškova** obuhvaća i praćenje i raspored troškova.⁶⁹

⁶⁶Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 150.

⁶⁷Ibidem

⁶⁸Bhimani, A., Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G. (2018): Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova, Mate d.o.o., Zagreb, str. 39.

⁶⁹Ibidem

3.4. Troškovi u odnosu na promjene razine aktivnosti

Troškovi u odnosu na promjenu razine aktivnosti, tj. u odnosu na promjenu obujma proizvodnje, dijele se na:⁷⁰

1. *fiksne troškove;*
2. *varijabilne troškove;*
3. *miješane troškove;*
4. *diskrecijske troškove.*

Podjela troškova na fiksne i varijabilne troškove jedna je od najvažnijih i najviše korištenih podjela u troškovnom i menadžerskom računovodstvu.⁷¹

Fiksni troškovi su troškovi koji se ne mijenjaju u ukupnom iznosu unatoč promjenama razine ukupne aktivnosti ili obujma.⁷² Tipični primjeri fiksnih troškova su: amortizacija, premije osiguranja, najamnine, troškovi administracije i uprave i slično.

Udio fiksnih troškova u troškovima poduzeća neprekidno raste zbog sve veće mehanizacije i automatizacije proizvodnje, odnosno sve većeg učešća administrativnih i sličnih poslova u poduzeću. Fiksni troškovi postoje i onda kada poduzeće uopće ne koristi kapacitete, a mijenjaju se samo onda kada se promijeni kapacitet.⁷³

Povećanjem kapaciteta poduzeća mijenjaju se, odnosno povećavaju se i fiksni troškovi, pa se u okviru te skupine troškova razlikuju:⁷⁴

- apsolutno fiksni troškovi, i
- relativno fiksni troškovi.

⁷⁰Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 154.

⁷¹Ibidem

⁷²Bhimani, A., Horngren, C.T., Datar, S.M., Foster, G. (2018): Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova, Mate d.o.o., Zagreb, str. 41.

⁷³Grubišić, D. (2013): Poslovna ekonomija, Ekonomski fakultet, Split, str. 158.

⁷⁴Ibidem

Apsolutno fiksni troškovi su troškovi postojećeg kapaciteta i oni se ne mijenjaju u ukupnom iznosu bez obzira na promjene u količini proizvodnje. Ovih troškova nije velik broj i ne sudjeluju u velikoj mjeri u strukturi ukupnih troškova. Tipičan primjer apsolutnih fiksnih troškova je taksa koja se plaća na isticanje tvrtke.⁷⁵

Relativno fiksni troškovi se ne mijenjaju u okviru određenog stupnja pripravnosti kapaciteta, ali pri prelasku u viši stupanj pripravnosti kapaciteta skokovito se mijenjaju naviše i onda opet ostaju nepromjenjivi za taj stupanj pripravnosti.⁷⁶

Varijabilni troškovi se mijenjaju s promjenom razine aktivnosti ili promjenom iskorištenosti kapaciteta, te oni mogu biti:⁷⁷

- *Proporcionalno varijabilni* – mijenjaju se proporcionalno, odnosno jednako promjeni iskorištenosti kapaciteta;
- *Progresivno varijabilni* – rastu ili padaju brže od stupnja promjene iskorištenosti;
- *Degresivno varijabilni* – rastu ili padaju sporije od promjene stupnja iskorištenosti kapaciteta.

Miješani troškovi predstavljaju specifične troškove koji imaju obilježja i fiksnih i varijabilnih troškova. nazivaju se mješovitima jer imaju i fiksnu i varijabilnu komponentu. Jedan dio tih troškova je varijabilan, a drugi dio je fiksni.⁷⁸ Miješani troškovi se razlikuju od relativno fiksnih troškova. Za razliku od relativno fiksnih troškova, koji se nakon njihova porasta pri prelasku u viši stupanj pripravnosti ponovno ponašaju kao fiksni troškovi, miješani troškovi se do određenog stupnja ponašaju kao fiksni a nakon toga kao varijabilni, ili se do određenog stupnja ponašaju kao varijabilni a nakon toga kao fiksni. Tipičan primjer miješanih troškova su troškovi telefona ili električne energije kod kojih račun sadrži fiksnu mjesečnu svotu (koja se plaća bez obzira na potrošnju) i dodatnu svotu koja je izravno proporcionalna s utroškom.⁷⁹

⁷⁵ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 155.

⁷⁶ Hrvatski računovođa (2005): Upravljanje troškovima - Povećanje konkurentnosti i uspješnosti poslovanja, Zagreb - Zadar, str. 75.

⁷⁷ Grubišić, D. (2007): Poslovna ekonomija, Ekonomski fakultet, Split, str. 161.

⁷⁸ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 64.

⁷⁹ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 158.

Diskrecijski troškovi su troškovi koji nastaju kao posljedica diskrecijskih menadžerskih odluka. Dakle, to su troškovi na koje menadžeri mogu utjecati. Mogu ih smanjivati i povećavati ili pak isključiti u potpunosti, neovisno o razini proizvodnih aktivnosti. Kada su jednom određeni, diskrecijski troškovi se najčešće se promatraju kao fiksni troškovi. Ipak, između fiksnih i diskrecijskih troškova postoji znatna razlika budući da menadžeri na diskrecijske troškove mogu utjecati mnogo lakše nego na fiksne. Primjeri diskrecijskih troškova jesu: troškovi za oglase i reklamu, troškovi učenja i uvježbavanja raznih vještina i slično.⁸⁰

3.5. Troškovi s gledišta njihove usporedbe i predviđanja

Predviđanje troškova omogućuje menadžerima izbor između alternativa radi postupka njihova racioniranja te radi izrade planova i budžeta kako bi se troškovi mogli držati pod kontrolom. U tu svrhu značajna je sljedeća podjela troškova:⁸¹

1. *stvarni troškovi (povijesni i tekući);*
2. *planski troškovi;*
3. *standardni troškovi;*
4. *marginalni troškovi;*
5. *prosječni troškovi.*

Stvarni troškovi su stvarno nastala trošenja u određenom razdoblju. Ako se radi o troškovima koji su nastali u nekom proteklom razdoblju, stvarni se troškovi najčešće nazivaju *povijesnim troškovima*, a ako se radi o tekućem razdoblju, stvarni se troškovi nazivaju *tekućim troškovima*. Budući da stvarni troškovi ukazuju na stvarno ponašanja troškova s obzirom na postojeće uvjete, jako su značajni za menadžere prilikom donošenja poslovnih odluka. Oni su temelj za planiranje, budžetiranje i analizu svih vrsta troškova kao i za kontrolu efikasnosti menadžmenta u smislu zadržavanja troškova u prihvatljivim granicama. Ipak, stvarni troškovi promatrani u cjelini utvrđuju se na kraju određenih razdoblja ili tek na kraju godišnjeg obračunskog razdoblja, stoga im je nedostatak što se u većini slučajeva prekasno dobivaju.⁸²

⁸⁰ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 158-159.

⁸¹ Ibidem, str. 159.

⁸² Ibidem, str. 159-160.

Planski troškovi su troškovi koji se definiraju za određeno buduće razdoblje. Oni su temelj dugoročnih, srednjoročnih i kratkoročnih planova a najčešće se određuju na temelju stvarnih troškova iz prošlih razdoblja i standardnih troškova. Razlika između planskih i stvarnih troškova sastoji se u tome što planski troškovi uzimaju u obzir i predviđanja o ponašanju troškova s obzirom na promjene uvjeta. To se prvenstveno odnosi na promjene u opsegu proizvodnje, promjene tehnologije, promjene u cijenama resursa i slično.⁸³ Drugim riječima, planski troškovi mogu biti efikasno mjerilo trošenja samo ako su dobro procijenjeni, a za to je potrebno što realnije predvidjeti uvjete nastajanja troškova za razdoblje na koje se odnose.⁸⁴

Standardni troškovi se utvrđuju po jedinici određenog učinka korištenjem znanstvenih metoda procjene i na temelju iskustvenih podataka. Oni pokazuju koliko bi trebali biti stvarni troškovi izravnog materijala, izravnog rada i režijskih troškova u normalnim uvjetima proizvodnje i poslovanja. Standardni troškovi mogu biti izravni i neizravni. *Izravni standardni troškovi* po jedinici učinka utvrđuju se na temelju tehničkih normativa i standardnih cijena, dok se *neizravni standardni troškovi* po jedinici učinka utvrđuju tijekom procesa budžetiranja te se povremeno revidiraju u slučaju značajnih promjena tehnologije rada ili cijena koje treba platiti za materijal, rad ili ostale troškove.⁸⁵

Marginalni ili granični troškovi pokazuju porast ukupnih troškova nastalih proizvodnjom dodatne jedinice proizvoda. Izračunavaju se stavljanjem u odnos ukupnih troškova iz jednog razdoblja s ukupnim troškovima iz prethodnog razdoblja.⁸⁶

Prosječni troškovi predstavljaju jedinične troškove koji se dobiju dijeljenjem ukupnih troškova s brojem proizvedenih jedinica outputa u nekom razdoblju.⁸⁷

3.6. Troškovi prema mogućnosti kontrole

Svi troškovi koji nastaju u poslovanju mogu se kontrolirati na određenoj organizacijskoj razini ukoliko je vremenski period dovoljno dugačak.⁸⁸ Dakle, za svaki nastali trošak netko je odgovoran te je vrlo važno utvrditi za koje troškove je određeni menadžer odgovoran i na koje

⁸³ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 160.

⁸⁴ Belak, V., Brkanić, V., Guzić, Š., Habek, M., Jurjec, H., Jurić, Đ., Trcović, E., Trcović, Z. (2006): Računovodstvo proizvodnje, RRiF, Zagreb, str. 57.

⁸⁵ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 161.

⁸⁶ Reić, Z., Mihaljević, M. (2003): Uvod u ekonomiju, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 78.

⁸⁷ Ibidem

⁸⁸ Cherington, J.O., Hubbard, E.D., Luthy, D.H. (1985): Cost and Managerial Accounting, WCB, Chicago, str. 23.

troškove je u mogućnosti utjecati. Sukladno navedenom, u središtu ove podjele je menadžer na određenoj organizacijskoj razini i njegova mogućnost kontrole i utjecaja nad određenim troškom. Ovisno o mogućnostima kontrole troškova od strane menadžera, troškovi se mogu podijeliti na: ⁸⁹

1. *kontrolabilne (kontrolirane)*, i
2. *nekontrolabilne (nekontrolirane)*.

Kontrolabilni troškovi su troškovi koje određeni menadžer može kontrolirati u promatranom vremenskom razdoblju. To su troškovi nad kojima menadžer na određenoj organizacijskoj razini ima utjecaj i za koje je odgovoran.⁹⁰

Nekontrolabilni troškovi su troškovi koje određeni menadžer ne može kontrolirati u promatranom vremenskom razdoblju. To su troškovi nad kojima menadžer nema utjecaja, pa stoga za njih ne može biti odgovoran.⁹¹

Šta stajališta tvrtke kao cjeline, fiksni troškovi se smatraju nekontrolabilnim troškovima tijekom godine jer se u tom razdoblju uglavnom ne mijenjaju, dok su varijabilni troškovi većinom kontrolabilni.⁹²

3.7. Troškovi prema kalkulativnom obuhvatu

S obzirom na njihov kalkulativni obuhvat, troškovi se dijele na:⁹³

1. *apsorbirane troškove*;
2. *preapsorbirane troškove*;
3. *neapsorbirane (podapsorbirane) troškove*.

Razlog zbog kojeg se javlja ovaj aspekt podjele troškova jesu razlike koje nastaju između planskih ili standardnih neizravnih troškova obuhvaćenih planskom kalkulacijom i stvarnih neizravnih troškova koji se utvrđuju i raspoređuju na kraju obračunskog razdoblja.⁹⁴

⁸⁹ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 66.

⁹⁰ Ibidem

⁹¹ Ibidem, str. 66- 67.

⁹² Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 162.

⁹³ Ibidem

Kada su stvarni neizravni troškovi izjednačeni sa kalkulativnom svotom, riječ je o *apsorbiranim troškovima*. Ukoliko su neizravni troškovi manji od kalkulativne svote, riječ je o *preapsorbiranim troškovima*, a ukoliko su pak neizravni troškovi veći od kalkulativne svote, riječ je o *neapsorbiranim troškovima*.⁹⁵

Do pojave preapsorbiranih i neapsorbiranih troškova uglavnom dolazi zbog odstupanja od planirane količine proizvodnje ili zbog odstupanja u cijenama neizravnih troškova.⁹⁶

3.8. Troškovi s gledišta specifičnih menadžerskih odluka

Menadžeri se svakodnevno suočavaju sa izazovima i donose poslovne odluke kako bi realizirali svoje postavljene ciljeve. Jedna od brojnih podjela troškova s aspekta donošenja značajnih menadžerskih odluka je sljedeća:⁹⁷

1. *opravdani i neopravdani troškovi;*
2. *izbježivi i neizbježivi troškovi;*
3. *oportunitetni troškovi;*
4. *transakcijski troškovi;*
5. *interne cijene u ulozi troškova;*
6. *troškovi konkurentnosti.*

Podjela troškova na opravdane i neopravdane posljedica je definiranja odgovornosti menadžera za prekoračenje troškova u odnosu na budžetirane ili standardne troškove.⁹⁸

Neopravdani troškovi su troškovi koji su nastali kao posljedica pogrešnih poslovnih odluka ili propuštanja potrebnih zahvata u svezi s prethodnom kontrolom troškova. **Opravdani troškovi** su svi troškovi neke proizvodnje i poslovanja predviđeni proračunom kao i svi troškovi iznad te svote koji su nastali kao posljedica:⁹⁹

- povećanja proizvodnje iznad planirane;
- objektivnih okolnosti na koje menadžer nije mogao utjecati;

⁹⁴ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 162.

⁹⁵ Ibidem

⁹⁶ Ibidem

⁹⁷ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 164.

⁹⁸ Ibidem

⁹⁹ Ibidem

- namjernih aktivnosti kojima se poboljšava poslovni rezultat, smanjuju prosječni troškovi ili se smanjuje gubitak.

Podjela troškova na izbježive i neizbježive temelji se na mogućnostima menadžera da poduzmu aktivnosti s ciljem redukcije troškova. **Neizbježivi troškovi** su minimalni troškovi za održanje određenog opsega proizvodnje, uključivši i troškove koji nastaju na temelju zakonskih propisa, a **izbježivi troškovi** su svi troškovi koji prekoračuju minimalne troškove za održanje određenog opsega proizvodnje.¹⁰⁰

Oportunitetni troškovi se još nazivaju i troškovima propuštene prilike. Naime, kada se donese odluka o izboru jedne od mogućnosti, koristi od druge mogućnosti su propuštene. Koristi izgubljene odbacivanjem druge najbolje odluke predstavljaju oportunitetne troškove za donesenu odluku.¹⁰¹

Transakcijski troškovi su troškovi tržišne razmjene koji obuhvaćaju: ¹⁰²

- informacijske troškove nalaženja potencijalnih partnera;
- troškove pregovaranja i izrade ugovora;
- troškove kontrole provedbe ugovora;
- troškovi koji nastaju eventualnim raskidom ugovora.

Interne cijene u ulozi troškova su specifični troškovi određenog centra odgovornosti kojim ga se tereti za interno nabavljene inpute. Smisao dovođenja internih cijena u ulogu troškova jest u tome da određeni centar odgovornosti, koji predstavlja internog kupca kroz proces bilateralne kontrole razmjenskih odnosa između njega i dobavnog centra odgovornosti,

¹⁰⁰ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 164.

¹⁰¹ Polimeni, R., Handy, S., Cashin, J.(1999): Troškovno računovodstvo, Faber & Zgombić Plus, Zagreb, str. 207.

¹⁰² Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 165.

nastoji sniziti internu (transfernu) cijenu, čime se snižavaju i ukupni troškovi cijeloga društva.¹⁰³

Troškovi konkurentnosti su troškovi koji nastaju zbog održavanja konkurentnog položaja tvrtke. Neki od primjera ovih troškova su:¹⁰⁴

- troškovi proizvodnje na temelju kojih se određuje prodajna cijena prema kupcima;
- troškovi nužni za održanje kvalitete i dizajna proizvoda na konkurentnoj razini;
- troškovi koji mogu utjecati na visinu prodaje (npr. troškovi reklame i propagande);
- troškovi povećanja uporabne vrijednosti proizvoda ili usluge koja kupcima daje veću vrijednost za istu cijenu.

Angažiranje ili redukcija troškova konkurentnosti značajno i dugoročno utječu na ostvarivanje dobitka. Pogrešne odluke prilikom angažiranja ovih troškova imaju dalekosežne posljedice na rezultate poslovanja. Naime, smanjenje troškova konkurentnosti ispod optimalne razine može dovesti do pada konkurentne sposobnosti pa, prema tome i do pada dobitaka. S druge strane, povećano angažiranje troškova konkurentnosti redovito izaziva i reakcije konkurenata koji ne dopuštaju gubitak svojih tržišnih pozicija.¹⁰⁵

¹⁰³ Ibidem.

¹⁰⁴ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 165.

¹⁰⁵ Ibidem

4. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA

4.1. Pojmovno određenje upravljanja troškovima

Upravljanje troškovima (Cost Management) može se definirati kao postizanje menadžerskih ciljeva na temelju optimalnog angažiranja troškova. Osnovni cilj upravljanja troškovima jest postići što veću dugoročnu korist od učinjenog troška i postići određeni menadžerski cilj uz što niže troškove, bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentnu poziciju. Nužno je istaknuti da se svaki trošak isplati ako donosi veću dugoročnu korist od vrijednosti žrtvovanih resursa. Prema tome, cilj upravljanja troškovima nije apsolutna redukcija troškova bez kojih se može, nego postići što veću dugoročnu korist od učinjenog troška.¹⁰⁶ Svaki obrazovani menadžer poduzeća zna da ulaganje u poboljšanje funkcioniranja organizacije nije samo trošak za poduzeće, već ono može pridonijeti poboljšanju kontrole troškova proizvodnje, a samim time i povećanju profitabilnosti. Naime, ulaganja u rekonstrukcije i modernizaciju mogu poboljšanjem profitabilnosti opravdati povećane troškove.¹⁰⁷

Monden i Sakurai ističu da se pod pojmom upravljanja troškovima obično smatra smanjivanje i kontrola troškova.¹⁰⁸ Dok smanjivanje troškova nastoji svesti troškove na najnižu moguću razinu tako da se eliminiraju nepotrebni troškovi, kontrola troškova podrazumijeva nastanak, ali i ostanak troškova unutar zadanih okvira.¹⁰⁹

Bez obzira na činjenicu da je upravljanje troškovima postojalo kao nužan uvjet u prvim počecima tržišne ekonomije, kad je tvrtkom upravljao gotovo isključivo njen vlasnik, moderno upravljanje troškovima razvija se tek razvojem menadžmenta i njegovih funkcija, te razvojem računovodstvenih sustava i znanstvenih metoda izračunavanja troškova. Prema tome, ozbiljniji pristupi upravljanju troškova uočavaju se tek tridesetih godina ovog stoljeća u SAD-u, no snažniji razvoj i afirmacija ove menadžerske discipline javljaju se još šezdesetih godina dvadesetog stoljeća.¹¹⁰

¹⁰⁶ Belak V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRIF, Zagreb, str. 130-131.

¹⁰⁷ Karić, M. (2010): Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, broj 10, Ekonomski fakultet u Osijeku, str. 28-29.

¹⁰⁸ Rogošić A. (2012): Međuovisnost interno orijentiranog računovodstva i zrelosti upravljanja kvalitetom, doktorska disertacija, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet Split, str. 13.

¹⁰⁹ Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015): Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 8.

¹¹⁰ Belak V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRIF, Zagreb, str. 131-132.

Dvije osnovne računovodstvene discipline na kojima se temelji upravljanje troškovima jesu financijsko i troškovno računovodstvo. Financijsko računovodstvo osigurava povijesne podatke o troškovima i informacije o ulozi troškova u računu dobitka/gubitka i bilanci. Troškovno računovodstvo je usmjereno na detaljno određenje strukture troškova i njihove klasifikacije prilagođene potrebama menadžera, na planiranje i kontrolu troškova te na donošenje specifičnih menadžerskih odluka u području upravljanja troškovima.¹¹¹

Kako bi se troškovima upravljalo na što bolji i kvalitetniji način, važno je pridržavati se sljedećih pravila:¹¹²

1. Na dugi rok, iznimno je važno biti jeftiniji od konkurencije za istu razinu ponude ili pak ponuditi više za istu cijenu.
2. Da bi ostali konkurentni, troškovi poslovanja u relativnoj svoti moraju kontinuirano padati.
3. Stvarni troškovi, prihodi i profit za svaki proizvod, kao i stvarne cijene i dobitak za svaku uslugu i sve ključne kupce moraju uvijek biti poznati, a tradicionalni računovodstveni sustavi ili uskraćivanje informacija od menadžera centara odgovornosti ne smiju ih prekrivati.
4. Menadžerska kontrola općenito i kontroling funkcija posebno, moraju se koncentrirati na dobit (profit), novčani tijek i snagu održavanja izvora novca.

U današnjem, sve konkurentnijem, globalnom poslovnom okruženju sve je manje mogućnosti za pogreške, stoga je pridržavanje ovih pravila važnije no ikad prije.

4.2. Sustavi obračuna troškova

Upravljanje troškovima predstavlja pouzdani niz metoda koje se mogu koristiti na individualnoj razini u cilju podupiranja određene odluke ili menadžmenta organizacije u cjelini, a koji se nazivaju sustavima ili modelima upravljanja troškovima. Na temelju karakteristika industrije u kojoj proizvodno poduzeće djeluje, karakteristika proizvoda ili usluga, snaga i slabosti samog poduzeća, prilika i prijetnji u okolini poduzeća itd., menadžeri koji se odlučuju za upravljanje troškovima trebaju odabrati određeni model upravljanja

¹¹¹ Ibidem, str. 132.

¹¹² Ames, B.C. and Hlavcek, J.D. (1990.): Vital truths about managing your costs (Internet) raspoloživo na: <https://hbr.org/1990/01/vital-truths-about-managing-your-costs> (3.9.2019.)

troškovima. Razlikujemo tradicionalni model upravljanja troškovima i strateško upravljanje troškovima.¹¹³

4.2.1. Tradicionalni model upravljanja troškovima

Tradicionalni model upravljanja troškovima je najstariji model obračunavanja i upravljanja troškovima poslovanja, a dominirao je gotovo čitavo stoljeće. Ovaj model dijeli troškove u sljedeće osnovne skupine:¹¹⁴

1. *troškovi izravnog materijala*, tj. troškovi nabave materijala potrebnog za proizvodnju;
2. *troškovi izravnog rada*, tj. troškovi osobnih dohodaka radnika u proizvodnji;
3. *troškovi proizvodne režije*, tj. troškovi struje, vode i ostalih proizvoda i usluga potrebnih za izvršenje same proizvodnje;
4. *troškovi upravne i prodajne režije*, tj. troškovi povezani s poslovanjem samog poslovnog subjekta neovisno o proizvodnji (troškovi administracije, prodaje, uprave itd).

Tradicionalni model upravljanja troškovima prati i nadzire troškove izravnog materijala i rada po svakom proizvodu pojedinačno, dok se troškovi režija pridružuju izravnim troškovima po određenom ključu rasporeda.¹¹⁵ To je ujedno i glavno obilježje modela tradicionalnog upravljanja troškovima.

Tradicionalni pristup, dakle, ne pravi razliku između različitih aktivnosti proizvodne i upravno-prodajne režije koji se pojavljuju kod određene skupine proizvoda, a upravo je to jedan od najznačajnijih nedostataka ovog modela.¹¹⁶ Naime, obračunavanje troškova proizvodne i upravno-prodajne režije na osnovi troška izravnog rada može iskriviti stvarnu sliku o troškovima pojedinih proizvoda, pogotovo ako je udio troškova izravnog rada u ukupnim troškovima malen, a troškovi proizvodne i upravno-prodajne režije velik.¹¹⁷

¹¹³ Mikić, M. (2009): Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima (Internet) raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/40552> (3.9.2019.)

¹¹⁴ Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRI F, Vol.8, str. 98.

¹¹⁵ Ibidem, str. 99.

¹¹⁶ Belak V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRI F, Zagreb, str. 133.

¹¹⁷ Hrvatski računovođa (2005): Upravljanje troškovima – povećanje konkurentnosti i uspješnosti poslovanja, Zagreb – Zadar, str. 109.

Upravo zato, primjena navedenog modela odvija se u relativno stabilnom poslovnom okruženju, odnosno tamo gdje je rad dominantan faktor proizvodnje, tehnologija poznata, količina proizvoda limitirana te kod poduzeća koja imaju nekoliko sličnih proizvoda ili usluga ili pak nekoliko kupaca. Budući da navedena obilježja proizvodnje više ne odgovaraju dinamičnom poslovnom okruženju, tradicionalni model upravljanja troškovima se sve više napušta, a njegovo mjesto zauzima sustav strateškog upravljanja troškovima.¹¹⁸

4.2.2. Strateško upravljanje troškovima (Suvremeni sustavi upravljanja troškovima)

Promjene u poslovnom okruženju dovele su do stvaranja potrebe za definiranjem suvremenog sustava upravljanja troškovima, odnosno strateškog upravljanja troškovima.¹¹⁹

Naime, suvremena poduzeća imaju sve veću potrebu za složenijim informacijama te informacije tradicionalnog menadžerskog računovodstva više nisu dovoljne budući da ne pružaju dovoljno informacija o nefinancijskim i vanjskim faktorima ključnim za strateško planiranje i kontrolu.¹²⁰

Uključivanjem nefinancijskih informacija i informacija o poslovnom okruženju u cilju realizacije strategije poduzeća, upravljačko računovodstvo osamdesetih godina prošlog stoljeća prerasta u **strateško upravljačko računovodstvo**, a njegovim utemeljiteljem se smatra Kenneth Simmonds. On strateško upravljačko računovodstvo definira kao praćenje i analizu informacija upravljačkog računovodstva o poduzeću (poslovanju) i njegovim konkurentima u svrhu razvoja i nadzora poslovne strategije.¹²¹

Svrha strateškog upravljanja troškova je proizvodnja kontinuiranog ciklusa informacija o aktivnostima u kratkom i dugom roku, a sve u svrhu povećanja vrijednosti u očima potrošača i smanjenja troškova. Prednosti korištenja strateških modela upravljanja troškovima ogledaju se

¹¹⁸ Mikić, M. (2009): Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima (Internet) raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/40552> (3.9.2019.)

¹¹⁹ Ibidem

¹²⁰ Rogošić A., Perica I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo-pregled metoda, Ekonomski pregled, (67), 2:153-176, str. 153.

¹²¹ Ramljak B., Rogošić A. (2013): Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete, Ekonomski pregled.,(64), 1:30-48, str. 31.

u smanjenju poslovnog rizika, povećanom stvaranju dodane vrijednosti i smanjenju financijskih izdataka.¹²²

Pod terminom strateškog menadžerskog računovodstva danas se podrazumijeva primjena barem jedne od čitavog niza metoda čiji je pregled dan u nastavku rada.¹²³ Istraživanja ukazuju na sinergijski učinak korištenja dviju i više metoda strateškog menadžerskog računovodstva. Ona poduzeća koja kombiniraju ove metode bolje upravljaju troškovima u kontekstu snižavanja troškova i njihove kontrole.¹²⁴

4.2.1.1. Obračun troškova prema aktivnostima – ABC metoda

Metodu troškova temeljem aktivnosti razvili su Cooper i Kaplan krajem 1980-ih godina kao svojevrsnu kritiku tradicionalnog računovodstva troškova.¹²⁵

Naime, kao što je već spomenuto, poduzeća u suvremenom poslovnom okruženju imaju mali udio izravnih troškova u ukupnim troškovima poslovanja, dok su se s druge strane troškovi koji se odnose na podršku procesu proizvodnje, marketing i distribuciju povećali. Dakle, tradicionalne metode alokacije troškova više nisu prikladne, a mogu biti čak i opasne.¹²⁶ Za razliku od tradicionalne metode obračuna troškova, računanje troškova na temelju aktivnosti bilježi teret troškova izrade, ali i troškove *ne izrade*, koji su u suvremenim uvjetima poslovanja često i veći od samih troškova izrade.¹²⁷

Svrha razvoja ABC metode očituje se u zadovoljavanju potreba za točnijim informacijama o troškovima resursa koje je zahtijevao individualni proizvod, usluga, kupac ili distribucijski kanal. Snažna konkurencija na globalnoj razini i radikalno nove proizvodne tehnologije čine preciznu informaciju o proizvodnom trošku presudnu za uspjeh, a upravo je ABC metoda pružila menadžerima bolje informacije i jasniju sliku o ekonomskim aspektima njihovih

¹²² Mikić, M. (2009): Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima (Internet) raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/40552> (3.9.2019.)

¹²³ Rogošić A., Perica I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo-pregled metoda, Ekonomski pregled,(67), 2:153-176, str. 154.

¹²⁴ Ramljak, B., Rogošić, A. (2012): Strategic Management Accounting Practices in Croatia, The Journal of International Management Studies, (7), 2: 93-100.

¹²⁵ Rogošić A., Perica I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo-pregled metoda, Ekonomski pregled, (67), 2:153-176, str. 154.

¹²⁶ Lutilsky, D.I., Perčević H. (2006): Primjena ABC metode u bankama i financijskim institucijama, Računovodstvo i financije, stručni članak, str. 12.

¹²⁷ Hrvatski računovođa (2005): Upravljanje troškovima – povećanje konkurentnosti i uspješnosti poslovanja, Zagreb – Zadar, str. 110.

procesa, tj. poslova.¹²⁸ Naime, slika profitabilnosti koja nastaje iz ABC-analize pomaže organima upravljanja da usredotoče pozornost i energiju na poboljšanje upravo onih aktivnosti koje će u konačnici najviše utjecati na profit kao i u tome da troškove svog rada vežu upravo za te aktivnosti.¹²⁹

Uvođenje računovodstvenog sustava prema metodi troškova temeljem aktivnosti obuhvaća četiri koraka:¹³⁰

1. Identificiranje bitnih (glavnih) aktivnosti koje se provode u organizaciji;
2. Dodjeljivanje troškova u troškovne centre za svaku aktivnost;
3. Utvrđivanje uzročnika troškova za svaku bitnu aktivnost;
4. Dodjeljivanje troškova aktivnosti objektima (proizvodima).

Aktivnosti se sastoje od niza zadataka, odnosno radnih jedinica. Pri utvrđivanju aktivnosti bitno je pripaziti da ne budu previše agregirane, ali ni pretjerano detaljno definirane (u smislu da se svaki zadatak postavi kao aktivnost). Istraživanja su pokazala da optimalan broj centara aktivnosti iznosi od dvadeset do trideset. Aktivnosti koje imaju istog uzročnika troška mogu biti spojene u jednu aktivnost troškovnog centra.¹³¹

Nakon što su identificirane aktivnosti, troškovi resursa koji su konzumirani tijekom određenog razdoblja, moraju biti dodijeljeni aktivnostima. Cilj je utvrditi koliko poduzeće troši na svaku od aktivnosti. Mnogi resursi mogu biti izravno povezani s određenim centrima odgovornosti, ali ostali mogu biti neizravni, odnosno korišteni u različitim aktivnostima (poput električne energije). Neizravni troškovi raspoređuju se na aktivnosti temeljem uzročno-posljedičnih odnosa koje stvara uzročnik troška. Uzročnici troškova u ovoj fazi alokacije troškova u literaturi su nazvani resursni uzročnici troškova ili uzročnici troškova prvog stupnja.¹³²

U cilju dodjeljivanja troškova aktivnosti pojedinom objektu troška potrebno je utvrditi uzročnike troškova drugog stupnja (uzročnike troškova aktivnosti). Pri tome, treba voditi

¹²⁸ Lutlisky, D.I., Perčević H. (2006): Primjena ABC metode u bankama i financijskim institucijama, Računovodstvo i financije, stručni članak, str. 12.

¹²⁹ Hrvatski računovođa (2005): Upravljanje troškovima – povećanje konkurentnosti i uspješnosti poslovanja, Zagreb – Zadar, str. 110.

¹³⁰ Drury, C. (2008): Management and Cost Accounting, London (UK), South-Western, str. 228.

¹³¹ Rogošić A., Perica I., (2016): Strateško menadžersko računovodstvo-pregled metoda, Ekonomski pregled, (67), 2:153-176, str. 155.

¹³² Ibidem, str. 155. - 156.

računa o nekoliko čimbenika. Naime, raspored troškova u pojedinom centru aktivnosti treba biti jasan i logičan, a uzročnik troška aktivnosti treba biti lako mjerljiv.¹³³

Uzročnici troškova aktivnosti mogu se podijeliti na:¹³⁴

- transakcijske uzročnike – obavljena količina pojedine aktivnosti (npr. broj ispostavljenih narudžbi pri nabavi, broj provedenih narudžbi kupaca, broj provedenih nadzora (testova) tijekom proizvodnog procesa i slično);
- vremenske uzročnike – vrijeme potrebno da se aktivnosti provedu (npr. trajanje nadzora proizvodnje u satima, trajanje završne montaže proizvoda i slično).

Naposljetku slijedi provedba dodjeljivanja troškova putem prethodno odabranih uzročnika drugog stupnja na troškovne objekte. Uzročnici troškova drugog stupnja trebaju biti mjerljivi na način da omogućuju utvrđivanje troška pojedinog proizvoda. Adekvatnim procjenama ključnih aktivnosti i uzročnika troškova koje zahtjeva obračun troškova temeljem aktivnosti, omogućuje se precizno utvrđivanje cijene proizvodnje.¹³⁵

4.2.2.2. *Obračun ciljanih troškova*

Metodu ciljanih troškova (engl. Target Costing) razvilo je japansko poduzeće Toyota 1963. godine no tek 1980-ih je prepoznata kao glavni čimbenik nadmoćne sposobnosti japanskih poduzeća. Jedna od recentnijih definicija metode ciljanih troškova upućuje na to da je riječ o programu kojem je cilj reduciranje troškova životnog ciklusa novog proizvoda uz uvažavanje zahtjeva kupaca za kvalitetom i pouzdanošću.¹³⁶

Metoda ciljanih troškova polazi od jednostavne pretpostavke da ukoliko tržište za svaki proizvod diktira ciljanu prodajnu cijenu, koja se umanjuje za ciljanu maržu, poduzeće dolazi do iznosa ciljanih troškova koji predstavljaju ukupne troškove po kojima proizvod može biti proizveden da bi bio profitabilan.¹³⁷

¹³³ Ibidem, str. 156.

¹³⁴ Ibidem

¹³⁵ Ibidem

¹³⁶ Rogošić A., Perica I., (2016): Strateško menadžersko računovodstvo-pregled metoda, Ekonomski pregled, (67), 2:153-176, str. 158.

¹³⁷ Ibidem

Prema tome, ciljni trošak se računa prema formuli:¹³⁸

$$\text{Ciljni trošak} = \text{ciljna prodajna cijena} - \text{ciljana marža (željena dobit)}.$$

Ciljna prodajna cijena je procijenjena cijena koju su kupci spremni platiti, a procjenjuje se na temelju percipirane vrijednosti kupca za taj određeni proizvod ili uslugu, kao i na temelju cijena konkurenata.¹³⁹

Nakon definiranja ciljnih troškova potrebno ih je usporediti sa stvarnim troškom proizvoda ili usluge. Ukoliko je procijenjeni stvarni trošak proizvoda viši od ciljnog troška, potrebno je utvrditi na koji način se procijenjeni stvarno trošak može smanjiti do razine ciljnog troška jer bez tog ostvarenja poduzeću nije isplativo započeti s proizvodnjom proizvoda budući da neće ostvariti željenu dobit po komadu prodanog proizvoda.¹⁴⁰

4.2.2.3. Metoda trošak-plus

Za razliku od metode ciljanog troška kod koje se polazi od ciljne prodajne cijene, metoda trošak plus ide u suprotnom smjeru. Prvo se utvrdi jedinični trošak proizvoda, a zatim se prodajna cijena formira u ovisnosti o tome koliku zaradu (željenu maržu) poduzeće želi ostvariti prodajom tog proizvoda.¹⁴¹

Dakle, ciljna prodajna cijena se računa prema formuli:¹⁴²

$$\text{ciljna prodajna cijena} = \text{trošak proizvoda} + \text{željena marža}.$$

Željena marža se utvrđuje ovisno o tome koliko poduzeće želi zaraditi prodajom proizvoda, a može se utvrditi na više načina:¹⁴³

- u visini povrata na uložena sredstva po jedinici proizvoda
- u određenom postotku troška proizvoda
- u nekom fiksnom iznosu i slično.

¹³⁸ Broz Tominac: Upravljačko računovodstvo – studija slučaja, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 263.

¹³⁹ Ibidem, str. 264.

¹⁴⁰ Ibidem

¹⁴¹ Ibidem, str. 265.

¹⁴² Ibidem

¹⁴³ Ibidem

4.2.2.4. Obračun troškova životnog ciklusa proizvoda

Životni vijek predstavlja vremenski period tijekom kojeg se proizvod, odnosno usluga razvija, koncipira, proizvodi, distribuira, prodaje, konzumira te izlazi s tržišta. Troškovi koji nastaju u tom vremenskom periodu predstavljaju troškove životnog vijeka.¹⁴⁴

Obračunom troškova životnog ciklusa proizvoda (engl. Lyfe Cycle Costing) nastoje se kvantificirati cjelokupni troškovi proizvoda tijekom njegovog životnog ciklusa s ciljem utvrđivanja da li predviđeni prihod od prodaje tog proizvoda nadmašuje sve troškove njegovog nastajanja i isporuke.¹⁴⁵ Pokrivanje ukupnih troškova životnog vijeka pretpostavka je profitabilnosti određenog proizvoda/usluge.¹⁴⁶

Troškovi koji prethode proizvodnom procesu (predproizvodni troškovi), kao i oni troškovi koji nastaju u razdoblju nakon dovršetka proizvodnje pa do trenutka isporuke kupcu (poslijeproizvodni troškovi), mogu imati značajan udio u ukupnim troškovima poslovanja pa, prema tome, mogu biti relevantni pri poslovnom odlučivanju. Stoga, predproizvodni troškovi i poslijeproizvodni troškovi, objedinjeni s troškom proizvodnje, čine ukupni trošak životnog ciklusa proizvoda koji se jednostavno može nazvati **trošak realizacije proizvoda**.¹⁴⁷

U predproizvodne troškove ubrajaju se: troškovi istraživanja i razvoja proizvoda, troškovi oblikovanja proizvoda, troškovi najamnine nekretnina i opreme namijenjene proizvodnji nastali prije započetog procesa proizvodnje, troškovi raznih intelektualnih usluga koje su u službi početka realizacije projekta i njima slični troškovi, dok se u poslijeproizvodne troškove ubrajaju: troškovi skladištenja, oglašavanja, prodaje i distribucije određenog proizvoda.¹⁴⁸

4.2.2.5. Obračun troškova kvalitete

Koncept troška kvalitete razvio je Feigenbaum za potrebe kontrole kvalitete te je ukupan trošak kvalitete razdjelio u tri grupe: troškove zbog nedostataka, troškove ocjenjivanja i troškove prevencije. Prema imenovanom autoru, troškovi kvalitete nastaju odstupanjem od

¹⁴⁴ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutlisky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 522.

¹⁴⁵ Rogošić, A., Perica, I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo-pregled metoda, Ekonomski pregled, (67), 2:153-176, str. 161.

¹⁴⁶ Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutlisky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 522.

¹⁴⁷ Ramljak, B., Rogošić, A. (2009): Koncept troška životnog ciklusa proizvoda, Računovodstvo i financije, (55), 5:42-46, str. 41. – 42.

¹⁴⁸ Ibidem

kvalitete, odnosno manjkavošću pri kontroli kvalitete (troškovi zbog nedostataka) kao i nastojanjima da se ostvari bolja kvaliteta (troškovi ocjenjivanja i troškovi prevencije).¹⁴⁹

Godine 1961. je osnovan Odbor za troškove kvalitete pri Američkom društvu za kvalitetu s ciljem formaliziranja koncepta i njegove promocije u praksi. Na međunarodnoj razini je prihvaćen standard ANSI/ISO ASQ Q9004-2000: Sustavi upravljanja kvalitetom – Smjernice za unaprjeđenje performansi koji sugerira financijsko mjerenje kao prikladan način za procjenu organizacijskih performansi da bi se utvrdilo jesu li planirani ciljevi postignuti. Temeljem Feigenbaumove kategorizacije troškova kvalitete izdvojene su četiri vrste: troškovi prevencije, troškovi ocjenjivanja, troškovi interno uočenih nedostataka i troškovi eksterno uočenih nedostataka. Mogu se grupirati kao troškovi ostvarivanja kvalitete (troškovi „za kvalitetu“), gdje spadaju troškovi prevencije i troškovi ocjenjivanja kvalitete, i kao troškovi odstupanja od kvalitete (troškovi „nekvalitete“), gdje se ubrajaju troškovi interno i eksterno uočenih nedostataka.¹⁵⁰

Ulaganjem u kvalitetu, odnosno kratkoročnim povećanjem troškova, smanjujemo broj pogrešaka u budućnosti što u konačnici dovodi do smanjenja troškova. Manji broj pogrešaka i veća kvaliteta proizvoda utječu na veće zadovoljstvo kupca te se kao krajnji rezultat javlja povećanje prihoda.¹⁵¹ Poboljšanje kvalitete se ne smije shvatiti kao jednokratnu akciju, već kao kontinuirani proces koji se odvija po određenim pravilima i ima svoju vremensku dinamiku.¹⁵²

4.2.2.6. Obračun troškova okoliša

Održivi razvoj je prihvaćen kao temeljna korporacijska vrijednost te je sve više poduzeća usmjerenih na zaštitu okoliša. S obzirom da konvencionalne računovodstvene prakse jednostavno ne pružaju odgovarajuće informacije u svrhu upravljanja okolišem, javila se

¹⁴⁹Rogošić, A., Perica, I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo-pregled metoda, Ekonomski pregled, (67), 2:153-176, str. 169.

¹⁵⁰Rogošić, A., Perica, I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo-pregled metoda, Ekonomski pregled, (67), 2:153-176, str. 169-170.

¹⁵¹Lazibat, T. (2009): Upravljanje kvalitetom, znanstvena knjiga, Zagreb, str. 137.

¹⁵²Drljača, M. (2003): Informacijska osnovica za kontinuirano poboljšanje kvalitete poslovnog procesa, Električka, br. 26, str. 38.

potreba za razvojem *upravljačkog računovodstva okoliša* (engl. Environmental Management Accounting).¹⁵³

Upravljačko računovodstvo okoliša obuhvaća identifikaciju, evidenciju i izvještavanja o troškovima okoliša s ciljem povećanja efikasnosti korištenja materijala, smanjenja negativnog učinka i rizika na okoliš te smanjenja troškova zaštite okoliša. U troškove okoliša ubrajamo: troškove prevencije, odlaganja, planiranja, kontrole, preraspodjele aktivnosti i popravaka šteta.¹⁵⁴

U upravljačkom računovodstvu okoliša poseban je naglasak na utrošku vode i energije, ali i zagađenju koje proizlazi njihovim korištenjem. Razvijeno upravljačko računovodstvo okoliša uključuje i procjenu budućih troškova pri izradi izvještaja za interne (organizacijske) korisnike u cilju pružanja što realnije osnove za odlučivanje. Nekvantificirane (prema tome, i nefinancijske) informacije stvaraju ograničenja za usvajanje smjernica menadžerskog računovodstva okoliša u praksi.¹⁵⁵

4.2.2.7. Model bilance postignuća

Uravnoteženi sustav pokazatelja ili Bilanca postignuća (engl. Balanced scorecard) prevodi misiju i strategiju organizacije u sveobuhvatni set pokazatelja uspješnosti koji pruža okvir za primjenu njezine strategije.¹⁵⁶ Budući da se uspješno poslovanje ne može postići odlučivanjem na bazi samo financijskih pokazatelja, osnovna ideja modela Bilance postignuća je da sustav mjerenja performanse sadržava pored financijskih mjera i nefinancijske mjere.¹⁵⁷ Dakle, Bilanca postignuća se ne usredotočuje isključivo na postizanje financijskih ciljeva, već naglašava i nefinancijske ciljeve koje organizacija mora postići kako bi ispunila svoje financijske ciljeve.¹⁵⁸ Unatoč važnosti nefinancijskih pokazatelja performanse važno je ne izgubiti iz vida ključnu misao. U profitnim organizacijama, primarni cilj modela Bilance

¹⁵³ Rogošić, A., Perica, I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo-pregled metoda, *Ekonomski pregled*, (67), 2:153-176, str. 163.

¹⁵⁴ Ibidem, 164.

¹⁵⁵ Ibidem, str. 164-165.

¹⁵⁶ Bhimani, A., Hongren, C. T., Datar, S. M., Foster, G. (2018): *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova*, Mate d.o.o., Zagreb, str. 776.

¹⁵⁷ Horngern, C.T., Datar, S.M., Rajan, M.V. (2012): *Cost Accounting*, Pearson Prentice Hall, New Jersey, str. 702.

¹⁵⁸ Bhimani, A., Hongren, C. T., Datar, S. M., Foster, G. (2018): *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova*, Mate d.o.o., Zagreb, str. 776.

postignuća je održati dugoročne financijske performanse. Nefinancijske mjere jednostavno služe kao vodeći pokazatelji za dugoročne financijske performanse.¹⁵⁹

Osnovni model Bilance postignuća temelji se na sljedeće četiri glavne perspektive, tj. dimenzije:¹⁶⁰

- 1) **Financijska perspektiva** – mjeri uspjeh kompanije u povećanju vrijednosti za dioničare, odnosno pridonosi li strategija poduzeća poboljšanju financijskog stanja poduzeća.
- 2) **Perspektiva kupaca** – mjeri kako strategije i aktivnosti poduzeća orijentirane prema kupcima utječu na lojalnost kupaca i veću profitabilnost.
- 3) **Perspektiva internih poslovnih procesa** – mjeri kako se procesi unutar poduzeća trebaju odvijati da bi se povećala efikasnost poduzeća.
- 4) **Perspektiva učenja i razvoja** – mjeri kako inovacija, edukacija i zadovoljstvo zaposlenika doprinose ostvarenju strateških ciljeva.

Bilanca postignuća se zasniva na ideji da su svi bitni ciljevi o kojima se donose odluke međusobno povezani u svim unutarnjim i vanjskim procesima koje poduzeće obavlja, a za uspješnost poslovanja je važno da su zaposlenici toga svjesni kako bi mogli djelovati u smjeru zajedničkih ciljeva.¹⁶¹

¹⁵⁹Horngern, C.T., Datar, S.M., Rajan, M.V. (2012): Cost Accounting, Pearson Prentice Hall, New Jersey, str. 702.

¹⁶⁰Hilton, W.R., Maher, W.M., Selto, H.F. (2003): Cost Management – Strategies for Business Decisions“, second edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, str. 835.

¹⁶¹Jacobson, L. (2006): Balanced scorecard (BSC) kao metoda povećanja uspješnosti poslovanja, RRiF, (7), str. 40.

5.PRIMJENA ANALIZE PROFITABILNOSTI AUTOMOBILA NA PRIMJERU PUTNIČKE AGENCIJE

5.1. Opći podaci o putničkoj agenciji¹⁶²

Putnička agencija sa sjedištem u Splitu osnovana je 10. listopada 2001. godine. Prema Zakonu o trgovačkim društvima pravni oblik poduzeća je društvo s ograničenom odgovornošću te se prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti ovo društvo bavi iznajmljivanjem i davanjem u zakup (leasing) automobila i motornih vozila lake kategorije. Oznaka djelatnosti je 7711.¹⁶³

Predmet poslovanja putničke agencije:¹⁶⁴

- Iznajmljivanje strojeva i opreme, bez rukovoditelja;
- Kupnja i prodaja robe;
- Trgovačko posredovanje na domaćem i inozemnom tržištu;
- Pružanje usluga u nautičkom, seljačkom, zdravstvenom, kongresnom, športskom, lovnom i drugim oblicima turizma, pružanje ostalih turističkih usluga;
- Pripremanje hrane i pružanje usluga prehrane, pripremanje i usluživanje pića i napitaka, pružanje usluga smještaja;
- Mjenjačnice.

Putnička agencija je osnovana od strane dva suosnivača pri čemu je jedan od njih ujedno i direktor agencije. Uz navedena dva zaposlenika, putnička agencija za vrijeme sezone (razdoblje od 01. lipnja do 30. rujna) zapošljava dva do tri studenta, ovisno po potrebi, koje plaća na temelju studentskih ugovora.

¹⁶² Ime putničke agencije se u tekstu neće navoditi budući da želi ostati anonimna. U daljnjem tekstu će se koristiti naziv putnička agencija.

¹⁶³ Interni dokument poduzeća (2019): Profil tvrtke, Split

¹⁶⁴ Interni dokument poduzeća (2019): Izvadak iz Sudskog registra, Split

5.2. Analiza profitabilnosti na primjeru putničke agencije

Zbog lakšeg razumijevanja tematike i načina izračuna neto rezultata automobila, u tablici 1. prikazat će se i objasniti sve stavke izračuna profitabilnosti za odabrane automobile putničke agencije.

Tablica 1. Stavke analize profitabilnosti automobila

TRAJANJE NAJMA
Broj dana
Cijenik (uključuje 25% PDV-a)
1. BRUTO PRIHODI
PDV
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA
3. UKUPNI NETO PRIHODI
Troškovi osiguranja
Troškovi servisa i održavanja
Troškovi kamata financijskog leasinga
Amortizacija
Ostali troškovi
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI
Trošak najma poslovnog prostora
Trošak telefona i interneta
Trošak plaća
Trošak računovodstvenih usluga
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI
6. NETO REZULTAT

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

Bruto prihodi automobila izračunat će se na temelju cjenika oglašenog na stranicama putničke agencije i broja ostvarenih dana najma automobila na način kako pokazuje sljedeća formula:

$$\text{BRUTO PRIHOD} = \text{CIJENA DNEVNOG NAJMA} * \text{BROJ DANA.}$$

Putnička agencija je cijene definirala na temelju starosti automobila, klase automobila kao i kretanja cijena konkurencija koje nude iste ili slične automobile u najam. Važno je napomenuti da se cijene razlikuju i ovisno o vremenskom trajanju najma na način da su cijene najma i trajanje najma obrnuto proporcionalni. U skladu s navedenim, putnička agencija razlikuje četiri različite tarife cijena za svaki automobil. Prva, a ujedno i najskuplja tarifa odnosi se na najam automobila do 6 dana, druga se odnosi na najam 7-14 dana, treća na najam 15-21 dan te posljednja i najpovoljnija na najam duži od 22 dana. Cijene na cjeniku putničke

agencije su izvorno iskazane u dolarima te će se njihova protuvrijednost izračunati na način da se cijena u dolarima pomnoži sa srednjim tečajem dolara koje je poduzeće uzelo kao bazu za cijelu godinu (u ovom slučaju je to 6,278) te se navedeni iznos zaokruži na prvu veću vrijednost djeljivu sa 10. (npr. $85\$ * 6,278 = 533,63 \text{ kn} \approx 540 \text{ kn}$). Broj ostvarenih dana najma automobila preuzet je iz statističke dokumentacije koju vodi sama putnička agencija, a kako bi najam automobila bio isplativ poželjno je da je iznajmljen 100 i više dana u godini. Oduzimanjem PDV-a koji iznosi 25% od bruto prihoda dobije se ukupni neto prihod.

Ukupni direktni troškovi putničke agencije sastoje se od troškova osiguranja, troškova servisa i održavanja, troškova kamata financijskog leasinga, amortizacije i ostalih troškova. Troškovi osiguranja odnose se na Kasko osiguranje i definirani su ugovorom na godišnjoj bazi pri čemu se iznosi razlikuju ovisno o tipu i veličini automobila. Trošak servisa i održavanja obuhvaća troškove redovnog servisa automobila (izmjene ulja, filtera i slično), izmjenu guma na automobilima, njihovo pranje i slično. Svi promatrani automobili imaju trošak kamata financijskoga leasinga koji se plaća na temelju ugovora o financijskom leasingu. Također, budući da su svi promatrani automobili novije proizvodnje, tj. mlađi od 5 godina, imaju i trošak amortizacije koji iznosi 20% od iznosa nabavne vrijednosti automobila. Ostali troškovi obuhvaćaju troškove prve registracije automobila kao i izvanredne troškove koji su direktno vezani za pojedini automobil. Ovakvih troškova nije mnogo budući da Kasko osiguranje pokriva većinu takvih troškova.

Indirektni troškovi odnose se na najam poslovnog prostora koji u sebi uključuje i trošak komunalnih usluga, zatim trošak telefona i interneta, trošak plaća te trošak računovodstvenih usluga. Indirektni troškovi će se automobilima dodijeliti na temelju stope za raspodjelu indirektnih troškova. Stopa za raspodjelu troškova donesena je nakon razgovora i sugestije računovođe putničke agencije te će biti dodijeljena automobilima sukladno njihovoj **veličini** na način da će se većim automobilima dodijeliti viši iznos indirektnih troškovima, dok će se manjim automobilima dodijeliti manji iznos indirektnih troškova.

Neto rezultat za svaki pojedini automobil izračunat će se tako što će se od ukupnih neto prihoda oduzeti ukupni direktni i indirektni troškovi kako bi se utvrdila profitabilnost svakog od analiziranih automobila.

U tablici 2. prikazani su ukupni indirektni troškovi putničke agencije koji se odnose na 2018. godinu, stope za raspodjelu indirektnih troškova kao i iznosi indirektnih troškova po vrstama troškova koje će se koristiti u daljnjim izračunima profitabilnosti automobila.

Tablica 2. Indirektni troškovi putničke agencije

VRSTA AUTOMOBILA	Stopa za raspodjelu	Trošak najma poslovnog prostora	Trošak telefona i interneta	Trošak plaća	Trošak računovodstvenih usluga
VW UP	1,35%	567,00 kn	194,40 kn	2.794,50 kn	405,00 kn
MITSUBISHI SPACE STAR	1,35%	567,00 kn	194,40 kn	2.794,50 kn	405,00 kn
FORD FIESTA	1,60%	672,00 kn	230,40 kn	3.312,00 kn	480,00 kn
FORD FIESTA	1,60%	672,00 kn	230,40 kn	3.312,00 kn	480,00 kn
FORD FIESTA	1,60%	672,00 kn	230,40 kn	3.312,00 kn	480,00 kn
FORD FIESTA	1,60%	672,00 kn	230,40 kn	3.312,00 kn	480,00 kn
SUZUKI SWIFT	1,60%	672,00 kn	230,40 kn	3.312,00 kn	480,00 kn
SUZUKI SWIFT	1,60%	672,00 kn	230,40 kn	3.312,00 kn	480,00 kn
CHEVROLET AVEO SEDAN	1,60%	672,00 kn	230,40 kn	3.312,00 kn	480,00 kn
CHEVROLET AVEO SEDAN	1,60%	672,00 kn	230,40 kn	3.312,00 kn	480,00 kn
FORD FIESTA AUT.	1,80%	756,00 kn	259,20 kn	3.726,00 kn	540,00 kn
FORD FIESTA AUT.	1,80%	756,00 kn	259,20 kn	3.726,00 kn	540,00 kn
FORD FIESTA AUT.	1,80%	756,00 kn	259,20 kn	3.726,00 kn	540,00 kn
FORD FOCUS	1,80%	756,00 kn	259,20 kn	3.726,00 kn	540,00 kn
FORD FOCUS	1,80%	756,00 kn	259,20 kn	3.726,00 kn	540,00 kn
FORD FOCUS	1,80%	756,00 kn	259,20 kn	3.726,00 kn	540,00 kn
OPEL ASTRA SW	2,00%	840,00 kn	288,00 kn	4.140,00 kn	600,00 kn
OPEL ASTRA SW	2,00%	840,00 kn	288,00 kn	4.140,00 kn	600,00 kn
OPEL ASTRA SW	2,00%	840,00 kn	288,00 kn	4.140,00 kn	600,00 kn
OPEL ASTRA SW	2,00%	840,00 kn	288,00 kn	4.140,00 kn	600,00 kn
FORD FOCUS SW DIESEL	2,00%	840,00 kn	288,00 kn	4.140,00 kn	600,00 kn
FORD FOCUS SW DIESEL	2,00%	840,00 kn	288,00 kn	4.140,00 kn	600,00 kn
ŠKODA OCTAVIA AUT	2,20%	924,00 kn	316,80 kn	4.554,00 kn	660,00 kn
ŠKODA OCTAVIA AUT	2,20%	924,00 kn	316,80 kn	4.554,00 kn	660,00 kn
ŠKODA OCTAVIA AUT	2,20%	924,00 kn	316,80 kn	4.554,00 kn	660,00 kn
ŠKODA OCTAVIA AUT	2,20%	924,00 kn	316,80 kn	4.554,00 kn	660,00 kn
ŠKODA OCTAVIA AUT.	2,20%	924,00 kn	316,80 kn	4.554,00 kn	660,00 kn
CHEVROLET CRUISE AUT.	2,20%	924,00 kn	316,80 kn	4.554,00 kn	660,00 kn
CHEVROLET CRUISE AUT.	2,20%	924,00 kn	316,80 kn	4.554,00 kn	660,00 kn
ŠKODA RAPID AUT. DIESEL	2,20%	924,00 kn	316,80 kn	4.554,00 kn	660,00 kn
ŠKODA RAPID AUT. DIESEL	2,20%	924,00 kn	316,80 kn	4.554,00 kn	660,00 kn
ŠKODA RAPID AUT. DIESEL	2,20%	924,00 kn	316,80 kn	4.554,00 kn	660,00 kn
OPEL ASTRA SEDAN DIESEL	2,20%	924,00 kn	316,80 kn	4.554,00 kn	660,00 kn
OPEL ASTRA SEDAN DIESEL	2,20%	924,00 kn	316,80 kn	4.554,00 kn	660,00 kn
OPEL ASTRA SEDAN DIESEL	2,20%	924,00 kn	316,80 kn	4.554,00 kn	660,00 kn
ŠKODA OCTAVIA AUT SW	2,40%	1.008,00 kn	345,60 kn	4.968,00 kn	720,00 kn
ŠKODA OCTAVIA AUT. SW	2,40%	1.008,00 kn	345,60 kn	4.968,00 kn	720,00 kn
FORD FOCUS AUT. SW	2,40%	1.008,00 kn	345,60 kn	4.968,00 kn	720,00 kn
FORD FOCUS AUT. SW	2,40%	1.008,00 kn	345,60 kn	4.968,00 kn	720,00 kn
KIA SORENTO 4X4 DIESEL	3,40%	1.428,00 kn	489,60 kn	7.038,00 kn	1.020,00 kn
KIA SPORTAGE 4X4 AUT. DIESEL	3,40%	1.428,00 kn	489,60 kn	7.038,00 kn	1.020,00 kn
KIA CARNEVAL 6+1 AUT. DIESEL	3,50%	1.470,00 kn	504,00 kn	7.245,00 kn	1.050,00 kn
OPEL VIVARO 8+1 DIESEL	4,40%	1.848,00 kn	633,60 kn	9.108,00 kn	1.320,00 kn
OPEL VIVARO 8+1 DIESEL	4,40%	1.848,00 kn	633,60 kn	9.108,00 kn	1.320,00 kn
MERCEDES VIANO 7+1 AUT. DIESEL	4,40%	1.848,00 kn	633,60 kn	9.108,00 kn	1.320,00 kn
UKUPNO:	100,00%	42.000,00 kn	14.400,00 kn	207.000,00 kn	30.000,00 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeće

Nakon izračuna indirektnih troškova za sve automobile putničke agencije izračunat će se profitabilnost deset automobila različitih cjenovnih rangova i kategorija koji su odabrani u dogovoru sa direktorom i računovođom poduzeća.

Mitshubishi Space Star

Automobil Mitshubishi Space Star proizveden je 2017. godine te ga je putnička agencija uzela na financijski leasing iste godine. Klasičan gradski automobil pogonjen motorom zapremnine 1193 cm³, snage motora 59 kW, benzinski agregat sa peto-stupanjskim manualnim mjenjačem i prosječnom potrošnjom od samo 5 l/100 km. Tablica 3. prikazuje analizu profitabilnosti automobila Mitshubishi Space Star koja će u daljnjem tekstu biti detaljno objašnjena.

Tablica 3. Analiza profitabilnosti automobila Mitshubishi Space Star

TRAJANJE NAJMA		1-6 dana	7-14 dana	15-21 dana	22-30+ dana
Broj dana	82	37	16	29	0
Cijenik (uključuje 25% PDV-a)		380,00 kn	350,00 kn	290,00 kn	220,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		14.060,00 kn	5.600,00 kn	8.410,00 kn	0,00 kn
PDV	25,0%	2.812,00 kn	1.120,00 kn	1.682,00 kn	0,00 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		11.248,00 kn	4.480,00 kn	6.728,00 kn	0,00 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		22.456,00 kn			
Troškovi osiguranja		1.916,88 kn			
Troškovi servisa i održavanja		2.030,00 kn			
Troškovi kamata financijskog leasinga		852,00 kn			
Amortizacija	20,0%	12.191,50 kn			
Ostali troškovi		705,00 kn			
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		17.695,37 kn			
Trošak najma poslovnog prostora	1,35%	567,00 kn			
Trošak telefona i interneta	1,35%	194,40 kn			
Trošak plaća	1,35%	2.794,50 kn			
Trošak računovodstvenih usluga	1,35%	405,00 kn			
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		3.960,90 kn			
6. NETO REZULTAT		799,73 kn			

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

Kao što je u tablici 3 vidljivo, automobil marke Mitshubishi Space Star ukupno je ostvario 82 dana najma u 2018. godini. Budući da je promatranih deset automobila u 2018. godini ukupno ostvarilo 1002 dana najma, Mitshubishi Space Star je sudjelovao u tom iznosu sa 8,18% ($82/1002 \cdot 100$). Od spomenutih 82 dana, 37 se odnosi na najam automobila po najvišoj cijeni od 380,00 kn, 16 dana na najam automobila po cijeni od 350,00 kn te 29 dana najma po cijeni od 290,00 kn. Ovaj automobil nije nikako bio iznajmljen od strane iste osobe na period duži od 21 dan.

Ukupni bruto prihod automobila Mitshubishi Space Star iznosi 28.070,00 kn (14.060,00 kn + 5.600,00 kn + 8.410,00 kn + 0,00 kn) a budući da je Mitshubishi Space Star najviše dana bio u najmu po prvoj, najvišoj tarifi, slijedi da je upravo po toj tarifi ostvaren i najveći bruto

prihod. Daljnjom analizom može se zaključiti da udio prihoda od najma automobila po prvoj tarifi u ukupnom ostvarenom bruto prihodu iznosi 50,09% (14.060,00 kn/28.070,00 kn*100), udio prihoda od najma po drugoj tarifi iznosi 19,95% (5.600,00 kn/28.070,00 kn*100), udio prihoda od najma po trećoj tarifi iznosi 29,96% (8.410,00 kn/28.070,00 kn*100), dok po četvrtoj tarifi Mitsubishi Space Star nije bio nikako u najmu.

Kako bi izračunali ukupne neto prihode potrebno je od ostvarenih bruto prihoda izuzeti 25% PDV-a. Dakle, uzimajući automobil u najam po prvoj tarifi PDV iznosi 2.812,00 kn (14.060,00 kn*25/125), po drugoj tarifi iznosi 1.120,00 kn (5.600,00 kn*25/125), po trećoj tarifi iznosi 1.682,00 kn (8.410,00 kn*25/125) dok u četvrtoj tarifi iznosi 0,00 kn budući da po toj tarifi nije ni ostvaren bruto prihod.

Izuzimanjem PDV-a od bruto prihoda dobije se ukupni neto prihod. Neto prihod ostvaren od najma automobila Mitsubishi Space Star po prvoj tarifi iznosi 11.248,00 kn, po drugoj tarifi iznosi 4.480,00 kn, po trećoj iznosi 6.728,00 kn te po četvrtoj 0 kn. Njihovim zbrajanjem dobije se ukupni neto prihod koji je ostvaren od najma automobila Mitsubishi Space Star i on iznosi **22.456,00 kn**.

Direktni troškovi preuzeti su iz računovodstvenih knjiga poduzeća, većinom su utvrđeni ugovorom. Troškove koji se direktno mogu povezati uz automobil Mitsubishi Space Star iznose 17.695,37 kn. Indirektni troškovi su svakom automobilu dodijeljeni na temelju stope za raspodjelu. Kao što se u tablici 2 može vidjeti, indirektni troškovi su automobilu Mitsubishi Space Star-u dodijeljeni na temelju stope za raspodjelu od 1,35% i oni iznose 3.960,90 kn. Zbrajanjem ukupnih direktnih i indirektnih troškova dobiju se ukupni troškovi automobila Mitsubishi Space star u iznosu od **21.656,27 kn**. Udio direktnih troškova u ukupnim troškovima je 81,71%, a indirektnih troškova je 18,29%.

Nakon što se od ukupnih neto prihoda oduzmu ukupni direktni i indirektni troškovi, dobije se pozitivan neto rezultat koji iznosi **799,73 kn**. Zaključno, Mitsubishi Space Star je **profitabilan** automobil za najam.

Ford Fiesta

Automobil Ford Fiesta proizveden je 2016. godine te ga je putnička agencija uzela na financijski leasing iste godine. Klasičan gradski automobil pogonjen motorom tipa ecoboost

zapremnine 998 cm³, snage motora 59 kW, benzinski agregat sa peto-stupanjskim manualnim mjenjačem i prosječnom potrošnjom od samo 5 l/100 km. Tablica 4. prikazuje analizu profitabilnosti automobila Ford Fiesta koja će u daljnjem tekstu biti detaljno objašnjena.

Tablica 4. Analiza profitabilnosti automobila Ford Fiesta

TRAJANJE NAJMA		1-6 dana	7-14 dana	15-21 dana	22-30+ dana
Broj dana	115	28	42	0	45
Cijenik (uključuje 25% PDV-a)		410,00 kn	380,00 kn	320,00 kn	290,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		11.480,00 kn	15.960,00 kn	0,00 kn	13.050,00 kn
PDV	25,0%	2.296,00 kn	3.192,00 kn	0,00 kn	2.610,00 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		9.184,00 kn	12.768,00 kn	0,00 kn	10.440,00 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		32.392,00 kn			
Troškovi osiguranja		2.341,25 kn			
Troškovi servisa i održavanja		2.150,00 kn			
Troškovi kamata financijskog leasinga		900,00 kn			
Amortizacija	20,0%	12.581,16 kn			
Ostali troškovi		836,00 kn			
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		18.808,41 kn			
Trošak najma poslovnog prostora	1,6%	672,00 kn			
Trošak telefona i interneta	1,6%	230,40 kn			
Trošak plaća	1,6%	3.312,00 kn			
Trošak računovodstvenih usluga	1,6%	480,00 kn			
5. UKUPNI INDIRJEKTNII TROŠKOVI		4.694,40 kn			
6. NETO REZULTAT		8.889,19 kn			

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

U tablici 4 vidljivo je da je automobil marke Ford Fiesta u 2018. godini ukupno ostvario 115 dana najma što čini udio od 11,48% ($115/1002 \cdot 100$) u ukupnom broju ostvarenih dana najma promatranih deset automobila. Po prvoj tarifi kada je cijena najviša i iznosi 410,00 kn automobil je ostvario 28 dana najma, po drugoj tarifi kada je cijena niža i iznosi 380,00 kn automobil je ostvario 42 dana najma, po četvrtoj tarifi kada je cijena najniža i iznosi 290,00 kn automobil je ostvario 45 dana najma, dok po trećoj tarifi kada je cijena 320,00 kn automobil nije bio iznajmljen.

Množenjem ostvarenog broja dana najma sa pripadajućim cijenama dobiju se bruto prihodi za svaku pojedinu tarifu. Iz tablice 4 može se iščitati kako je najviši bruto prihod ostvaren najmom automobila po drugoj tarifi - 15.960,00 kn, tj. 39,42% ukupnog bruto prihoda, unatoč tome što je najveći broj dana ostvaren najmom po četvrtoj tarifi. Razlog tome je taj što je cijena najma po drugoj tarifi znatno veća (za 90 kn) od cijene najma po četvrtoj tarifi dok je razlika u broju ostvarenih dana najma neznatna (3 dana). Zbrajanjem bruto prihoda ostvarenih

po svakoj pojedinačnoj tarifi dobije se ukupno ostvaren bruto prihod automobila Ford Fiesta koji iznosi 40.490,00 kn (11.480,00 kn + 15.960,00 kn + 0,00 kn + 13.050,00 kn).

Izuzimanjem PDV-a u iznosu od 8.098,00 kn ($40.490,00 \text{ kn} * 25/125$) od ukupnih bruto prihoda dobije se ukupni neto prihod koji iznosi **32.392,00 kn**.

Troškovi koji se mogu direktno povezati uz automobil Ford Fiesta preuzeti su iz računovodstvenih knjiga poduzeća, većinom su utvrđeni ugovorom te za ovaj automobil iznose 18.808,41 kn. Indirektni troškovi su, kao što se može vidjeti i u tablici 2, automobilu Ford Fiesta dodijeljeni na temelju stope za raspodjelu od 1,6% i oni iznose 4.694,40 kn. Dakle, ukupni troškovi automobila Ford Fiesta iznose **23.502,81 kn** pri čemu je udio direktnih troškova u ukupnim troškovima 80,03%, dok je udio indirektnih troškova 19,97%.

Nakon što se od ukupnih neto prihoda oduzmu ukupni direktni i indirektni troškovi, dobije se pozitivan neto rezultat u iznosu od **8.889,19 kn**. Zaključno, automobil Ford Fiesta **je profitabilan** automobil za najam.

Ford Fiesta AUT.

Automobil Ford Fiesta AUT. proizveden je 2016. godine te ga je putnička agencija uzela na financijski leasing iste godine. Klasičan gradski automobil pogonjen motorom tipa ecoboost zapremnine 998 cm³, snage motora 59 kW, benzinski agregat sa peto-stupanjskim automatskim mjenjačem i prosječnom potrošnjom od samo 6 l/100 km. Tablica 5. prikazuje analizu profitabilnosti automobila Ford Fiesta AUT. koja će u daljnjem tekstu biti detaljno objašnjena.

Kao što tablica 5 prikazuje, automobil Ford Fiesta AUT. je u 2018. godini ukupno ostvario skromnih 69 dana najma što ga čini najmanje iznajmljenim u odnosu na ostale promatrane automobile. Od ukupno ostvarenih 1002 dana najma, Ford Fiesta AUT. je sudjelovao u tom iznosu sa tek 6,89% ($69/1002 * 100$). Po cijeni od 440,00 kn bio je iznajmljen 16 dana, po cijeni od 410,00 kn bio je najviše iznajmljen - 36 dana, po cijeni od 380,00 kn bio je iznajmljen 17 dana dok po najnižoj cijeni od 320,00 kn nije bio u najmu.

Tablica 5. Analiza profitabilnosti automobila Ford Fiesta AUT.

TRAJANJE NAJMA		1-6 dana	7-14 dana	15-21 dana	22-30+ dana
Broj dana	69	16	36	17	0
Cijenik (uključuje 25% PDV-a)		440,00 kn	410,00 kn	380,00 kn	320,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		7.040,00 kn	14.760,00 kn	6.460,00 kn	0,00 kn
PDV	25,0%	1.408,00 kn	2.952,00 kn	1.292,00 kn	0,00 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		5.632,00 kn	11.808,00 kn	5.168,00 kn	0,00 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		22.608,00 kn			
Troškovi osiguranja		2.338,75 kn			
Troškovi servisa i održavanja		2.280,00 kn			
Troškovi kamata financijskog leasinga		1.296,00 kn			
Amortizacija	20,0%	12.587,20 kn			
Ostali troškovi		925,00 kn			
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		19.426,95 kn			
Trošak najma poslovnog prostora	1,8%	756,00 kn			
Trošak telefona i interneta	1,8%	259,20 kn			
Trošak plaća	1,8%	3.726,00 kn			
Trošak računovodstvenih usluga	1,8%	540,00 kn			
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		5.281,20 kn			
6. NETO REZULTAT		-2.100,15 kn			

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

Ukupni bruto prihodi koje je ostvario automobil Ford Fiesta AUT. iznose 28.260,00 kn (7.040,00 kn + 14.760,00 kn + 6.460,00 kn + 0,00 kn) pri čemu je najveći bruto prihod ostvaren iznajmljivanjem po drugoj tarifi. Najmom automobila Ford Fiesta AUT. po prvoj tarifi ostvareno je 24,91% ukupnog bruto prihoda ovog automobila, po drugoj tarifi je ostvareno čak 52,23% i po trećoj tarifi 22,86%. Budući da po četvrtoj tarifi automobil nije bio u najmu, udio u bruto prihodu za ovu tarifu iznosi 0%.

Kada se od bruto prihoda izuzme PDV koji iznosi 5.652,00 kn (28.260,00 kn*25/125), dobije se neto prihod u iznosu od **22.608,00 kn.**

Ukupni direktni troškovi za automobil Ford Fiesta AUT. iznose 19.426,95 kn, dok ukupni indirektni troškovi koji su ovom automobilu dodijeljeni na temelju stope za raspodjelu od 1,8% iznose 5.281,20 kn. Zbrajanjem direktnih i indirektnih troškova dobijemo ukupne troškove u iznosu od **24.708,15 kn.** Iz navedenog proizlazi da je udio direktnih troškova u ukupnima 78,63%, a udio indirektnih troškova 21,37%.

Budući da su ukupni troškovi automobila Ford Fiesta AUT. veći od njegovih neto prihoda, oduzimanjem ukupnih direktnih i indirektnih troškova od ukupnih neto prihoda dobije se negativan neto rezultat koji iznosi - **2.100,15 kn.** Zaključno, automobil Ford Fiesta AUT. **nije profitabilan** automobil za najam.

Opel Astra SW

Automobil Opel Astra SW proizveden je 2014. godine te ga je putnička agencija uzela na financijski leasing 2015. godine. Automobil (sports wagon) pogonjen motorom zapremnine 1362 cm³, snage motora 103 kW, benzinski agregat sa šesto-stupanjskim manualnim mjenjačem i prosječnom potrošnjom od 9 l/100 km. Tablica 6. prikazuje analizu profitabilnosti automobila Opel Astra SW koja će u daljnjem tekstu biti detaljno objašnjena.

Tablica 6. Analiza profitabilnosti automobila Opel Astra SW

TRAJANJE NAJMA		1-6 dana	7-14 dana	15-21 dana	22-30+ dana
Broj dana	113	47	25	17	24
Cijenik (uključuje 25% PDV-a)		470,00 kn	440,00 kn	410,00 kn	380,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		22.090,00 kn	11.000,00 kn	6.970,00 kn	9.120,00 kn
PDV	25,0%	4.418,00 kn	2.200,00 kn	1.394,00 kn	1.824,00 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		17.672,00 kn	8.800,00 kn	5.576,00 kn	7.296,00 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		39.344,00 kn			
Troškovi osiguranja		1.527,50 kn			
Troškovi servisa i održavanja		2.280,00 kn			
Troškovi kamata financijskog leasinga		1.296,00 kn			
Amortizacija	20,0%	20.749,74 kn			
Ostali troškovi		970,00 kn			
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		26.823,24 kn			
Trošak najma poslovnog prostora	2,0%	840,00 kn			
Trošak telefona i interneta	2,0%	288,00 kn			
Trošak plaća	2,0%	4.140,00 kn			
Trošak računovodstvenih usluga	2,0%	600,00 kn			
5. UKUPNI INDIRECTNI TROŠKOVI		5.868,00 kn			
6. NETO REZULTAT		6.652,76 kn			

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

U tablici 6 može se vidjeti da je automobil Opel Astra SW ostvario 113 dana najma u 2018. godini što je 11,28% ($113/1002 \cdot 100$) od ukupnih ostvarenih dana najma svih promatranih automobila. Po prvoj tarifi kada je cijena najviša i iznosi 470,00 kn automobil je ostvario 47 dana najma, po drugoj tarifi kada je cijena niža i iznosi 440,00 kn automobil je ostvario 25 dana najma, po trećoj tarifi kada je cijena 410,00 kn automobil je ostvario 17 dana najma, dok je po četvrtoj tarifi kada je cijena najniža i iznosi 380,00 kn automobil ostvario 24 dana najma.

Nakon što se ostvareni broj dana najma pomnoži sa pripadajućim cijenama dobije se ukupni bruto prihod u iznosu od 49.180,00 kn. Obzirom da je automobil Opel Astra SW najviše dana bio u najmu po prvoj, najvišoj tarifi, slijedi da je upravo po toj tarifi ostvaren i najveći bruto prihod. Udio prihoda od najma automobila po prvoj tarifi u ukupnom ostvarenom bruto

prihodu iznosi visokih 44,92% , po drugoj tarifi je ostvareno 22,37%, po trećoj tarifi 14,17% i po četvrtoj tarifi je ostvareno ostalih 18,54%.

Kada se od ukupnih bruto prihoda izuzme PDV koji iznosi 9.836,00 kn (4.418,00 kn + 2.200,00 kn + 1.394,00 kn + 1.824,00 kn) dobije se ukupni neto prihod u iznosu od **39.344,00 kn**.

Troškovi koji se mogu direktno povezati sa automobilom Opel Astra SW iznose 26.823,24 kn, dok indirektni troškovi koji su ovom automobilu dodijeljeni po stopi raspodjele od 2% iznose 5.868,00 kn. Stoga, ukupni troškovi automobila Opel Astra SW iznose **32.691,24 kn** od čega je udio direktnih troškova 82,05%, a indirektnih troškova 17,95%.

Kada ukupne bruto prihode automobila umanjimo za ukupne direktni i indirektni troškove, dobije se pozitivan neto rezultat za automobil Opel Astra SW u iznosu od **6.652,76 kn**. Dakle, Opel Astra SW je **profitabilan** automobil za najam.

Ford Focus SW Diesel

Automobil Ford Focus SW Diesel proizveden je 2016. godine te ga je putnička agencija uzela na financijski leasing iste godine. Automobil (sports wagon) pogonjen motorom zapremnine 1499 cm³, snage motora 88 kW, dizelski agregat sa šesto-stupanjskim manualnim mjenjačem i prosječnom potrošnjom od samo 4,5 l/100 km. Tablica 7. prikazuje analizu profitabilnosti automobila Ford Focus SW Diesel koja će u daljnjem tekstu biti detaljno objašnjena.

Tablica 7 pokazuje da je automobil Ford Focus SW Diesel u 2018. godini ostvario 81 dan najma, što čini udio od tek 8,08% ($81/1002 \cdot 100$) u ukupnom broju ostvarenih dana nama svih promatranih automobila za 2018. godinu. Po prvoj tarifi kada je cijena iznosi 470,00 kn automobil je bio iznajmljen 15 dana, po drugoj tarifi kada cijena iznosi 440,00 kn automobil je bio iznajmljen 28 dana, po trećoj tarifi kada je cijena 410,00 kn automobil je bio iznajmljen 16 dana, dok je po četvrtoj tarifi kada je cijena najniža i iznosi 380,00 kn automobil bio iznajmljen 22 dana. Najveće bruto prihode u iznosu od 12.320,00 kn automobil Ford Focus SW Diesel ostvaruje najmom po drugoj tarifi što je 35,93% od ukupnih bruto prihoda koji iznose 34.290,00 kn.

Tablica 7. Analiza profitabilnosti automobila Ford Focus SW Diesel

TRAJANJE NAJMA		1-6 dana	7-14 dana	15-21 dana	22-30+ dana
Broj dana	81	15	28	16	22
Cijenik (uključuje 25% PDV-a)		470,00 kn	440,00 kn	410,00 kn	380,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		7.050,00 kn	12.320,00 kn	6.560,00 kn	8.360,00 kn
PDV	25,0%	1.410,00 kn	2.464,00 kn	1.312,00 kn	1.672,00 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		5.640,00 kn	9.856,00 kn	5.248,00 kn	6.688,00 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		27.432,00 kn			
Troškovi osiguranja		2.338,75 kn			
Troškovi servisa i održavanja		2.250,00 kn			
Troškovi kamata financijskog leasinga		910,20 kn			
Amortizacija	20,0%	17.550,00 kn			
Ostali troškovi		850,00 kn			
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		23.898,95 kn			
Trošak najma poslovnog prostora	2,0%	840,00 kn			
Trošak telefona i interneta	2,0%	288,00 kn			
Trošak plaća	2,0%	4.140,00 kn			
Trošak računovodstvenih usluga	2,0%	600,00 kn			
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		5.868,00 kn			
6. NETO REZULTAT		-2.334,95 kn			

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

Izuzimanjem PDV-a u iznosu od 6.858,00 kn ($34.290,00 \text{ kn} \cdot 25/125$) od ukupnih bruto prihoda, dobije se neto prihod koji iznosi **27.432,00 kn**.

Direktni troškovi automobila Ford Focus SW Diesel iznose 23.898,95 kn. Indirektni troškovi su ovom automobilu dodijeljeni na temelju stope ra raspodjelu od 2% i iznose 5.868,00 kn. Zbrojem direktnih i indirektnih troškova dobiju se ukupni troškovi u iznosu od **29.766,95 kn**. Udio direktnih troškova u ukupnima je 80,29%, a indirektnih 19,71%.

Budući da su za automobil Ford Focus SW Diesel ukupni troškovi veći od ukupnih prihoda, neto rezultat je negativan što znači da Ford Focus SW Diesel **nije profitabilan** automobil za najam.

Škoda Octavia AUT.

Automobil Škoda Octavia AUT. proizveden je 2017. godine te ga je putnička agencija uzela na financijski leasing iste godine. Automobil pogonjen motorom zapremnine 1498 cm³, snage motora 110 kW, benzinski agregat sa šesto-stupanjskim automatskim mjenjačem i prosječnom potrošnjom od samo 7 l/100 km. Tablica 8. prikazuje analizu profitabilnosti automobila Škoda Octavia AUT. koja će u daljnjem tekstu biti detaljno objašnjena.

Tablica 8. Analiza profitabilnosti automobila Škoda Octavia AUT.

TRAJANJE NAJMA		1-6 dana	7-14 dana	15-21 dana	22-30+ dana
Broj dana	124	36	26	33	29
Cijenik (uključuje 25% PDV-a)		510,00 kn	470,00 kn	440,00 kn	410,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		18.360,00 kn	12.220,00 kn	14.520,00 kn	11.890,00 kn
PDV	25,0%	3.672,00 kn	2.444,00 kn	2.904,00 kn	2.378,00 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		14.688,00 kn	9.776,00 kn	11.616,00 kn	9.512,00 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		45.592,00 kn			
Troškovi osiguranja		1.716,88 kn			
Troškovi servisa i održavanja		1.625,00 kn			
Troškovi kamata financijskog leasinga		1.584,00 kn			
Amortizacija	20,0%	24.111,04 kn			
Ostali troškovi		1.056,00 kn			
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		30.092,92 kn			
Trošak najma poslovnog prostora	2,2%	924,00 kn			
Trošak telefona i interneta	2,2%	316,80 kn			
Trošak plaća	2,2%	4.554,00 kn			
Trošak računovodstvenih usluga	2,2%	660,00 kn			
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		6.454,80 kn			
6. NETO REZULTAT		9.044,29 kn			

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

Automobil Škoda Octavia AUT. je u 2018. godini ostvario najveći broj dana najma u odnosu na ostalih devet promatranih automobila, čak 124 dana, tj. 12,38% ukupno ostvarenih dana najma. Iz tablice 8 može se iščitati da je po prvoj tarifi, kada cijena iznosi 510,00 kn automobil bio najviše u najmu – 36 dana, po drugoj tarifi, kada cijena iznosi 470,00 kn bio u najmu 26 dana, po trećoj tarifi kada cijena iznosi 440,00 kn ostvario je 33 dana najma te je po četvrtoj tarifi kada cijena iznosi 410,00 kn bio 29 dana u najmu.

Obzirom da je automobil Škoda Octavia AUT. najviše dana bio u najmu po prvoj, najvišoj tarifi, slijedi da je upravo po toj tarifi ostvaren i najveći bruto prihod. Ukupni bruto prihod automobila Škoda Octavia AUT. iznosi 56.990,00 od čega je 32,22% bruto prihoda ostvareno najmom po prvoj tarifi, 21,44% po drugoj tarifi, 25,48% po trećoj tarifi te posljednjih 20,86% po četvrtoj tarifi.

Ukupan PDV za automobil Škoda Octavia AUT. iznosi 11.398,00 kn i njegovim izuzimanjem iz ukupnih bruto prihoda dobije se ukupni neto prihod u iznosu od **45.592,00 kn.**

Ukupni troškovi automobila Škoda Octavia AUT. iznose **36.547,72 kn** od čega se 30.092,92 kn, tj. 82,34% odnosi na direktne troškove, a 6.454,80 kn, tj. 17,66% na indirektno troškove.

Oduzimanjem ukupnih direktnih i indirektnih troškova od ukupnih neto prihoda dobije se pozitivan neto rezultat u iznosu od **9.044,29 kn**. Dakle, Škoda Octavia AUT. je **profitabilan** automobil za najam.

Chevrolet Cruise AUT.

Automobil Chevrolet Cruise AUT. proizveden je 2014. godine te ga je putnička agencija uzela na financijski leasing 2015. godine. Automobil pogonjen motorom zapremnine 1600 cm³, snage motora 91 kW, benzinski agregat sa šesto-stupanjskim automatskim mjenjačem i prosječnom potrošnjom od 9 l/100 km. Tablica 9. prikazuje analizu profitabilnosti automobila Chevrolet Cruise AUT. koja će u daljnjem tekstu biti detaljno objašnjena.

Tablica 9. Analiza profitabilnosti automobila Chevrolet Cruise AUT.

TRAJANJE NAJMA		1-6 dana	7-14 dana	15-21 dana	22-30+ dana
Broj dana	90	32	21	15	22
Cijenik (uključuje 25% PDV-a)		510,00 kn	470,00 kn	440,00 kn	410,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		16.320,00 kn	9.870,00 kn	6.600,00 kn	9.020,00 kn
PDV	25,0%	3.264,00 kn	1.974,00 kn	1.320,00 kn	1.804,00 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		13.056,00 kn	7.896,00 kn	5.280,00 kn	7.216,00 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		33.448,00 kn			
Troškovi osiguranja		2.866,25 kn			
Troškovi servisa i održavanja		2.060,00 kn			
Troškovi kamata financijskog leasinga		1.068,00 kn			
Amortizacija	20,0%	19.060,20 kn			
Ostali troškovi		825,00 kn			
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		25.879,45 kn			
Trošak najma poslovnog prostora	2,2%	924,00 kn			
Trošak telefona i interneta	2,2%	316,80 kn			
Trošak plaća	2,2%	4.554,00 kn			
Trošak računovodstvenih usluga	2,2%	660,00 kn			
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		6.454,80 kn			
6. NETO REZULTAT		1.113,75 kn			

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

U tablici 9 može se vidjeti da je automobil Chevrolet Cruise AUT. ostvario 90 dana najma u 2018. godini što je 8,98% od ukupnih ostvarenih dana najma svih promatranih automobila.

Po prvoj tarifi kada je cijena najviša i iznosi 510,00 kn automobil je bio najviše u najmu - 32 dana, po drugoj tarifi kada je cijena niža i iznosi 470,00 kn ostvario je 21 dan najma, po trećoj tarifi kada cijena iznosi 440,00 kn ostvario je 15 dana najma, dok je po četvrtoj tarifi kada je cijena najniža i iznosi 410,00 kn automobil ostvario 22 dana najma. Ukupni bruto prihod

kojeg je ostvario automobil Chevrolet Cruise AUT. iznosi 41.810,00 kn pri čemu je najveći udio bruto prihoda u ukupnom ostvarenom bruto prihodu ostvaren najmom automobila po prvoj tarifi i iznosi 39,03%.

Nakon što se od ukupnih bruto prihoda izuzme PDV u iznosu od 8.362,00 kn dobije se iznos neto prihoda od **33.448,00 kn**.

Zbrajanjem svih troškova koje direktno možemo povezati uz automobil Chevrolet Cruise AUT dobiju se ukupni direktni troškovi u iznosu od 25.879,45 kn. Ukupni indirektni troškovi su automobilu Chevrolet Cruise dodijeljeni na temelju stope za raspodjelu od 2,2%. Množenjem ove stope sa ukupnim iznosima indirektnih troškova koji su prikazani u tablici 2 dobije se ukupni iznos indirektnih troškova za automobil Chevrolet Cruise AUT. u iznosu od 6.454,80 kn. Dakle, ukupni troškovi za ovaj automobil iznose **32.334,25 kn** pri čemu je udio direktnih troškova u ukupnima 80,04%, a indirektnih 19,96%.

Nakon što se od neto prihoda oduzmu troškovi, dobije se pozitivan neto rezultat u iznosu od **1.113,75 kn** što znači da je Chevrolet Cruise AUT. **profitabilan** automobil za najam.

Škoda Octavia AUT. SW

Automobil Škoda Octavia AUT. SW proizveden je 2016. godine te ga je putnička agencija uzela na financijski leasing iste godine. Automobil pogonjen motorom zapremnine 1498 cm³, snage motora 110 kW, benzinski agregat sa peto-stupanjskim automatskim mjenjačem i prosječnom potrošnjom od 8 l/100 km. Tablica 10. prikazuje analizu profitabilnosti automobila Škoda Octavia AUT. SW koja će u daljnjem tekstu biti detaljno objašnjena.

Tablica 10 prikazuje da je automobil Škoda Octavia AUT. SW ostvario 101 dan najma u 2018. godini što predstavlja zadovoljavajućih 10,08% od ukupnih ostvarenih dana najma svih promatranih automobila u 2018. godini. Po prvoj tarifi kada je cijena standardno najviša i iznosi 540,00 kn automobil je bio u najmu 26 dana, po drugoj tarifi kada je cijena 510,00 kn automobil je bio u najmu 31 dana, po trećoj tarifi kada je cijena 470,00 kn ostvario je 21 dan najma, dok je po najpovoljnijoj tarifi kada cijena iznosi 440,00 kn bio u najmu 23 dana.

Tablica 10. Analiza profitabilnosti automobila Škoda Octavia AUT. SW

TRAJANJE NAJMA		1-6 dana	7-14 dana	15-21 dana	22-30+ dana
Broj dana	101	26	31	21	23
Cijenik (uključuje 25% PDV-a)		540,00 kn	510,00 kn	470,00 kn	440,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		14.040,00 kn	15.810,00 kn	9.870,00 kn	10.120,00 kn
PDV	25,0%	2.808,00 kn	3.162,00 kn	1.974,00 kn	2.024,00 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		11.232,00 kn	12.648,00 kn	7.896,00 kn	8.096,00 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		39.872,00 kn			
Troškovi osiguranja		2.338,75 kn			
Troškovi servisa i održavanja		2.080,00 kn			
Troškovi kamata financijskog leasinga		1.344,00 kn			
Amortizacija	20,0%	20.650,20 kn			
Ostali troškovi		900,00 kn			
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		27.312,95 kn			
Trošak najma poslovnog prostora	2,4%	1.008,00 kn			
Trošak telefona i interneta	2,4%	345,60 kn			
Trošak plaća	2,4%	4.968,00 kn			
Trošak računovodstvenih usluga	2,4%	720,00 kn			
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		7.041,60 kn			
6. NETO REZULTAT		5.517,45 kn			

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

Ukupni bruto prihod automobila Škoda Octavia AUT. SW iznosi 49.840,00 kn od čega je 28,17% bruto prihoda ostvareno najmom po prvoj tarifi, 31,72% po drugoj tarifi, 19,80% po trećoj tarifi te posljednjih 20,30% po četvrtoj tarifi.

Nakon što se od ukupnog bruto prihoda izuzme PDV u iznosu od 9.968,00 kn, dobije se ukupni neto prihod od **39.872,00 kn**.

Troškovi koji se mogu direktno povezati sa automobilom Škoda Octavia AUT. SW iznose 27.312,95 kn, dok indirektni troškovi koji su ovom automobilu dodijeljeni po stopi raspodjele od 2,4% iznose 7.041,60 kn. Ukupni troškovi automobila Škoda Octavia AUT. SW iznose **34.354,55 kn** pri čemu je udio direktnih troškova u ukupnima 79,50% a indirektnih 20,50%.

Budući da su ostvareni neto prihodi veći od ukupnih troškova, neto rezultat je pozitivan i iznosi 5.517,45 kn. Prema tome, automobil Škoda Octavia AUT. SW **je profitabilan** automobil za najam.

Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel

Automobil Kia Sportage proizveden je 2017. godine te ga je putnička agencija uzela na financijski leasing iste godine. Automobil pogonjen motorom zapremnine 1991 cm³, snage

motora 110 kW, dizelski agregat sa šesto-stupanjskim manualnim mjenjačem i prosječnom potrošnjom od 5,2 l/100 km. Tablica 11. prikazuje analizu profitabilnosti automobila Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel koja će u daljnjem tekstu biti detaljno objašnjena.

Tablica 11. Analiza profitabilnosti automobila Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel

TRAJANJE NAJMA		1-6 dana	7-14 dana	15-21 dana	22-30+ dana
Broj dana	105	38	25	20	22
Cijenik (uključuje 25% PDV-a)		690,00 kn	660,00 kn	630,00 kn	570,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		26.220,00 kn	16.500,00 kn	12.600,00 kn	12.540,00 kn
PDV	25,0%	5.244,00 kn	3.300,00 kn	2.520,00 kn	2.508,00 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		20.976,00 kn	13.200,00 kn	10.080,00 kn	10.032,00 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		54.288,00 kn			
Troškovi osiguranja		3.709,38 kn			
Troškovi servisa i održavanja		1.425,00 kn			
Troškovi kamata financijskog leasinga		7.368,00 kn			
Amortizacija	20,0%	38.578,80 kn			
Ostali troškovi		1.950,00 kn			
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		53.031,18 kn			
Trošak najma poslovnog prostora	3,4%	1.428,00 kn			
Trošak telefona i interneta	3,4%	489,60 kn			
Trošak plaća	3,4%	7.038,00 kn			
Trošak računovodstvenih usluga	3,4%	1.020,00 kn			
5. UKUPNI INDIRJEKTNI TROŠKOVI		9.975,60 kn			
6. NETO REZULTAT		-8.718,78 kn			

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

Automobil Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel je u 2018. godini ostvario 105 dana najma, tj. 10,48% udjela u ukupno ostvarenom broju dana promatranih automobila. Kao što je i u tablici 11 vidljivo, cijena najma ovog automobila veća je u odnosu na prethodno analizirane automobile. Po prvoj tarifi kada je cijena najviša i iznosi 690,00 kn automobil je bio u najmu 38 dana, po drugoj tarifi cijena iznosi 660,00 kn i automobil je bio u najmu 25 dana, po trećoj tarifi cijena iznosi 630,00 kn te je automobil bio u najmu 20 dana, dok po četvrtoj tarifi cijena iznosi 570,00 kn i automobil je bio u najmu 22 dana.

Ukupni bruto prihod automobila Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel iznosi 67.860,00 kn. Od ukupnog bruto prihoda, 38,64% je ostvareno najmom po prvoj tarifi, 24,31% po drugoj tarifi, 18,57% po trećoj tarifi te 18,48% po četvrtoj tarifi.

Izuzimanjem PDV-a koji iznosi 13.572,00 kn od ukupnih bruto prihoda, dobije se ukupni neto prihod u iznosu od **54.288,00 kn**, tj. 14,08% ukupnih bruto prihoda koje su ostvarili svi promatrani automobili.

Direktni troškovi koji se vežu uz automobil Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel iznose 53.031,18 kn, dok se indirektni troškovi ovom automobilu dodjeljuju na temelju stope za raspodjelu od 3,4% i iznose 9.975,60 kn. Ukupni troškovi iznose **63.006,78 kn**, tj. iznimno visokih 17,54% ukupno ostvarenih troškova svih promatranih automobila. Direktni troškovi sudjeluju u ukupnim troškovima sa 84,17% a indirektni troškovi sa 15,83%.

Obzirom da su ukupni troškovi automobila Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel veći od ukupnih prihoda, neto rezultat je negativan i iznosi **-8.718,78 kn**. Dakle, iako je automobil Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel u 2018. godini ostvario visoke prihode, troškovi ovog automobila su još veći stoga automobil Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel **nije profitabilan** automobil za najam.

Opel Vivaro 8+1 Diesel

Automobil Opel Vivaro 8+1 Diesel proizveden je 2017. godine te ga je putnička agencija uzela na financijski leasing iste godine. Automobil je putničkog tipa pogonjen motorom zapremnine 1598 cm³, snage motora 192 kW, dizelski agregat sa šesto-stupanjskim manualnim mjenjačem i prosječnom potrošnjom od 8 l/100 km. Tablica 12. prikazuje analizu profitabilnosti automobila Opel Vivaro 8+1 Diesel koja će u daljnjem tekstu biti detaljno objašnjena.

Tablica 12. Analiza profitabilnosti automobila Opel Vivaro 8+1 Diesel

TRAJANJE NAJMA		1-6 dana	7-14 dana	15-21 dana	22-30+ dana
Broj dana	122	48	43	31	0
Cijenik (uključuje 25% PDV-a)		730,00 kn	690,00 kn	660,00 kn	570,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		35.040,00 kn	29.670,00 kn	20.460,00 kn	0,00 kn
PDV	25,0%	7.008,00 kn	5.934,00 kn	4.092,00 kn	0,00 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		28.032,00 kn	23.736,00 kn	16.368,00 kn	0,00 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		68.136,00 kn			
Troškovi osiguranja		3.309,38 kn			
Troškovi servisa i održavanja		300,00 kn			
Troškovi kamata financijskog leasinga		6.300,00 kn			
Amortizacija	20,0%	36.283,20 kn			
Ostali troškovi		1.505,00 kn			
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		47.697,58 kn			
Trošak najma poslovnog prostora	4,4%	1.848,00 kn			
Trošak telefona i interneta	4,4%	633,60 kn			
Trošak plaća	4,4%	9.108,00 kn			
Trošak računovodstvenih usluga	4,4%	1.320,00 kn			
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		12.909,60 kn			
6. NETO REZULTAT		7.528,83 kn			

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

U tablici 12 može se vidjeti da je automobil *Opel Vivaro 8+1 Diesel* ostvario 122 dana najma u 2018. godini, tj. 12,18% ukupnih ostvarenih dana najma svih promatranih automobila. I ovdje se, kao i kod automobila *Kia Sportage* može uočiti da su cijene veće nego kod ostalih promatranih automobila. Po prvoj tarifi kada cijena iznosi 730,00 kn automobil je ostvario čak 48 dana najma, po drugoj tarifi cijena iznosi 690,00 kn i automobil je ostvario 43 dana najma, po trećoj tarifi kada je cijena 660,00 kn ostvario je 31 dan najma, dok po najpovoljnijoj tarifi kada je cijena 570,00 kn nije bio u najmu.

Ukupni bruto prihodi automobila *Opel Vivaro 8+1 Diesel* iznose 85.170,00 kn od čega je 41,14% bruto prihoda ostvareno najmom po prvoj tarifi, 34,84% je ostvareno po drugoj tarifi, dok je ostalih 24,02% ostvareno po trećoj tarifi. Obzirom da po četvrtoj tarifi automobil nije bio u najmu, udio u bruto prihodu za ovu tarifu iznosi 0%.

Kada se od ukupnog bruto prihoda izuzme PDV u iznosu od 17.034,00 kn ($85.170,00 \text{ kn} \cdot 25/125$), dobije se ukupni neto prihod od **68.136,00 kn**.

Troškovi koji se mogu direktno povezati sa automobilom *Opel Vivaro 8+1 Diesel* iznose 47.697,58 kn, dok indirektni troškovi koji su ovom automobilu dodijeljeni po najvišoj stopi raspodjele od 4,4% iznose 12.909,60 kn. Ukupni troškovi ovog automobila iznose **60.607,18 kn** što je manje od ukupnih prihoda. Dakle, udio direktnih troškova u ukupnima je 78,70%, a udio indirektnih u ukupnima je 21,30%.

Budući da su ostvareni neto prihodi veći od ukupnih troškova, neto rezultat je pozitivan i iznosi **7.528,83 kn**. Zaključno, automobil *Opel Vivaro 8+1 Diesel* je **profitabilan** automobil za najam.

5.3. Rezultati istraživanja

Nakon provedenog istraživanja u putničkoj agenciji i izračuna profitabilnosti deset odabranih automobila različitih cjenovnih rangova i kategorija, mogu se prikazati konačni rezultati koji će pokazati koji automobil je najviše, a koji najmanje profitabilan; jesu li najprofitabilniji automobili ostvarili i najveće prihode; te jesu li putničkoj agenciji profitabilniji automobili nižih ili pak viših cjenovnih rangova. Također će se ustanoviti postoji li povezanost ostvarenog broja dana najma s ukupnim neto rezultatom promatranih automobila.

U tablici 13 prikazat će se broj ostvarenih dana najma svakog pojedinog automobila koji se analizirao u ovom diplomskom radu. Također će biti prikazani njihovi ukupni prihodi, ukupni troškovi kao i neto rezultati, a sve sa ciljem donošenja zaključka o profitabilnosti analiziranih automobila. Zbog lakše interpretacije rezultata, u tablici 14 će biti iskazani udjeli navedenih komponenti za svaki pojedini automobil u ukupno ostvarenim rezultatima.

Tablica 13. Ostvareni neto rezultati promatranih automobila

Automobil	Broj ostvarenih dana najma	Ostavreni neto prihodi	Ukupni troškovi	Neto rezultat
Mitshubishi Space Star	82	22.456,00 kn	21.656,27 kn	799,73 kn
Ford Fiesta	115	32.392,00 kn	23.502,81 kn	8.889,19 kn
Ford Fiesta AUT.	69	22.608,00 kn	24.708,15 kn	- 2.100,15 kn
Opel Astra SW	113	39.344,00 kn	32.691,24 kn	6.652,76 kn
Ford Focus SW Diesel	81	27.432,00 kn	29.766,95 kn	- 2.334,95 kn
Škoda Octavia AUT.	124	45.592,00 kn	36.547,72 kn	9.044,29 kn
Chevrolet Cruise AUT.	90	33.448,00 kn	32.334,25 kn	1.113,75 kn
Škoda Octavia AUT. SW	101	39.872,00 kn	34.354,55 kn	5.517,45 kn
Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel	105	54.288,00 kn	63.006,78 kn	- 8.718,78 kn
Opel Vivaro 8+1 Diesel	122	68.136,00 kn	60.607,18 kn	7.528,83 kn
UKUPNO:	1002	385.568,00 kn	359.175,88 kn	26.392,12 kn

Izvor: prikaz autora na temelju istraživanja

Tablica 14. Udjeli u ukupno ostvarenim rezultatima

Automobil	Udio ostvarenog broja dana najma	Udio ostvarenih neto prihoda	Udio ukupnih troškova	Udio u neto rezultatu
Mitshubishi Space Star	8,18%	5,82%	6,03%	3,03%
Ford Fiesta	11,48%	8,40%	6,54%	33,68%
Ford Fiesta AUT.	6,89%	5,86%	6,88%	-7,96%
Opel Astra SW	11,28%	10,20%	9,10%	25,21%
Ford Focus SW Diesel	8,08%	7,11%	8,29%	-8,85%
Škoda Octavia AUT.	12,38%	11,82%	10,18%	34,27%
Chevrolet Cruise AUT.	8,98%	8,67%	9,00%	4,22%
Škoda Octavia AUT. SW	10,08%	10,34%	9,56%	20,91%
Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel	10,48%	14,08%	17,54%	-33,04%
Opel Vivaro 8+1 Diesel	12,18%	17,67%	16,87%	28,53%
UKUPNO:	100%	100%	100%	100%

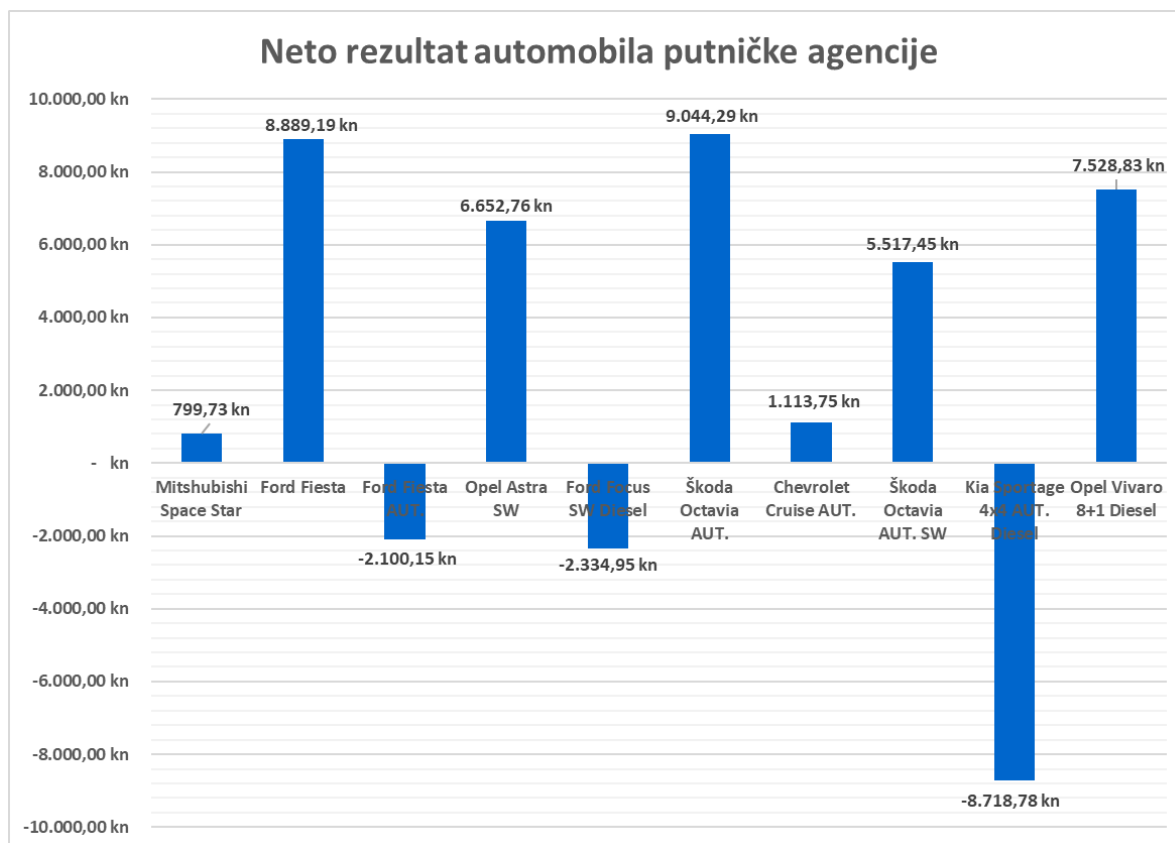
Izvor: prikaz autora na temelju istraživanja

Iz tablica 13 i 14 može se iščitati da je automobil *Škoda Octavia AUT.* u 2018. godini ostvario najveći neto rezultat koji iznosi **9.044,29 kn**, odnosno 34,27% ukupno ostvarenog neto rezultata svih promatranih automobila. Iz navedenog proizlazi da je upravo *Škoda Octavia AUT.* najprofitabilniji promatrani automobil putničke agencije. Međutim, u tablicama je također vidljivo kako *Škoda Octavia AUT.* ne ostvaruje ujedno i najveći neto prihod. Naime, budući da je automobil *Škoda Octavia AUT.* u 2018. godini bio u najmu 124 dana, a *Opel Vivaro 8+1 Diesel*, čija je cijena najma znatno veća od one za *Škodu Octaviu AUT.* je ostvario 122 dana najma, automobil *Opel Vivaro 8+1 Diesel* je ostvario najveći neto prihod u iznosu od **68.136,00 kn**, tj. 17,67% ukupno ostvarenog neto prihoda svih promatranih automobila.

Zanimljivim se pokazalo da je automobil *Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel* u 2018. godini ostvario daleko najniži neto rezultat od čak – **8.718,78 kn**, tj. -33,04% ukupno ostvarenog neto rezultata svih promatranih automobila, dok je promatrajući ostvarene neto prihode koji za ovaj automobil iznose 54.288,00 kn, na drugom mjestu, odmah nakon automobila *Opel Vivaro 8+1 Diesel*. Dakle, čak 14,08% ukupno ostvarenog neto prihoda promatranih deset automobila ostvaruje najneprofitabilniji od njih. Razlog tome leži u činjenici da je riječ o automobilu višeg cjenovnog ranga, tj. veće kategorije čiji su troškovi najviši u odnosu na ostale promatrane automobile i iznose **63.006,78 kn**, tj. 17,54% ukupno ostvarenih troškova promatranih automobila.

Automobil *Mitshubishi Space Star* je automobil najniže cjenovne kategorije i najlošijih karakteristika u odnosu na ostale promatrane automobile. On ostvaruje najniže neto prihode ali i najniže troškove u odnosu na ostale promatrane automobile te putničkoj agenciji donosi profit u iznosu od 799,73 kn.

U tablicama 13 i 14 vidljivo je kako su od deset promatranih automobila putničke agencije, u 2018. godini bila 3 automobila neprofitabilna. Uz spomenuti automobil *Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel*, ovdje se još ubrajaju automobil *Ford Fiesta AUT.* i *Ford Focus SW Diesel* koji su bili najmanje dana u najmu u odnosu na ostale analizirane automobile. Svi ostali automobili su profitabilni za putničku agenciju.



Grafikon 1: Profitabilnost promatranih automobila putničke agencije

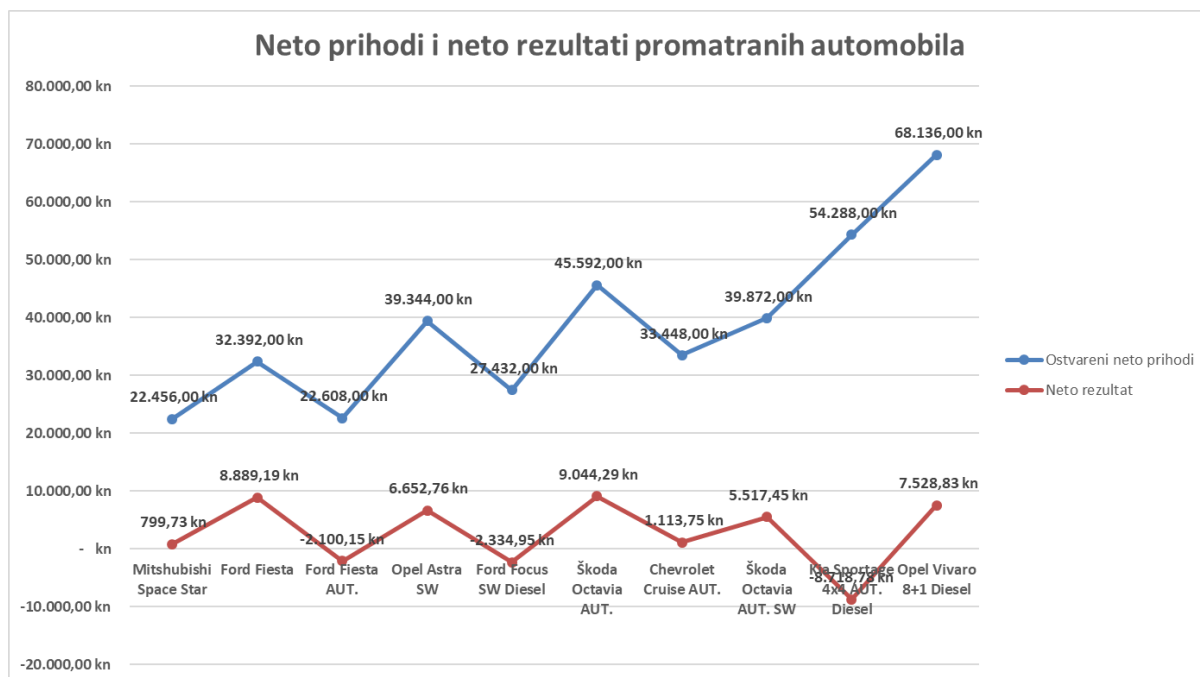
Izvor: prikaz autora na temelju istraživanja

Grafikon 1 pruža jasniju sliku ostvarenih neto rezultata promatranih automobila.

Dakle, i iz grafa je jasno vidljivo da je automobil *Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel* daleko najneprofitabilniji automobil te da su automobili *Ford Fiesta AUT.* i *Ford Focus SW Diesel* također neprofitabilni za putničku agenciju.

Automobil *Škoda Octavia AUT.* je najprofitabilniji automobil za putničku agenciju no sa samo malo nižim neto rezultatima slijede ga *Ford Fiesta* i *Opel Vivaro 8+1 Diesel*.

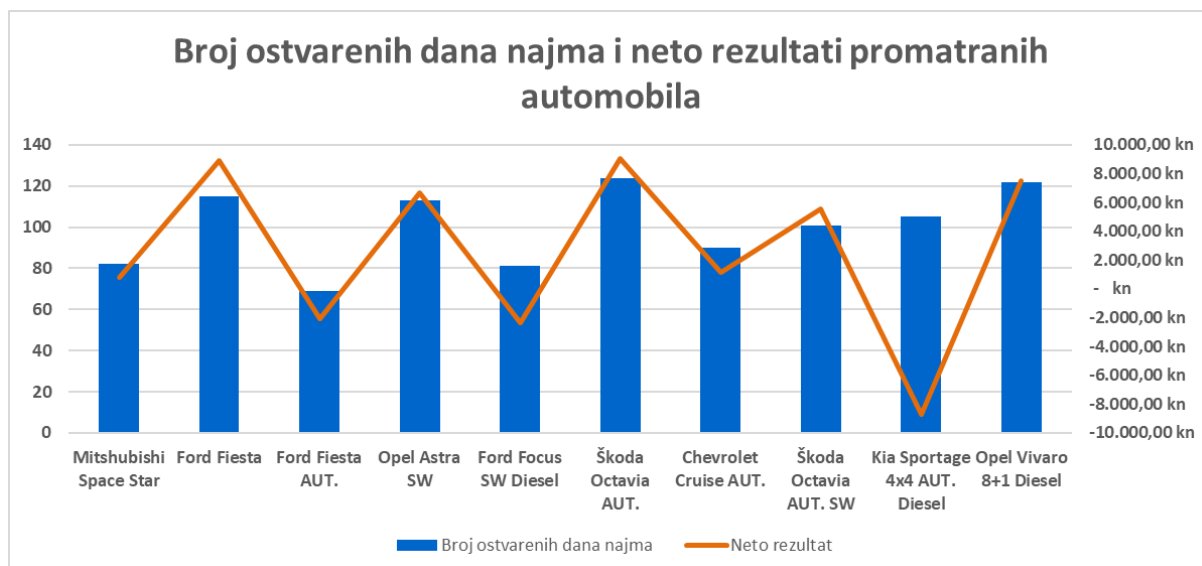
Budući da su automobili na grafu poredani od automobila nižih cjenovnih rangova, tj. lošijih karakteristika do automobila viših cjenovnih rangova, tj. boljih karakteristika, vidljivo je da ne postoji veza između karakteristika automobila i njihovih ostvarenih neto rezultata.



Grafikon 2: Neto prihodi i neto rezultati promatranih automobila

Izvor: prikaz autora na temelju istraživanja

Grafikon 2 prikazuje odnos ostvarenih neto prihoda i neto rezultata analiziranih automobila. U prvom dijelu grafikona je vidljivo da postoji veza između ove dvije komponente, odnosno automobili koji ostvaruju visoke neto prihode u pravilu ostvaruju i visoke neto rezultate, dok automobili koji ostvaruju niske neto prihode istovremeno ostvaruju i niske neto rezultate. Međutim, automobili viših cjenovnih kategorija i karakteristika kao što su *Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel* i *Opel Vivaro 8+1 Diesel* ističu se iznimno visokim neto prihodima. Unatoč ostvarenim visokim neto prihodima, *Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel* ne ostvaruje pozitivan neto rezultat zbog iznimno visokih troškova. S druge strane, *Opel Vivaro 8+1 Diesel* ostvaruje neproporcionalno visok neto profit u odnosu na ostale promatrane automobile koji ostvaruju sličan neto rezultat. I ovdje su također razlog visoki troškovi koji znatno umanjuju ostvarene neto prihode.



Grafikon 3: Broj ostvarenih dana najma i neto rezultat promatranih automobila

Izvor: pregled autora na temelju istraživanja

Grafikon 3 prikazuje odnos broja ostvarenih dana najma i neto rezultata promatranih automobila putničke agencije. Iz grafikona se može vidjeti jasna povezanost između ove dvije komponente. Naime, automobili koji su bili više dana u najmu su ostvarili i veće neto rezultate, dok su s druge strane automobili s manjim brojem ostvarenih dana najma ujedno ostvarili i niže neto rezultate. I ovdje je iznimka automobil *Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel* koji je zbog visokih troškova neprofitabilan, unatoč ostvarenih 105 dana najma.

6.ZAKLJUČAK

Dugoročno ostvarivanje profita jedan je od temeljnih ciljeva svakog poduzeća. Svaki poslovni subjekt teži ostvarenju što većeg financijskog rezultata nakon što podmiri sve svoje obveze. Budući da je u suvremenom gospodarstvu sve teže povećavati prihode, ističe se važnost upravljanja troškovima kao jedne od najbitnijih metoda povećanja profitabilnosti poslovnog subjekta. Da bi se troškovima moglo učinkovito upravljati nužno je pravovremeno raspolagati kvalitetnim troškovnim informacijama.

Istraživanjem profitabilnosti automobila na primjeru putničke agencije željelo se utvrditi koji su automobili putničkoj agenciji profitabilni, a koji neprofitabilni, te postoji li povezanost između ostvarenih neto rezultata i neto prihoda, odnosno broja ostvarenih dana najma.

Na temelju rezultata istraživanja može se zaključiti da je sedam od promatranih deset automobila putničke agencije profitabilno, dok su ostala tri automobila neprofitabilna za putničku agenciju. Najprofitabilnijim promatranim automobilom pokazao se *Škoda Octavia AUT*. dok ga automobili *Ford Fiesta* i *Opel Vivaro 8+1 Diesel* slijede s neznatno manjim neto rezultatima. Iznimno neprofitabilnim automobilom se pokazao *Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel* koji znatno narušava profitabilnost putničke agencije.

Istraživanje je pokazalo da postoji veza između ostvarenih neto prihoda i neto rezultata kod automobila istih ili sličnih cjenovnih kategorija i karakteristika, u smislu da automobili koji ostvaruju veće neto prihode istovremeno ostvaruju i veće neto rezultate, odnosno automobili koji ostvaruju manje neto prihode istovremeno ostvaruju i manje neto rezultate. Međutim, automobili viših cjenovnih kategorija i karakteristika kao što su *Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel* i *Opel Vivaro 8+1 Diesel* se izdvajaju zbog iznimno visokih troškova održavanja. Naime, navedena dva automobila generiraju iznimno visoke neto prihode ali istovremeno i visoke troškove. Prema tome, iako je automobil *Škoda Octavia AUT*. najprofitabilniji promatrani automobil putničke agencije, najveći neto prihod ostvaruje *Opel Vivaro 8+1 Diesel* a slijedi ga upravo najneprofitabilniji automobil putničke agencije, *Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel*.

Istraživanje je također pokazalo da postoji jasna veza između broja ostvarenih dana najma i neto rezultata na način da su automobili koji su ostvarili veći broj dana najma ujedno ostvarili i veće neto rezultate, dok su automobili koji su ostvarili mali broj dana najma ujedno ostvarili

i male neto rezultate. Međutim, i ovdje se kao iznimka ističe automobil *Kia Sportage 4x4 AUT Diesel* koji unatoč visokoj stopi najma nije ostvario dovoljno visoke prihode kojima bi pokrio svoje troškove.

Obzirom da su automobili *Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel* i *Opel Vivaro 8+1 Diesel* automobili sličnih, tj. viših cjenovnih kategorija a ostvaruju znatno različite neto rezultate, ne može se generalno odgovoriti jesu li automobili viših cjenovnih kategorija profitabilni ili neprofitabilni putničkoj agenciji. Uspoređujući navedena dva automobila može se zaključiti da je automobil *Opel Vivaro 8+1 Diesel* ostvario veći neto rezultat od automobila *Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel* prvenstveno jer je bio više dana u najmu i samim time generirao veće prihode. Razlog tome leži u činjenici što je ovaj automobil pogodan za osam putnika i vozača što ga čini povoljnijim u odnosu na automobil *Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel*.

LITERATURA:

1. Anthony, R. N., Reece, S. J. (2004): Računovodstvo – Financijsko i upravljačko računovodstvo, RRiF, Zagreb.
2. Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb.
3. Belak, V. (2002): Osnove profesionalnog računovodstva, Veleučilište u Splitu, Split.
4. Belak, V., Brkanić, V., Guzić, Š., Habek, M., Jurjec, H., Jurić, Đ., Trcović, E., Trcović, Z. (2006): Računovodstvo proizvodnje, RRiF, Zagreb.
5. Bhimani, A., Hongren, C. T., Datar, S. M., Foster, G. (2018): Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova, Mate, d.o.o., Zagreb.
6. Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015): Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
7. Cherington, J.O., Hubbard, E.D., Luthy, D.H. (1985): Cost and Managerial Accounting, WCB, Chicago.
8. Deželjin, J., Gulin, D., Proklin, P., Spremić, I., Tadijančević, S., Žagre, L. (1998): Financijsko računovodstvo (izabrane teme), Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata, Zagreb.
9. Drljača, M. (2003): Informacijska osnovica za kontinuirano poboljšanje kvalitete poslovnog procesa, Elektika, broj 26.
10. Drury, C. (2008): Management and Cost Accounting, London (UK), South-Western.
11. Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Valšiček, V. (2011): Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
12. Gulin, D., Spajić, F., Spremić, I., Tadijančević, S., Vašiček, V., Žager, K., Žager, L. (2003): Računovodstvo, Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb.
13. Grubišić, D. (2007): Poslovna ekonomija, Ekonomski fakultet, Split.
14. Grubišić, D. (2013): Poslovna ekonomija, Ekonomski fakultet, Split.
15. Hilton, W.R., Maher, W.M., Selto, H.F. (2003): Cost Management – Strategies for Business Decisions, second edition, McGraw-Hill/Irwin, New York.
16. Horngren, C.T., Datar, S.M., Rajan, M.V. (2012): Cost Accounting, Pearson Prentice Hall, New Jersey.
17. Hreljac, B. (2004): Mjerenje profitabilnosti kupaca, RRiF, br.10, Zagreb.

18. Hrvatski računovođa (2005): Upravljanje troškovima – povećanje konkurentnosti i uspješnosti poslovanja, Zagreb – Zadar.
19. Jacobson, L. (2006): Balanced scorecard (BSC) kao metoda povećanja uspješnosti poslovanja, RRiF, (7).
20. Karić, M. (2010): Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, broj 10, Ekonomski fakultet u Osijeku.
21. Lazibat, T. (2009) : Upravljanje kvalitetom, znanstvena knjiga, Zagreb.
22. Lutilsky, D.I., Perčević H. (2006): Primjena ABC metode u bankama i financijskim institucijama, Računovodstvo i financije, stručni članak.
23. Perišić, M., Janković, S. (2006): Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
24. Polimeni, R., Handy, S., Cashin, J.(1999): Troškovno računovodstvo, Faber & Zgombić Plus, Zagreb.
25. Ramljak B., Rogošić A. (2013): Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete, Ekonomski pregled.,(64), 1:30-48.
26. Ramljak, B., Rogošić, A. (2009.): Koncept troška životnog ciklusa proizvoda, Računovodstvo i financije, (55), 5:42-46.
27. Ramljak, B., Rogošić, A. (2012): Strategic Management Accounting Practices in Croatia, The Journal of International Management Studies, (7), 2: 93-100.
28. Reić, Z., Mihaljević, M. (2003): Uvod u ekonomiju, Ekonomski fakultet u Splitu, Split.
29. Rogošić A., Perica I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo-pregled metoda, Ekonomski pregled, (67), 2:153-176.
30. Rogošić A. (2012): Međuovisnost interno orijentiranog računovodstva i zrelosti upravljanja kvalitetom, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet Split.
31. Špac, D. (2011): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRIF, Zagreb.
32. Zelenika, R. (1998): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka.
33. Žic, I. (2003.): Metode rasporeda troškova u upravljačkom računovodstvu, RRiF, br. 6, Zagreb.

Izvori sa interneta:

1. <http://www.poslovnih.hr/leksikon/profit-1868> (20.04.2019.)
2. <https://www.hrleksikon.info/definicija/valorizacija.html> (01.09.2019.)
3. https://www.veleri.hr/files/datoteke/nastavni_materijali/k_poduzetnistvo_s1/6%20-%20Klasifikacija%20tro%C5%A1kova.pdf (30.08.2019.)
4. <https://hbr.org/1990/01/vital-truths-about-managing-your-costs> (03.09.2019.)
5. <https://hrcak.srce.hr/40552> (03.09.2019.)

Interni dokumenti poduzeća:

1. Interni dokument poduzeća: Profil tvrtke, Split
2. Interni dokument poduzeća: Izvadak iz Sudskog registra, Split

SAŽETAK

Prihodi se mogu definirati kao iznos novca i novčanih ekvivalenata koji se potražuju ili su primljeni za vrijednost isporučenih dobara i usluga. S druge strane, troškovi predstavljaju izdatke za dobra i usluge koje su neophodne za izvođenje poslovnog procesa u nekom poslovnom sustavu. Analiziranjem spomenutih kategorija mogu se osigurati potrebne informacije o profitabilnosti proizvoda ili usluge s ciljem utvrđivanja uspješnosti poslovanja poduzeća.

Za potrebe istraživanja koristili su se računovodstveni podaci putničke agencije koja se bavi iznajmljivanjem automobila i motornih vozila lake kategorije a sve sa ciljem utvrđivanja profitabilnosti odabranih automobila. Kako bi se utvrdila profitabilnost pojedinog automobila prethodila je analiza njihovih prihoda i troškova.

Rezultati istraživanja su pokazali da je sedam od promatranih deset automobila profitabilno za poduzeće, dok su ostala tri neprofitabilna. Na temelju istraživanja može se zaključiti da poduzeće posluje profitabilno.

Ključni pojmovi: prihodi, troškovi, profitabilnost

SUMMARY

Income can be defined as the amount of money and cash equivalents that is claimed or applied to the value of supplied goods and services. Costs, on the other hand, represents outlays for the goods and services that are indispensable to carry out a business process in a specific business system. By analyzing the aforementioned categories, the necessary information on the profitability of a product or service can be provided in order to determine the success of an enterprise.

For the purposes of the research, the accounting data of a travel agency engaged in the conversion of light-duty cars and motor vehicles were used to determine the profitability of selected cars. In order to determine the profitability of an individual car, an analysis of their revenues and costs was preceded.

The results of the research showed that seven out of the ten cars observed were profitable for the company, while the remaining three were unprofitable. Based on the research, it can be concluded that the company operates profitably.

key words: incomes, costs, profitability

POPIS TABLICA, SLIKA I GRAFIKONA

Popis slika:

Slika 1. Odnos prihoda i učinaka u računovodstvu	9
Slika 2. Odnos rashoda i troškova u računovodstvu	12
Slika 3. Podjele troškova značajne za upravljanje troškovima	19
Slika 4. Podjela troškova prema mjestima njihova nastanka	21
Slika 5. Osnovne skupine neproizvodnih troškova	23
Slika 6. Veza direktnih i indirektnih troškova s nositeljem troškova.....	24

Popis tablica:

Tablica 1. Stavke analize profitabilnosti automobila	46
Tablica 2. Indirektni troškovi putničke agencije	48
Tablica 3. Analiza profitabilnosti automobila Mitsubishi Space Star.....	49
Tablica 4. Analiza profitabilnosti automobila Ford Fiesta.....	51
Tablica 5. Analiza profitabilnosti automobila Ford Fiesta AUT.....	53
Tablica 6. Analiza profitabilnosti automobila Opel Astra SW	54
Tablica 7. Analiza profitabilnosti automobila Ford Focus SW Diesel.....	56
Tablica 8. Analiza profitabilnosti automobila Škoda Octavia AUT.	57
Tablica 9. Analiza profitabilnosti automobila Chevrolet Cruise AUT.	58
Tablica 10. Analiza profitabilnosti automobila Škoda Octavia AUT. SW	59
Tablica 11. Analiza profitabilnosti automobila Kia Sportage 4x4 AUT. Diesel	61
Tablica 12. Analiza profitabilnosti automobila Opel Vivaro 8+1 Diesel	62
Tablica 13. Ostvareni neto rezultati promatranih automobila.....	64
Tablica 14. Udjeli u ukupno ostvarenim rezultatima	64

Popis grafikona:

Grafikon 1: Profitabilnost promatranih automobila putničke agencije	66
Grafikon 2: Neto prihodi i neto rezultati promatranih automobila	67
Grafikon 3: Broj ostvarenih dana najma i neto rezultat promatranih automobila.....	68