

HORIZONTALNA I VERTIKALNA ANALIZA TROŠKOVA GRADA ZADRA

Bucić, Lucija

Undergraduate thesis / Završni rad

2018

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:124:015335>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-27**

Repository / Repozitorij:

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



UNIVERSITY OF SPLIT



**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

**ZAVRŠNI RAD
HORIZONTALNA I VERTIKALNA ANALIZA
TROŠKOVA GRADA ZADRA**

Mentor:

Doc. Dr. Sc. Andrijana Rogošić

Student:

Lucija Bucić

Split, Rujan, 2018

SADRŽAJ

1. UVOD

1.1. Definicija problema.....	1
1.2. Cilj rada.....	1
1.3. Metode rada.....	1
1.4. Struktura rada.....	2

2. POJMOVNO DEFINIRANJE I NAČINI ANALIZE TROŠKOVA.....3

2.1. Podjela troškova.....	5
2.2. Tehnike financijske analize.....	9
2.2.1. Horizontalna analiza.....	10
2.2.2. Vertikalna analiza.....	10
2.2.3. Racio analiza.....	11

3. PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO.....16

3.1. Specifičnosti proračunskog računovodstva.....	16
3.2. Financijski izvještaji lokalnih jedinica vlasti.....	18

4. HORIZONTALNA I VERTIKALNA ANALIZA TROŠKOVA GRADA ZADRA.....22

4.1. Horizontalna analiza.....	22
4.2. Vertikalna analiza.....	26

5. ZAKLJUČAK.....33

LITERATURA.....	34
-----------------	----

POPIS GRAFOVA I TABLICA.....	36
------------------------------	----

SAŽETAK.....	37
--------------	----

SUMMARY.....	37
--------------	----

1. UVOD

1.1. Definiranje problema

Problem istraživanja ovog rada predstavlja značaj računovodstvene analize troškova i utvrđivanje utjecaja pojedine vrste troška na financijski rezultat poslovanja. Problem se preciznije odnosi na izlaganje značaja analize troškova te upravljanja troškovima, kao preduvjet za provođenje uspješne analize troškova koja je popraćena potrebom za velikom količinom podataka, koji da bi bili korisni moraju od strane računovodstva biti ispravno evidentirani.

1.2. Cilj rada

Cilj ovog rada je na praktičnom primjeru pojmovno definirati trošak te pojasniti važnost pravilne alokacije i analize troškova u svakodnevnom poslovanju. Sukladno tome bez analize i upravljanja troškovima ne može se postići svima željen cilj maksimizacije profita, koji se temelji na minimizaciji troškova.

1.3. Metode rada

Metode rada koje će se koristiti su metoda analize i sinteze, kompilacije i studija slučaja.

- Metoda analize: postupak istraživanja i objašnjenja putem raščlanjivanjem složenih pojmova na jednostavnije dijelove.
- Metoda sinteze: sinteza je proces spajanja dijelova i elemenata u cjelinu, odnosno objedinjava jednostavne pojave u složenije, a složenije u još složenije.
- Metoda kompilacije: preuzimanje tuđih promatranja, spoznaja, rezultata.
- Metoda studija slučaja: dubinski se analizira neki predmet (slučaj) koji je bogat informacijama, odgovara na pitanja „kako“, „zašto“.

1.4. Struktura rada

Rad se sastoji od 5 ključnih dijelova.

Prvi dio čini uvod koji sadrži sve temeljne informacije o radu, odnosno definira problem rada, njegov cilj i strukturu te metode koje se koriste u samoj izradi.

U drugom dijelu rada definira se pojam troška te iznose načini analize troškova.

U trećem dijelu je pojašnjen regulatorni okvir računovodstva proračuna.

Četvrti ujedno i najvažniji dio rada se sastoji od horizontalne i vertikalne analize troškova grada Zadra. Posljednji dio rada sadrži zaključak u kojem iznosimo saznanja i rezultate iz provedenog istraživanja i analize.

2. POJMOVNO DEFINIRANJE I NAČINI ANALIZE TROŠKOVA

Teorija troškova proučava troškove i njihov utjecaj na uspjeh poduzeća. Najjednostavnije, troškovi se mogu definirati kao novčani izraz utroška elementa radnog procesa. Međutim, ta definicija nije potpuna, jer poduzeće za ostvarenje svojih djelatnosti koristi i niz usluga, kao primjerice, prijevoznike usluge, usluge održavanja i popravka sredstava za rad, poštanske usluge i druge, koje nije lako svrstati u klasičnu definiciju proizvodnih čimbenika.¹

U užem smislu pod troškovima se smatra potrošnja resursa zbog izrade novih proizvoda. Troškovi shvaćeni na ovaj način imaju karakter prenijete vrijednosti. Prema pojmovnom određenju u najužem smislu troškovi predstavljaju svjesno uništavanje korisnih resursa u poslovnom procesu s namjerom da se u zamjenu dobiju korisniji proizvodi, odnosno neki drugi učinci.²

Trošenje resursa ne rezultira nužno samo pozitivnim učincima. Pozitivne učinke polučit će planirano trošenje resursa, dakle svjesno poduzeti (redoviti ili pozitivni) troškovi, dok će troškovi nastali kao posljedica djelovanja neuređenog poslovnog sustava polučiti negativne učinke. Može ih se nazvati i neplaniranim, dakle nesvjesno nastalim (izvanrednim ili negativnim) troškovima. Svjesno nastali (redoviti ili pozitivni) troškovi planiraju se zbog stvaranja dodane vrijednosti, dok se nesvjesno nastali (izvanredni ili negativni) troškovi ne planiraju i često ih nije jednostavno odmah prepoznati. Značajni su zbog negativnog utjecaja na poslovni rezultat organizacije³

Upravljanje troškovima je sastavni dio menadžerskog računovodstva, a čine ga:

- Predviđanje
- Planiranje
- Budžetiranje
- Kontrola
- Analiza

¹ Grubišić, D. (2007): Poslovna ekonomija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 155

² Drljača, M. (2004): Mala enciklopedija kvalitete V. Dio Troškovi kvalitete, Oskar, Zagreb, str. 30

³ Drljača, M. (2004): Mala enciklopedija kvalitete V. Dio Troškovi kvalitete, Oskar, Zagreb, str. 30

Upravljanje troškovima se može definirati kao postizanje menadžerskih ciljeva na temelju optimalnog angažiranja troškova.⁴

Troškovima se može upravljati samo ako ih se može mjeriti, odnosno ako se točne informacije u traženom obliku pravovremeno dostave odgovarajućoj osobi.⁵

Pojmovi utrošak, izdatak, rashod i gubitak su bliski pojmu troška ali nisu identični .

Utrošak je neutralni izraz utrošenih proizvodnih čimbenika, kao što su sati rada radnika, sati korištenja strojeva, kWh električne energije, itd.⁶

Izdatak je smanjenje novčanih sredstava iz blagajne ili s računa u banci. Izdatak nije identičan pojmu troška. Naime, između ova dva pojma postoje određeni odnosi: s jedne strane troškovi i izdatci ekonomski su međusobno povezani, ali se ne moraju i vremenski poklapati (primjerice, dobiven je i upotrijebljen materijal koje će se platiti za 15 dana), a s druge strane troškovi i izdatci ne moraju biti međusobno povezani. Ako troškovi i izdatci nisu uzrokovani ostvarivanjem poslovnog učinka, oni predstavljaju rashode poduzeća (penali, kazne, štete, manjkovi i slično).⁷

Rashodi su, dakle, troškovi sadržani u prodanim proizvodima i uslugama, nabavna vrijednost prodane robe i materijala, izdatci vezani za financiranje i drugi izdatci koji nisu uzrokovani ostvarivanjem poslovnog učinka.⁸

Rashodi se dijele na poslovne, financijske i izvanredne. Poslovni rashodi su nastali obavljanjem temeljne poslovne djelatnosti, te njihova visina ovisi o obujmu djelatnosti. Tu spadaju troškovi poslovanja u razdoblju (sirovine, materijali, rezervni dijelovi, plaće, porezi...) Financijski rashodi nastaju kao posljedica korištenja tuđeg novca, najčešći financijski rashodi su kamate i

⁴ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 130

⁵ Ćurković, T. (2016): Metode upravljanja troškovima te njihova primjena kod određivanja prodajnih cijena proizvoda, [Interent] raspoloživo na: <https://repozitorij.efst.unist.hr/islandora/object/efst:748/preview> [15.05.2018]

⁶ Grubišić, D. (2007): Poslovna ekonomija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 155

⁷ Grubišić, D. (2007): Poslovna ekonomija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 155

⁸ Grubišić, D. (2007): Poslovna ekonomija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 156

i negativne tečajne razlike. Izvanredni rashodi su oni koji u poslovanju nisu bili predviđeni, te se ne pojavljuju redovito. Tu spadaju manjkovi, kazne penali...

2.1. PODJELA TROŠKOVA

Troškovi kao glavni akteri u ostvarivanju cilja svakog poduzeća, odnosno ostvarivanja dobiti, odnosno viška prihoda poslovanja iziskuju pomno praćenje i analizu u svakodnevnom poslovanju. Klasifikacija troškova je nužna za sastavljanje izvještaja o troškovima koji pomažu menadžmentu u donošenju poslovnih odluka u cilju napretka poduzeća.

Kriterij klasifikacije troškova:

- Prema prirodnim svojstvima
- U odnosu na promjene u razini aktivnosti
- Prema mjestima i nositeljima
- Prema mogućnosti terećenja na zalihe
- Za potrebe usporedbe, predviđanja i planiranja
- S aspekta kalkulativnog obuhvata

Prema prirodnim svojstvima

Troškovi prema prirodnim svojstvima dijeli troškove prema prirodnim vrstama. Ovo je jedna od temeljnih podjela troškova te je zbog toga formalizirana kontnim planom svake tvrtke u okviru financijskog računovodstva. Ova podjela doprinosi potrebama statistike, poreznim svrhama te informiranju eksternih korisnika putem financijskih izvještaja.⁹

Troškovi po prirodi obuhvaćaju podjelu i razvrstavanje troškova s obzirom na njihovo porijeklo. U tom smislu mogu se promatrati:

- troškovi materijala (troškovi sirovina, materijala, energije i rezervnih dijelova, troškovi sitnog inventara, auto guma i ambalaže)

⁹ Gulin, D., Dražić-Lutilsky, I., Peršić, M., Janković S., Perčević, H., Vašiček, V., (2011): Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str.58

- troškovi usluga (troškovi transportnih usluga, troškovi usluga na izradi proizvoda i održavanja sredstava, troškovi sajмова, zakupnine, premije osiguranja, nakande troškova radnicima, kao, primjerice, dnevnice za službena putovanja, i slično)
- amortizacija (amortizacija osnovnih sredstava i revalorizacija)
- bruto plaće (ukalkulirane bruto plaće i ukalkulirane naknade plaća)
- porezi i doprinosi neovisni o poslovnom rezultatu (doprinosi na bruto-plaće i drugi doprinosi te porezi koje plaća poduzeće)¹⁰

U donosu na promjene u razini aktivnosti

Promatramo li troškove u određenom razdoblju možemo uočiti da se oni mijenjaju, najčešće zahvaljujući promjeni obujma poslovanja (razini prodaje ili proizvodnje), promjeni strukture poduzeće ili pak promjeni cijene proizvodnih čimbenika.

U odnosu na promjene razine aktivnosti razlikujemo:

- Fiksne troškove
- Varijabilne troškove
- Mješovite troškove
- Diskrecijski troškovi

Fiksni troškovi ili stalni su oni troškovi koje ne se ne mijenjaju s promjenom obujma poslovanja. Oni su konstantni i nastaju neovisno o razini iskorištenosti kapaciteta; postojat će sve dok društvo ima fizički kapacitet. Najčešći primjeni fiksnih troškova su: amortizacija, najamnina, zakupnina, troškovi investicijskog održavanja...

Fiksne troškove možemo podijeliti na:

- Apsolutno fiksne troškove koji se ne mijenjaju s promjenom razine iskorištenosti postojećih kapaciteta.
- Relativno fiksne troškove koji se mijenjaju kada dođe do promjene postojećih kapaciteta. Povećavaju se s gradnjom novih ili proširivanjem postojećih kapaciteta.
- Prosječno fiksne troškove koji se smanjuju s povećanjem outputa.

¹⁰ Grubišić, D. (2007): Poslovna ekonomija, Ekonomski fakultet Split, Split, str.156

Varijabilni troškovi ili promjenjivi su oni troškovi koji se mijenjaju s promjenom obujma poslovanja. Ukupni varijabilni troškovi rastu (padaju) s porastom (padom) iskorištenosti kapaciteta. Najčešći primjeri varijabilnih troškova su: utrošak materijala, električne energije, rada...

Varijabilne troškove možemo podijeliti na:

- Proporcionalno varijabilne koji se mijenjaju u istoj mjeri kao i promjena razine aktivnosti.
- Progresivno varijabilne koji se mijenjaju brže od promjene razine aktivnosti.
- Degresivno varijabilne koji se mijenjaju sporije od promjene razine aktivnosti.

Mješoviti troškovi su specifična vrsta troškova koji nisu ni fiksni ni varijabilni ali imaju obilježja i fiksnih i varijabilnih troškova. U praksi su najčešća vrsta troškova, koji se definiraju kao fiksno-varijabilni ili varijabilno-fiksni troškovi. Učestali primjer mješovitog troška je računa za telefon ili električnu energiju koji sadrži fiksni mjesečni iznos koji se plaća neovisno o potrošnji i dodatni iznos koji je rezultirao potrošnjom tog dobra ili usluge.

Diskrecijski troškovi nastaju kao posljedica diskrecijskih odluka menadžmenta. Kad se jednom diskrecijski troškovi odrede, oni se najčešće promatraju kao fiksni. Na povećanje ili smanjenje ovih diskrecijskih troškova, menadžeri mogu lakše utjecati nego na „čiste“ fiksne troškove. Primjeri diskrecijskih troškova su trošak za oglase ili reklamu, troškovi učenja i tako dalje. Menadžeri mogu diskrecijske troškove smanjiti ili povećati neovisno u razini proizvodnih aktivnosti. Ovi troškovi mogu imati neizravan utjecaj na dobit.¹¹

Prema mjestima i nositeljima

Podjela troškova prema mjestima njihova nastanka usmjerena je na utvrđivanje stvarnih ili budućih performanci centara odgovornosti. Računovodstvo usmjereno na planiranje i kontrolu performanci centara odgovornosti naziva se još i računovodstvo odgovornosti. Temeljni uvjet realizacije računovodstva odgovornosti za troškove jest njihova alokacija na mjesta gdje su nastali te naknadno na mjesta gdje će biti pokriveni prihodom. Smisao alociranja troškova na mjesta njihova nastanka jest osigurati temelje za djelotvornije planiranje i kontrolu troškova,

¹¹ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 158-159

realnu procjenu performance centara odgovornosti i utvrđivanje odgovornosti menadžera, odnosno vrednovanje menadžerske performance.¹²

S gledišta mjesta nastanka troška razlikujemo:

- Proizvodne troškove (izravni materijal, izravni rad, opći troškovi proizvodnje)
- Neproizvodne troškove (prodajni troškovi, troškovi istraživanja i razvoja, administrativni troškovi)

PROIZVODNI TROŠKOVI + NEPROIZVODNI TROŠKOVI = UKUPNI TROŠKOVI

Nosioci troškova se mogu definirati kao učinci zbog kojih su troškovi nastali. Oni mogu biti:

- Direktni ili izravni troškovi nastaju u neposrednoj proizvodnji te se mogu izravno povezati s proizvodom (neposredni materijal, bruto plaće, amortizacija...)
- Indirektni- ne može se utvrditi točno jedan nosioc, potrebno je izvršiti alokaciju troškova prema određenom kriteriju (grijanje, čišćenje, bruto plaće rukovoditelja...)

Prema mogućnosti terećenja na zalihe

Troškove prema mogućnosti terećenja na zalihe možemo podijeliti na:

- Uskladištive troškove kojima je dopušteno teretiti zalihe. To su: troškovi izravnog materijala, troškovi izravnog rada, opći troškovi proizvodnje (troškovi proizvodne režije).
- Neuskladištive troškove kojima nije dopušteno teretiti zalihe. Ti se troškovi u terminologiji menadžerskog računovodstva zovu još i troškovi razdoblja ili vremenski troškovi. To su: troškovi uprave i prodaje, opći troškovi financiranja i drugi opći troškovi.¹³

¹² Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 140

¹³ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str.32

Za potrebe usporedbe, predviđanja i planiranja

Predviđanje troškova ima značajnu ulogu u svakodnevnom poslu menadžmenta, omogućuje im odabir alternativa u svrhu držanja troškova pod kontrolom, izrade planova i budžeta. Ove troškove možemo podijeliti na:

- Stvarne troškove koji su rezultat stvarno nastalih trošenja u obračunskom razdoblju. Stvarne troškove koji su nastali u nekim od prethodnih razdoblja nazivamo povijesnim troškovima, a stvarni troškovi nastali u tekućem obračunskom razdoblju se nazivaju tekućim troškovima. Ukupan iznos stvarnih troškova se utvrđiva tek na kraju obračunskog razdoblja te im je to ujedno i mana.
- Standardne troškove koji se određuju po jedinici učinka. Izravni standardni troškovi se utvrđuju primjenom tehničkih normativa i standardnih cijena, a neizravni standardni troškovi se utvrđuju prilikom procesa bužetiranja.
- Planske troškove koji se definiraju za određeno buduće razdoblje. Najčešće se određuju na temelju stvarnih troškova iz prošlih razdoblja i standardnih troškova.

S aspekta kalkulatavnog obuhvata

Podjela troškova s ovoga gledišta javlja se kao posljedica razlika između planskih ili standardnih neizravnih troškova obuhvaćenih planskom kalkulacijom i stvarnih neizravnih troškova koji se utvrđuju i raspoređuju na kraju obračunskoga razdoblja. S obzirom na kalkulatavni obuhvat razlikujemo:

- Apsorbirane troškove
- Preapsorbirane troškove
- Neapsorbirane troškove

2.2 Tehnike financijske analize

Međunarodni računovodstveni standardi traže da pozicije u financijskim izvještajima budu usporedive i da daju financijske informacije za tekuću i prethodnu godinu.¹⁴

¹⁴ Vujević, I. (2005): Financijska analiza u teoriji i praksi, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 122.

U tehnike financijske analize spadaju:

- Brojevi i pokazatelji kao sredstva analize
- Horizontalna analiza
- Vertikalna analiza
- Analiza kretanja performansi
- Racio analiza

2.2.1 Horizontalna analiza

Horizontalna analiza pokazuje dinamiku promjena u apsolutnom i relativnom iznosu osnovnih bilančnih pozicija u tekućoj u odnosu na prethodnu godinu. Tako se promjene prate i u računu dobiti i gubitka.¹⁵

Za izračun promjene pojedine pozicije financijskog izvještaja i njihove usporedbe može se odabrati jedna godina kao bazna, a ostale promatrane godine se onda uspoređuju s njom pomoću baznih indeksa.

Najveći problemi horizontalne analize su: inflacija, promjene obračunskog sustava kod izrade i predodžanja izvještaja, promjene u politici balansiranja.

2.2.2 Vertikalna analiza

Vertikalna analiza pokazuje postotni udjel svake stavke financijskog izvještaja u onosu na odgovarajući zbroj. Ona se koristi da bi se prikazao odnos različitih dijelova prema krajnjem zbiru u jednom financijskom izvještaju. Primjerice, u aktivni će tekuća aktiva biti prikazana u odnosu na ukupnu aktivu.¹⁶

Vertikalna analiza je dobra kod uspoređivanja sa drugim društvima ili u slučajevima inflacije.

¹⁵ Vujević, I. (2005): Financijska analiza u teoriji i praksi, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 122.

¹⁶ Vujević, I. (2005): Financijska analiza u teoriji i praksi, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 123.

2.2.3. Racio analiza

Racio analiza se odnosi na pokazatelje koji se koriste u analizi financijskih izvještaja, a radi se o analizi odnosa između pozicija bilance i računa dobiti i gubitka. Važan je način analize iz koje se može sagledati uspješnost poslovanja poduzeća i njegovog financijskog položaja, kao i mogućnost usporedbe ostvarenih rezultata s prethodnim razdobljem, kao i usporedbama ostvarenih rezultata s ostvarenim rezultatima drugih poduzeća koji pripadaju istoj grupaciji.¹⁷

Pokazatelji racio analize su:

- Pokazatelji likvidnosti
- Pokazatelji zaduženosti
- Pokazatelji obrtaja imovine
- Pokazatelji profitabilnosti
- Pokazatelji ekonomičnosti
- Pokazatelji investiranja

Pokazatelji likvidnosti

Likvidnost je sposobnost poduzeća da u kratkom roku podmiri svoje kratkoročne obveze. Managerima je jako bitno mjerenje likvidnosti poduzeća jer pravovremenim podmirenjem obveza sprječavaju potencijalne zastoje u redovnom poslovanju.

Mjere za izračun likvidnosti svrstavaju se u dvije skupine

1. Mjere utemeljene na odnosu između tekuće aktive i pasive:
 - a. Tekući odnosi (koeficijent opće likvidnosti)
 - b. Brzi odnosi (koeficijent ubrzane likvidnosti)
 - c. Radno raspoloživi kapital
2. Mjere koje pokazuju mogućnost pretvaranja tekuće aktive u novac:
 - a. Broj obrtaja zaliha
 - b. Prosječno vrijeme naplate potraživanja

¹⁷ Vujević, I. (2005): Financijska analiza u teoriji i praksi, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 123.

Pokazatelji zaduženosti

Pokazatelji zaduženosti mjere koliko se poduzeće financira iz tuđih sredstava, odnosno koliko je imovine poduzeća financirano iz vlastitog a koliko iz tuđeg kapitala. Poduzeća koja imaju veći stupanj zaduženosti teže pronalaze nove investitore i sklonija su propasti poslovanja.

Pokazatelji zaduženosti su:

- Stupanj zaduženosti
- Koeficijent vlastitog financiranja
- Odnos pokrića kamata
- Koeficijent financiranja

Tablica 1. Pokazatelji zaduženosti

NAZIV POKAZATELJA	BROJNIK	NAZIVNIK
Stupanj zaduženosti	Ukupne obveze	Ukupna aktiva
Koeficijent vlastitog financiranja	Vlasnička glavnica	Ukupna aktiva
Odnos pokrića kamata	Operativni dobitak	Kamate
Koeficijent financiranja	Ukupne obveze	Glavnica

Izvor. Izrada autora prema Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 76.-81.

Pokazatelji obrtaja imovine

Analiza obrtaja imovine govori koliko jedna novčana jedinica aktive (dijela aktive) stvara novčanih jedinica prihoda. Može se raditi odvojeno za svaki dio aktive.

Kod ove analize izračunavaju se sljedeći pokazatelji:

- Koeficijent obrtaja kratkotrajne imovine
- Koeficijent obrtaja dugotrajne imovine
- Koeficijent utrživosti zaliha
- Koeficijent obrtaja neto potraživanja

Tablica 2. Pokazatelji obrtaja imovine

NAZIV POKAZATELJA	BROJNIK	NAZIVNIK
Koeficijent obrtaja kratkotrajne imovine	Prihod od prodaje	Kratkotrajna imovna
Koeficijent obrtaja dugotrajne imovine	Prihod od prodaje	Dugotrajna imovina
Koeficijent utrživosti zaliha	Prihod od prodaje	Ukupne zalihe
Koeficijent obrtaja neto potraživanja	Prihod od prodaje	Potraživanja od kupca – Obveze prema dobavljačima

Izvor. Izrada autora prema Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 67.-68

Pokazatelji profitabilnosti

Analiza profitabilnosti smatra se jednom od najvažnijih, prikazuje sposobnost poduzeća da ostvari dobit u odnosu na prihode, kapital i imovinu.

Pokazatelji profitabilnosti su:

1. Pokazatelji profitne marže
 - a. Bruto profitna marža
 - b. Operativna profitna marža
 - c. Profitna marža prije poreza
 - d. Neto profitna marža
2. Pokazatelji povrata na investirano
 - a. Povrat na ukupni kapital ROA
 - b. Povrat na uloženi dugoročni kapital
 - c. Povrat na ukupni vlastiti kapital ROE

Tablica 3. Pokazatelji profitabilnosti

NAZIV POKAZATELJA	BROJNIK	NAZIVNIK
Bruto profitna marža	Bruto dobit	Prihod od prodaje
Operativna profitna marža	Operativna dobit	Prihod od prodaje
Profitna marža prije poreza	Dobit prije poreza	Prihod od prodaje
Neto profitna marža	Dobit poslije poreza	Prihod od prodaje
Povrat na ukupni kapital	Operativna dobit	Ukupna imovina
ROA	Operativna dobit - Kamate na kratkoročne kredite	Ukupna pasiva – Kratkoročne obveze
ROE	Dobit nakon oporezivanja	Ukupni vlastiti kapital

Izvor: Izrada autora prema Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 63.-67.

Pokazatelji ekonomičnosti

Pokazatelji ekonomičnosti se računaju na temelju podataka iz računa dobiti i gubitka, pokazuju koliko se prihoda ostvaruje po jedinici rashoda.

Pokazatelji investiranja

Pokazatelji efikasnosti investiranja (Investment Ratios) dioničara u dioničko društvo pružaju dioničarima i potencijalnim dioničarima informacije o efektima ulaganja u redovne dionice dioničkog društva. Opći cilj izračunavanja različitih pokazatelja efikasnosti investiranja dioničara je procjena uspješnosti tvrtke u terminima potencijala isplate dividendi i vrijednosti dionica na tržištu.¹⁸

Pokazatelji efikasnosti investiranja dioničara su:

- Zarada po dionici
- Dividenda po dionici
- Povrat na dioničarsku glavniciu
- Prinos od dividendi
- Cijena / zarada po dionici

¹⁸ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str.86.

Tablica 4. Pokazatelji investiranja

NAZIV POKAZATELJA	BROJNIK	NAZIVNIK
Zarada po dionici	Dobit nakon oporezivanja – Povlaštene dionice	Broj redovnih dionica
Dividenda po dionici	Isplaćene dividende	Broj redovnih dionica
Povrat na dioničarsku glavnicu	Dobit nakon oporezivanja – Povlaštene dionice	Prosječno stanje glavnice redovnih dionica
Prinos od dividendi	Dividende po dionici	Tržišna cijena redovitih dionica
Cijena po dionici	Tržišna cijena dionice	Zarada po dionici

Izvor. Izrada autora prema Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 82.-84.

3. Proračunsko računovodstvo

3.1. Specifičnosti proračunskog računovodstva

Proračun se definira kao plan prihoda i rashoda za neko vremensko razdoblje, odnosno kao financijski dokument kojim se procjenjuju prihodi i primitci, te utvrđuju rashodi i izdatci za jednu godinu. Sredstva iz proračuna se koriste za financiranje svih rashoda, te zbog toga proračun mora biti uravnotežen, odnosno ukupni prihodi i primici moraju biti jednaki ukupnim rashodima i izdacima. Proračun se donosi za jednu proračunsku godinu koja počinje 1. siječnja a završava 31. prosinca. Razlikujemo državni proračun kojega donosi Hrvatski sabor i proračun na razini jedinice lokalne i regionalne samouprave kojega donosi njeno predstavničko tijelo.

Proračun na razini jedinica lokalne i regionalne samouprave se sastoji od:

- Općeg dijela kojeg čine Račun prihoda i rashoda i Račun financiranja.
- Posebnog dijela kojeg čine Plan rashoda i izdataka proračunskih korisnika iskazanih po vrstama, raspoređenih u programe koji se sastoje od aktivnosti i projekata
- Plana razvojnih programa.

Odredbe Zakona o proračunu i Pravilnika o proračunskom računovodstvu i računskom planu odnose se na:

- državni proračun,
- proračune jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave,
- proračunske korisnike državnog proračuna,
- proračunske korisnike proračuna JLP(R)S,
- izvanproračunski korisnici državnog proračuna,
- izvanproračunski korisnici JLP(R)S.

Aktualni sustav računovodstva proračuna uređen je nizom propisa od kojih se ističu ključni:

- Zakon o proračunu (NN 87/08, 36/09, 46/09, 136/12 i 15/15),
- Pravilnik o proračunskom računovodstvu i Računskom planu (NN 124/14, 115/15 i 87/16),
- Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja Registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika (NN 128/09 i 142/14),
- Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/15, 93/15, 135/15, 2/17 i 28/17),
- Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (NN 94/07, 26/10 i 120/13.)

Proračunsko računovodstvo temelji se na računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju poslovnih događaja, a knjigovodstvo se vodi po načelu dvojnog knjigovodstva. Obvezni su sastavljati dnevnik, glavnu knjigu i pomoćne knjige. Dnevnik je poslovna knjiga u koju se promjene unose vremenskim ili kronološkim slijedom, u glavnoj knjizi se bilježe svaka kretanja imovine, kapitala, obveza, prihoda i rashoda. Pomoćne knjige služe za knjiženje raščlanjenih podataka. Poslovne knjige se vode za jednu proračunsku godinu koja je jednaka kalendarskoj godini, dnevnik i glavna knjiga se moraju čuvati najmanje jedanaest godina, dok se pomoćne knjige moraju čuvati najmanje sedam godina.

Prihodi i rashodi u proračunskom računovodstvu se iskazuju na temelju modificiranog načela nastanka događaja.

Modificirano računovodstveno načelo nastanka događaja znači da se:¹⁹

- ne iskazuje rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine,
- ne iskazuju prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine,
- prihodi priznaju u izvještajnom razdoblju u kojemu su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti,

¹⁹ Narodne novine, (2014): Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 124, raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2014_10_124_2374.html

- rashodi priznaju na temelju nastanka poslovnog događaja (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju,
- rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku nabave i u visini njene nabavne vrijednosti. Iznimno, u djelatnosti zdravstva te u obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti rashodi za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu iskazuju se u trenutku stvarnog utroška odnosno prodaje,
- za donacije nefinancijske imovine iskazuju se prihodi i rashodi.

3.2 Financijski izvještaji lokalnih jedinica vlasti

Prema pravilu o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu jedinice lokalne i područne samouprave moraju sastavljati sljedeće financijske izvještaje:

- Bilanca (sastavlja se na Obrascu BIL),
- Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima (sastavlja se na Obrascu PRRAS),
- Izvještaj o rashodima prema financijskoj klasifikaciji (sastavlja se na Obrascu RAS-funkcijski),
- Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza (sastavlja se na Obrascu P-VRIO),
- Izvještaj o obvezama (sastavlja se na Obrascu OBVEZE),
- Bilješke iz financijske izvještaje

Računovodstvo proračuna obuhvaća planiranje, prikupljanje i raspoređivanje sredstava, upravljanje tim sredstvima i kontrolu prikupljanja i trošenja sredstava i to na razini državne riznice, nadležnih ministarstava, agencija i proračunskih korisnika.²⁰

U proračunske korisnike možemo ubrojiti: državne osnovne i srednje škole, državne organe i institucije, državne zdravstvene ustanove, proračunski fondovi, vijeća manjinske samouprave te ostale državne ustanove koje se financiraju iz državnog proračuna.

²⁰ Belak, V.(2006): Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim standardima, Zgombić & Partneri, Zagreb, str26

Bilanca ili izvještaj o financijskom položaju je sustavni pregled imovine i obveza na točno određeni dan, najčešće 31.12., ona je ujedno i temeljni financijski izvještaj koji pokazuje financijski položaj poduzeća. Prilikom sastavljanja bilance treba voditi računa o uspostavljanju bilančne ravnoteže, odnosno

$$\text{AKTIVA} = \text{PASIVA}$$

$$\text{IMOVIMA} = \text{OBVEZE} + \text{VLASTITI IZVORI}$$

Prethodno navedena formula za uspostavu bilančne ravnoteže vrijedi samo za proračunski sektor.

Osnovni elementi bilance su imovina, vlastiti izvori (kapital) i obveze. Za uspješnu financijsku analizu potrebno je dobro poznavati osnovne oblike imovine te njezinih izvora.

Imovina čini ekonomske resurse od kojih poduzeće može ostvariti određenu ekonomsku korist. Imovina se sistematizira u dvije osnovne grupe, a to su:

- Kratkotrajna imovina (tekuća ili obrtna imovina)
- Dugotrajna imovina (stalna ili fiksna imovina)²¹

Kapital je ostatak imovine poduzetnika nakon odbitka svih njegovih obveza. Kapital predstavlja vlastiti izvor imovine dok su obveze tuđi izvor imovine. Obveza je sadašnja obveza proizašla iz događaja za čije se podmirenje očekuje da će prouzrokovati odljev resursa. Obveza je dužnost ili odgovornost da se postupi na ugovoreni način.²²

Prema pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu vlastitim izvorima se smatra ostatak imovine nakon odbitka svih poreza, te se oni umanjuju za ispravak vrijednosti imovine.

²¹ Žager, K., Žager. L (1999): Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, str.35

²² Dropulić, I. (2016): Skripta za vježbe menađersko računovodstvo, Sveučilište u Splitu, Split , str.4

Tablica 5. Bilanca proračunskih korisnika

AKTIVA	PASIVA
<p>A. NEFINANCIJSKA IMOVINA</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Nefinancijska imovina 2. Proizvedena dugotrajna imovina 3. Plemeniti metali 4. Sitni inventar 5. Dugotrajna nefinancijska imovina u pripremi 6. Proizvedena kratkotrajna imovina <p>B. FINANCIJSKA IMOVINA</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Novac u banci i blagajni 2. Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od zaposlenih te za više plaćene preze 3. Potraživanja za dane zajmove 4. Vrijednosni papiri 5. Dionice i udjeli u glavnici 6. Potraživanja za prihode poslovanja 7. Potraživanja od prodaje nefinancijske imovine 8. Rashodi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda 	<p>A. OBVEZE</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Obveze za rashode poslovanja 2. Obveze za nabavu nefinancijske imovine 3. Obveze za vrijednosne papire 4. Obveze za kredite i zajmove 5. Odgođeno plaćanje rashoda i prihoda budućeg razdoblja <p>B. VLASTITI IZVORI</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Vastiti izvori i ispravak vlastitih izvora 2. Višak/Manjak prihoda 3. Obračunati prihodi poslovanja 4. Obračunati prihodi od prodaje nefinancijske imovine 5. Rezerviranje viška prihoda

Izvor: Izrada autora prema: Narodne novine, (2017):Pravilnik o izmjenama pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 28.

Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima osigurava informacije o prihodima i rashodima koje se temelje na modificiranom obračunskom načelu. To znači da se u izvješću na strani prihoda i primitaka evidentira naplata u gotovini, a na strani rashoda obračunane (nastale) obveze za podmirenje rashoda.²³

Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji omogućuju informaciju kolika je državna potrošnja prema svakoj od pojedinih deset funkcija (funkcije su navedene u poglavlju 2.1.3. Proračunske klasifikacije, str. 10-11). Iznosi koji se upisuju u Obrazac RAS – funkcijski moraju odgovarati ukupno iskazanim rashodima na razredima 3 – Rashodi poslovanja i 4 – Rashodi za nabavu nefinancijske imovine. Izdaci za financijsku imovinu koji se vode na razredu 5 ne

²³ Bajo, A., Jurlina Alibegović, D. (2008): Javne financije lokalnih jedinica vlasti, Školska knjiga, Zagreb, str. 222.

uključuju se u ovaj izvještaj. Obveznici predaje ovog Izvještaja su svi obveznici vođenja proračunskog računovodstva²⁴

Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza ministarstvo financija uvodi kao dopunu informacijama iz bilance, a ono podrazumijeva razradu povećanja ili smanjenja vrijednosti imovine i obveza tijekom godine. U izvješću se iskazuju svi utjecaji na neto-vrijednost koji nisu rezultat prihoda i rashoda, a klasificiraju se kao promjene u vrijednosti ili promjene u obujmu imovine i obveza.²⁵

Izvješće o obvezama osigurava kvartalnu evidenciju nepodmirenih obveza lokalnih jedinica. Naime, bilanca kao financijsko izvješće jedina omogućuje uvid u stanje imovine i obveza svih proračunskih korisnika lokalnih jedinica. Problem je što lokalne jedinice bilancu dostavljaju Ministarstvu financija na kraju godine. Zbog potrebe stalnog nadzora obveza i jačanja fiskalne discipline MF uvelo je obvezu da lokalne jedinice kvartalno izrađuju izvješće o obvezama.²⁶

Bilješke uz financijske izvještaje sadrže dodatne i dopunske informacije koje nisu prezentirane u bilanci, računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku. Bilješke su vrlo značajan izvor kvalitetnih podataka i informacija koje su upućene vanjskim ali i unutarnjim korisnicima. Naime, financijski izvještaji daju u pravilu sintezirane podatke dok bilješke daju njihovu analitičku razradu kao i dopunu pozicija spomenutih financijskih izvještaja.²⁷

²⁴ Milić, A. (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016. godinu, Riznica, broj 1, str.30

²⁵ Bajo, A., Jurlina Alibegović, D. (2008): Javne financije lokalnih jedinica vlasti, Školska knjiga, Zagreb, str. 222

²⁶ Bajo, A., Jurlina Alibegović, D. (2008): Javne financije lokalnih jedinica vlasti, Školska knjiga, Zagreb, str. 222

²⁷ Dropulić, I. (2016): Skripta za vježbe menađersko računovodstvo, Sveučilište u Splitu, Split, str.18

4. HORIZONTALNA I VERTIKALNA ANALIZA TROŠKOVA GRADA ZADRA

4.1. Horizontalna analiza

Horizontalna analiza daje jasan prikaz kretanja i trendova te je dobra za analizu financijskih izvještaja. U primjeni horizontalne analize prvo računamo razliku tekuće i prethode godine a nakon toga i razliku u postotcima odnosno relativnu promjenu.

Tablica 6: Horizontalna analiza izvještaja o prihodima i rashodima grada Zadra za razdoblje 2015.-2017. godine

IZVJEŠTAJ O PRIHODIMA I RASHODIMA	2015	2016	2017	Apsolutna promjena 2015-2016	Relativna promjena 2015-2016	Apsolutna promjena 2016-2017	Relativna promjena 2016-2017
Rashodi poslovanja	287.254.178	265.683.926	275.200.522	-21.570.252	-7,51%	9.516.596	3,58%
Rashodi za zaposlene	26.895.013	25.973.958	26.717.062	-921.055	-3,42%	743.104	2,86%
Materijalni rashodi	100.351.509	93.646.915	88.580.337	-6.704.594	-6,68%	-5.066.578	-5,41%
Financijski rashodi	3.155.317	2.567.825	1.579.708	-587.492	-18,62%	-988.117	-38,48%
Subvencije	4.038.473	9.377.120	9.905.830	5.338.647	132,19%	528.710	5,65%
Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna	89.376.005	75.667.214	80.725.042	-13.708.791	-15,34%	5.057.828	6,68%
Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade	2.700.610	3.429.750	4.546.867	729.140	27%	1.117.117	32,57%
Ostali rashodi	60.737.251	55.021.144	63.145.676	-5.716.107	-9,41%	8.124.532	14,77%
Rashodi od nefinancijske imovine	36.355.101	96.824.187	29.020.110	60.469.086	166,33%	-67.804.077	-70,03%
Rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovine	8.138.581	10.086.493	12.114.643	1.947.912	23,93%	2.028.150	20,11%
Rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine	23.601.678	61.042.799	14.920.202	37.441.121	158,64%	-46.122.597	-75,56%

Rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini	4.614.842	25.694.895	1.985.265	21.080.053	456,79%	-23.709.630	-92,27%
UKUPNI RASHODI	323.609.279	362.508.113	304.220.632	38.898.834	12,02%	-58.287.481	-16,08%

Izvor: <http://www.grad-zadar.hr/financijski-izvjestaji-858/> datum pristupa: 10.06.2018

Rashodi poslovanja

Tablica 6 prikazuje da su rashodi poslovanja grada Zadra u 2016. godini iznosili 21.570.252 kn manje nego u prethodnoj 2015. godini što je pad od 7,51%. U 2017. godini dolazi do preokreta te poslovni rashodi rastu za 3,58% što je u apsolutnom iznosu 9.516.596 kn više nego 2016. godine

Rashodi za zaposlene u 2016. godini u odnosu na prethodnu 2015. ostvaruju pad od 3,42%, na koji je najviše utjecalo smanjene rashoda za plaće (bruto) od 828.725 kn. Dok u 2017. godini dolazi do porasta plaća te rashodi za zaposlene rastu za 743.104 kn što je 2,86%.

Materijalni rashodi su se u 2016. godini u odnosu na 2015. smanjili za 6,68%, što je u apsolutnom iznosu smanjenje od 6.704.594 kn. Do takvog ishoda dovelo je značajno smanjene troškova stručnog usavršavanja zaposlenih, materijala i energije, sitnog inventara i auto guma, usluga tekućeg i investicijskog održavanja. U 2017. godini materijalni rashodi i dalje nastavljaju silaznu putanju te su u odnosu na 2016. pali za 5,41%. Najveći utjecaj na smanjenje materijalnih rashoda su imale naknade za rad predstavničkih i izvršnih tijela, povjerenstva koje su se smanjile za 9,7 milijuna kuna, no unatoč silaznoj putanji ukupnih materijalnih rashoda, rashodi za usluge su porasli za 4,7 mil. kn.

Financijski rashodi grada Zadra su u 2016. godini su iznosili 18,62% manje nego u 2015. godini. u strukturi financijskih rashoda najznačajnije oscilacije su imali rashodi za kamate na primljene kredite i zajmove te zatezne kamate. U sljedećem obračunskom razdoblju financijski rashodi su i dalje padali, te su se u odnosu na 2016. godinu smanjili za 38,485 ili za 988.117 kn.

Subvencije su u 2016. godini u odnosu na 2015. godinu narasle za 132,19%, što je u apsolutnom iznosu porast od 5.338.647 kn. U strukturi subvencija 2016. godine nailazimo na značajna povećanja, tako su subvencije trgovačkim društvima u javnom sektoru porasle za 5,4

mil. kn. u odnosu na prethodnu 2015. godinu. 2017. godine subvencije su i dalje bilježile porast te su u odnosu na 2016. godinu narasle za 5,65%.

Rashodi za pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna su se u razdoblju 2016. godine smanjili za 13.708.791 kn što je 15,34% manje nego u 2015. godini. Grad Zadar je u 2016. godini zabilježio značajno smanjenje troškova za pomoći unutar općeg proračuna, koji su se u donosu na prethodnu godinu smanjili za 16,9 mil. kn. U 2017. godini zbog porasta pomoći proračunskim korisnicima drugih proračuna, pomoći temeljem prijenosa EU sredstava i prijenosa proračunskim korisnicima iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti dolazi do povećanja ukupnih rashoda za pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna za 6,68%, što je u apsolutnom iznosu 5.057.828 kn.

Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade su u 2016. godini porasle za 27% u odnosu na prethodno promatrano razdoblje. Na porast rashoda je utjecala pojava naknada građanima i kućanstvima u naravi od 474.003 kn koje u 2015. godini nije bilo. 2017. godine naknade su također bilježile porast u odnosu na prethodno razdoblje i to od 32,5% što je 1.117.117 kn. Naknade građanima i kućanstvima u naravi i novcu su zabilježile najznačajniji porast te su dovele do sveukupnog porasta rashoda za naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja.

Ostali rashodi kao komponenta rashoda poslovanja su u 2016. godini u odnosu na 2015. pali za 9,41%. U strukturi ostalih rashoda najznačajnije smanjenje ostvarili su rashodi za kazne, penale i naknade štete kojih u 2016. godini nije ni bilo dok su prethodne 2015. iznosili 3,6 mil. kuna i kapitalne pomoći koje su se smanjile za 1,7 mil. kuna. U 2017. godini dolazi do preokreta te su ostali rashodi u odnosu na 2016. godinu porasli za 14,77% ili za 8.124.532 kn. najviše su porasle tekuće donacije u novcu i to za 3,8 mil. kn, i kapitalne pomoći za 4,2 mil. kuna.

Rashodi od nefinancijske imovine

Iz tablice 6 možemo iščitati da su rashodi od nefinancijske imovine u promatranoj 2016. godini ekstremno porasli u odnosu na prethodnu 2015. godinu i to za 60.469.086 kn ili za 166,33%. 2017. godina donosi promjene te se ukupni rashodi od nefinancijske imovine smanjuju za 70,03% što je u apsolutnom iznosu smanjenje od 67.804.077 kn.

Rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovine u 2016. godini ostvaruju povećanje od 23,93% u odnosu na 2015. godinu. U strukturi rashoda za nabavu neproizvedene dugotrajne

imovine bili je i povećanja i smanjenja, tako su rashodi za zemljište porasli za 2,3 mil. kn., dok su se oni za nematerijalnu imovinu smanjili 341.706 kn. U 2017. godini rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovine i dalje rastu te su u odnosu na 2016. porasli za 20,11%. kao i u prethodnom razdoblju rashodi zemljišta nastavljaju rasti te su se u odnosu na 2016. godinu povećali za 2,9 mil. kn, a nematerijalna imovina se smanjila za 883.220 kn.

Rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine su se u 2016. godini povećali za velikih 158,64% u odnosu na prethodnu promatranu godinu. U tom razdoblju rashodi građevinskih objekata su porasli za 24,4 mil. kn., rashodi postrojenja i opreme za 13,5 mil. kn, dok je nematerijalna proizvedena imovina ostvarila pad u odnosu na prethodnu godinu. U 2017. godini dolazi do promjene te su rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovne ostvarili pad od 75,56% u odnosu na 2016. godinu, na to je utjecao pad rashoda za građevinske objekte u iznosu od 32,5 mil. kn., postrojenja i opreme za 14,7 mil. kn. dok su rashodi za knjige, umjetnička djela i ostale izložbene vrijednosti porasli za milijun kuna.

Rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini su u 2016. godini ostvarili značajan porast od 456,79% u odnosu na prethodnu 2015. godinu. Do tako velike promjene u odnosu na prethodno razdoblje dovela su dodatna ulaganja na građevinskim objektima. 2017. godina donijela je smanjenje rashoda za dodatna ulaganja na građevinskim objektima te je to rezultiralo smanjenjem rashoda za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini od 92,27%.

Ukupni rashodi 2016. godine su se povećali za 12,02% u odnosu na prethodnu 2015. godinu, što je u apsolutnom iznosu 38.898.834 kn. U 2017. godini dolazi do preokreta te se ukupni rashodi u odnosu na 2016. godinu smanjuju za 58.287.481 kn ili za 16,08%.

4.2 Vertikalna analiza

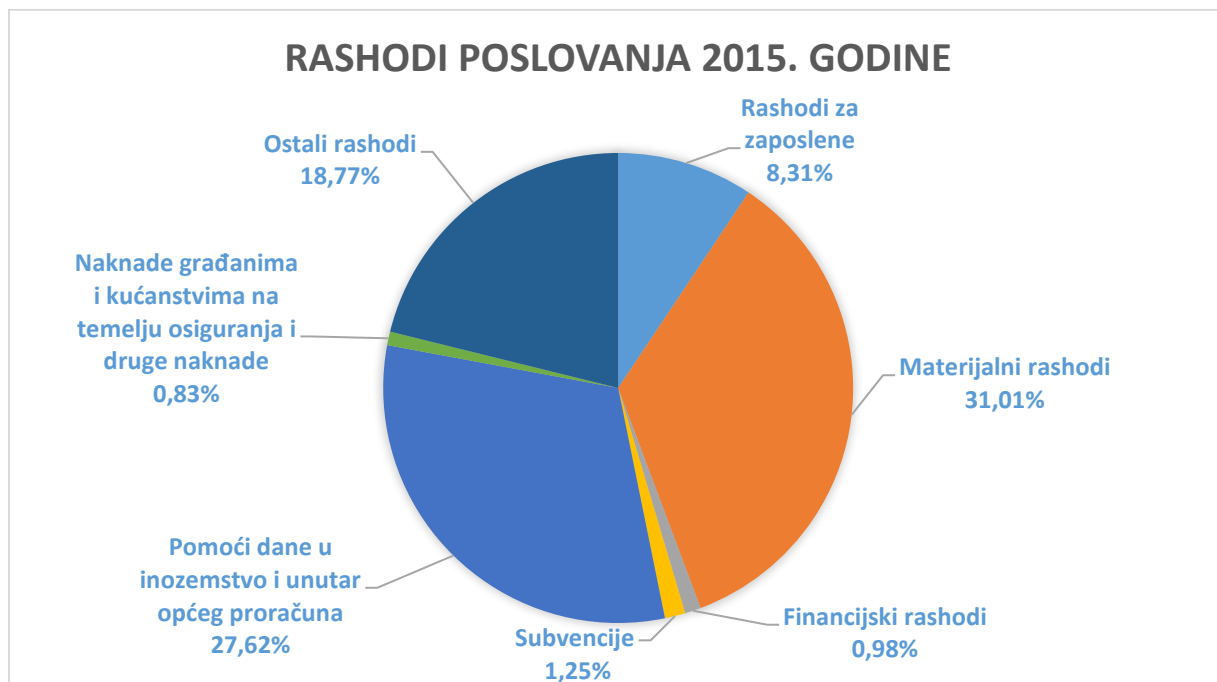
Kod primjene vertikalne analize stavke bilance aktiva i pasiva označavamo brojem 100 i one predstavljaju konstante te se sve ostale podstavke aktive i pasive uspoređuju s njima. U vertikalnoj analizi izvještaja o prihodima i rashodima ukupni rashodi predstavljaju konstantu te se sve ostale podstavke ukupnih rashoda uspoređuju s njim.

Tablica 7: Vertikalna analiza izvještaja o prihodima i rashodima grada Zadra za razdoblje 2015.-2017. godine

IZVJEŠTAJ O						
PRIHODIMA I	2015	2016	2017	Udio 2015	Udio 2016	Udio 2017
RASHODIMA						
Rashodi poslovanja	287.254.178	265.683.926	275.200.522	88,77%	73,29%	90,46%
Rashodi za zaposlene	26.895.013	25.973.958	26.717.062	8,31%	7,17%	8,78%
Materijalni rashodi	100.351.509	93.646.915	88.580.337	31,01%	25,83%	29,12%
Financijski rashodi	3.155.317	2.567.825	1.579.708	0,98%	0,71%	0,52%
Subvencije	4.038.473	9.377.120	9.905.830	1,25%	2,59%	3,26%
Pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna	89.376.005	75.667.214	80.725.042	27,62%	20,87%	26,54%
Naknade građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade	2.700.610	3.429.750	4.546.867	0,83%	0,95%	1,49%
Ostali rashodi	60.737.251	55.021.144	63.145.676	18,77%	15,18%	20,76%
Rashodi od nefinancijske imovine	36.355.101	96.824.187	29.020.110	11,23%	26,71%	9,54%
Rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovine	8.138.581	10.086.493	12.114.643	2,51%	2,78%	3,98%
Rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovine	23.601.678	61.042.799	14.920.202	7,29%	16,84%	4,90%
Rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini	4.614.842	25.694.895	1.985.265	1,43%	7,09%	0,65%
UKUPNI RASHODI	323.609.279	362.508.113	304.220.632	100%	100%	100%

Izvor: <http://www.grad-zadar.hr/financijski-izvjestaji-858/> datum pristupa 10.06.2018

Iz tablice 7 možemo vidjeti da rashodi poslovanja čine 88,77% ukupnih rashoda grada Zadra u 2015. godini.

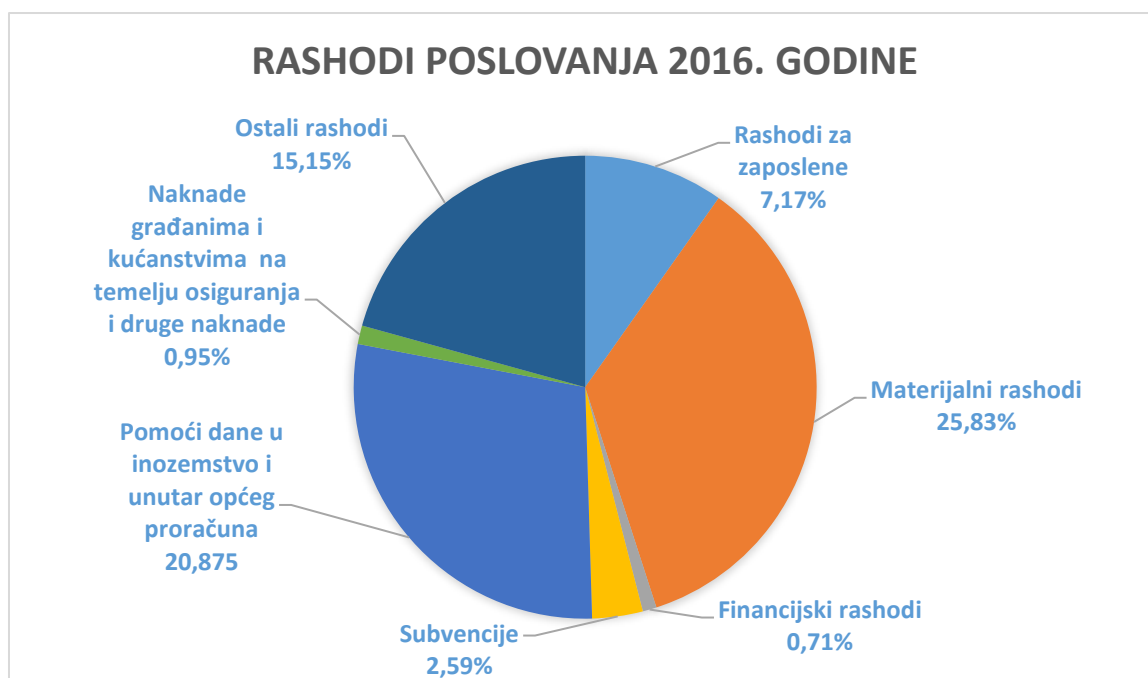


Graf 1. Struktura rashoda poslovanja za 2015. godinu

Izvor: Izrada autora

Iz prikaza na grafu 1 možemo vidjeti da najveći udio u strukturi poslovnih rashoda zauzimaju materijalni rashodi s udjelom od 31,01%, nakon njih dolaze pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna sa 27,62%, ostali rashodi 18,77%, dok najmanji udio u strukturi poslovnih rashoda pripada rashodima za zaposlene 8,31%, subvencijama 1,25%, financijskim rashodima 0,98% te najmanji udio od 0,83% ostaje naknadama građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade.

Rashodi poslovanja grada Zadra u 2016. godini čine 73,295 ukupnih rashoda.

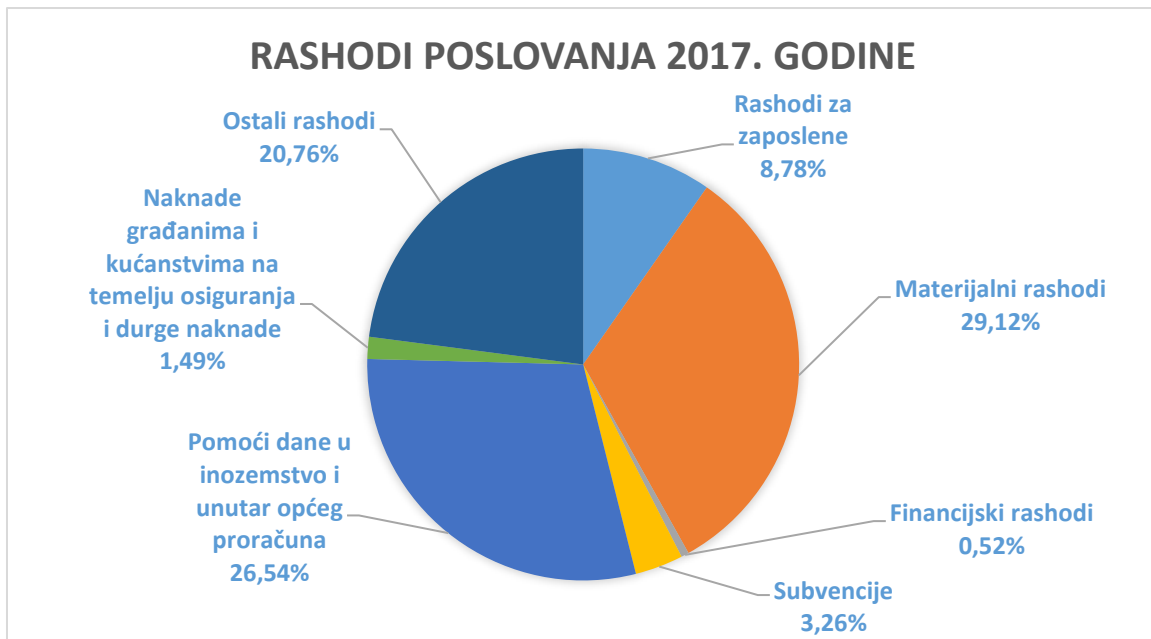


Graf 2. Struktura rashoda poslovanja za 2016. godinu

Izvor: Izrada autora

Iz prikaza na grafu 2 možemo vidjeti da najveći udio u strukturi poslovnih rashoda grada Zadra u 2016.godini zauzimaju materijalni rashodi s udjelom od 25,83%, nakon njih dolaze pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna sa 20,87%, ostali rashodi 15,18%, dok najmanji udio u strukturi poslovnih rashoda pripada rashodima za zaposlene 7,17%, subvencijama 2,59%, naknadama građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade 0,95% i financijskim rashodima s udjelom od 0,71%.

U posljednjoj promatranoj godini rashodi poslovanja zauzimaju do sada najveći udio u ukupnim rashodima i to 90,4%.

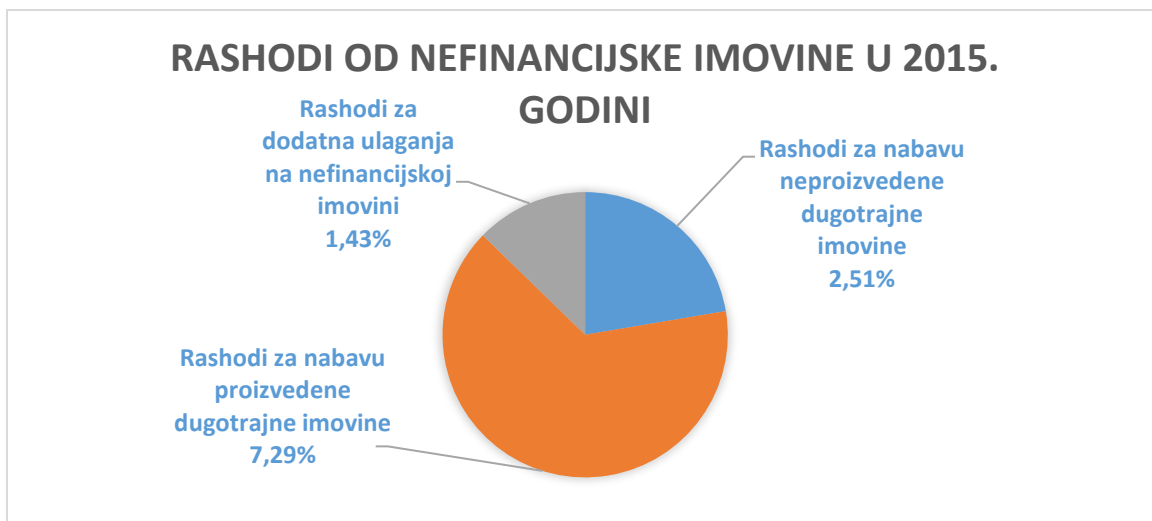


Graf 3. Struktura rashoda poslovanja za 2017. godinu

Izvor: Izrada autora

Iz grafa 3 možemo iščitati da najveći udio u strukturi poslovnih rashoda u 2017.godini zauzimaju materijalni rashodi s udjelom od 29,12%, pomoći dane u inozemstvo i unutar općeg proračuna sa 26,54% ostali rashodi 20,76%, dok najmanji udio u pripada rashodima za zaposlene 8,78%, subvencijama 3,26%, naknadama građanima i kućanstvima na temelju osiguranja i druge naknade 1,49% i financijskim rashodima s udjelom od 0,52%.

Udio rashoda od nefinancijske imovine u ukupnim rashodima grada Zadra u 2015. godini je bio 11,23% što je vidljivo na grafikonu 4.

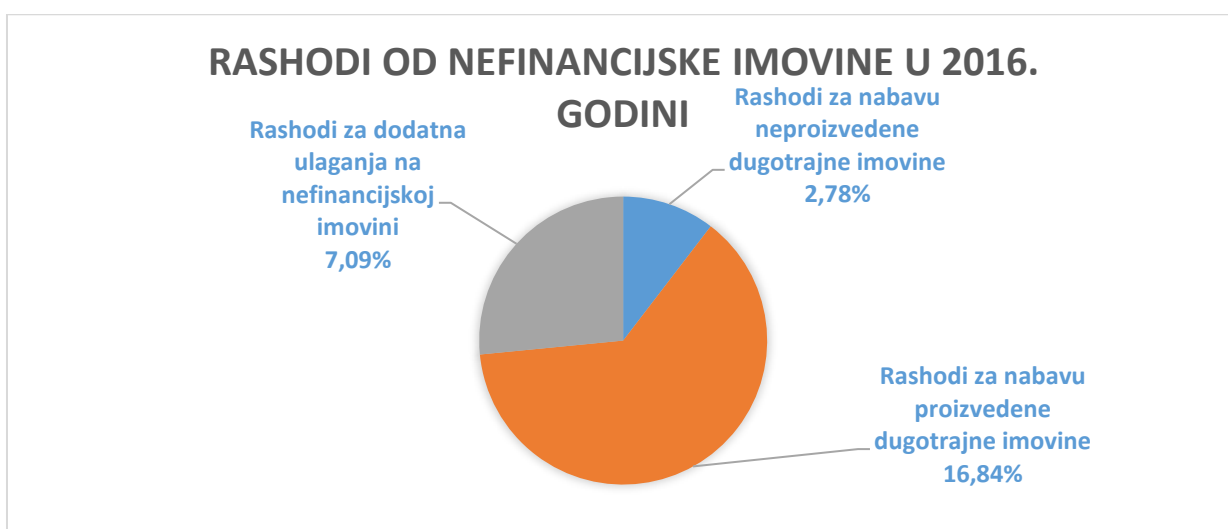


Graf 4: Struktura rashoda od nefinancijske imovine u 2015. godini

Izvor: Izrada autora

Graf 4 prikazuje strukturu rashoda od nefinancijske imovine grada Zadra u 2015. godini te možemo vidjeti da najveći dio ukupnih rashoda zauzimaju rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovne s udjelom od 7,29%, nakon njih slijede rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovne s udjelom od 2,5% i s najmanjim udjelom od 1,43% rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini.

Udio rashoda od nefinancijske imovine u ukupnim rashodima u 2016. godini sje iznosio 26,71%.

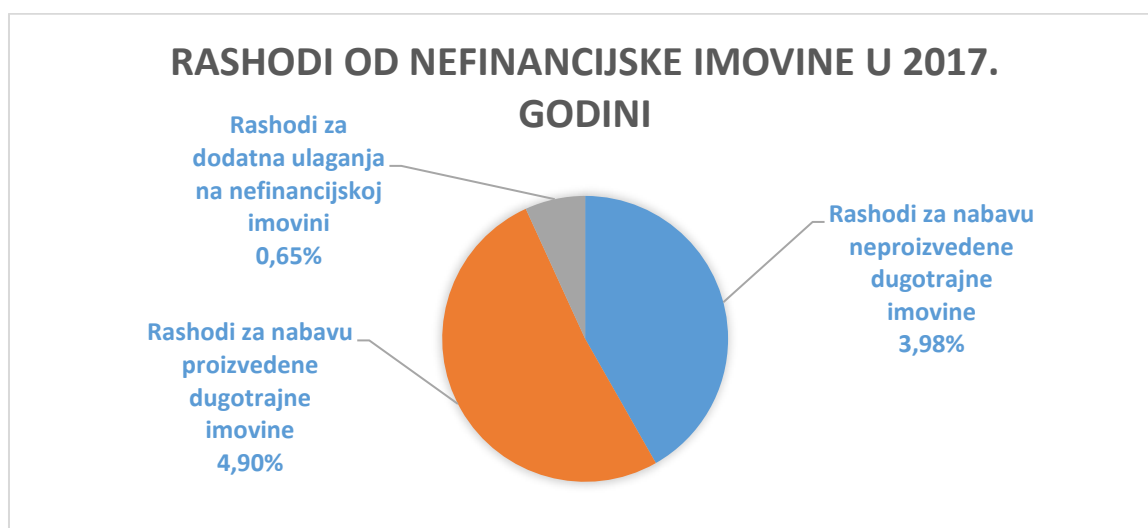


Graf 5: Struktura rashoda od nefinancijske imovine u 2016. godini

Izvor: Izrada autora

Graf 5 prikazuje strukturu rashoda od nefinancijske imovine u 2016. godini te iz njega možemo uvidjeti da najveći dio ukupnih rashoda zauzimaju rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovne s udjelom od 16,84%, nakon njih slijede rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini s udjelom od 7,09% i s najmanjim udjelom od 2,78% rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovne.

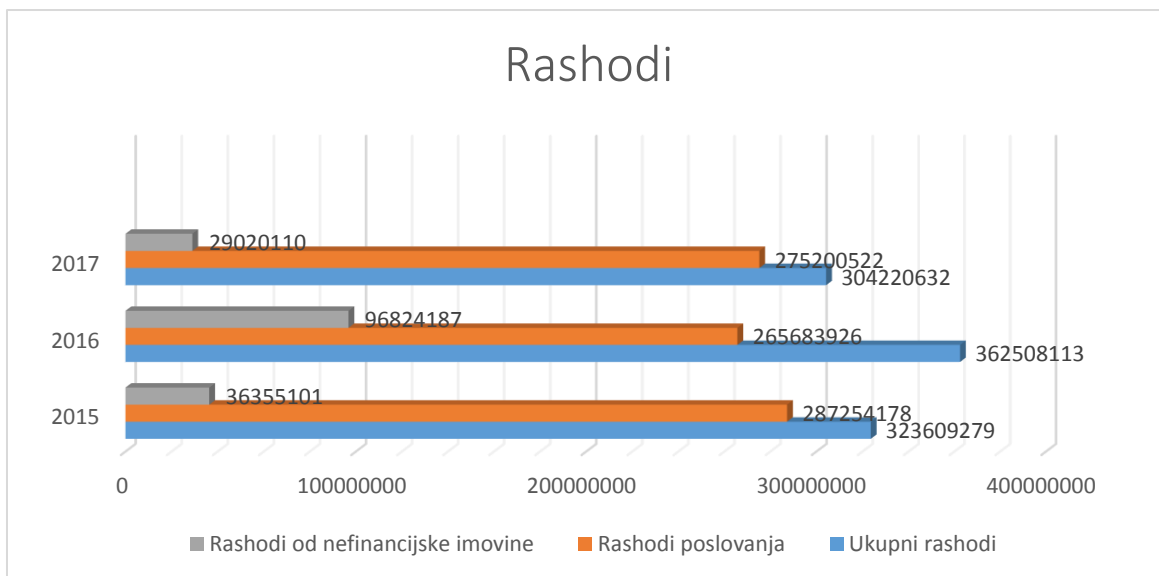
Udio rashoda od nefinancijske imovine u 2017. godini je manji od dva prethodno pormatrana razdoblja te čini samo 9,54% ukupnih rashoda grada Zadra.



Graf 6: Struktura rashoda od nefinancijske imovine u 2017. godini

Izvor: Izrada autora

Graf 6 prikazuje strukturu rashoda od nefinancijske imovine u 2017. godini te iz njega možemo uvidjeti da najveći dio ukupnih rashoda zauzimaju rashodi za nabavu proizvedene dugotrajne imovne s udjelom od 4,90%, nakon njih slijede rashodi za nabavu neproizvedene dugotrajne imovne s udjelom od 3,98% i s najmanjim udjelom od 0,65% rashodi za dodatna ulaganja na nefinancijskoj imovini.



Graf 7: Struktura rashoda u razdoblju od 2015-2017. godine

Izvor: Izrada autora

Iz grafikona 7 možemo uvidjeti da su rashodi grada Zadra u promatranom razdoblju oscilirali. Ukupni rashodi su najveći bili u 2016. godini a najmanji u 2017. godini. Najmanji rashodi od nefinancijske imovine ostvareni su u razdoblju 2017. godine a najveći 2016. godine. Rashodi poslovanja u sve tri promatrane godine zauzimaju većinski udio ukupnih rashoda te ne ostvaruju značajna odstupanja iz razdoblja u razdoblje.

5. ZAKLJUČAK

Troškovi su jedna od temeljnih računovodstvenih kategorija, najjednostavnije ih možemo definirati kao novčani iznosi upotrijebljenih resursa koji su korišteni da bi se postigli određeni ciljevi ili učinci. Za uspješno upravljanje i planiranje kako proračuna tako i troškova, potrebno je provesti detaljnu analizu financijskih izvještaja, koja će pokazati radi li se o pozitivnom ili negativnom poslovanju.

Provedbom horizontalne i vertikalne analize troškova grada Zadra u razdoblju od 1. siječnja 2015. do 31. prosinca 2017. godine, može se uvidjeti da su ukupni rashodi u 2016. godini bili najveći.

U strukturi ukupnih rashoda 2015. godine su dominirali rashodi poslovanja koji su činili 88,77% ukupnih rashoda te su rashodi od nefinancijske imovine zauzeli malih 11,23%.

2016. godina donijela je porastu ukupnih rashoda od 38,8 mil. kuna. Na takav ishod, najveći utjecaj je imao porast rashoda za nabavu proizvedene dugotrajne imovine od 60,4 mil. kuna. Do tolikog porasta dolazi zbog dovršenja nabave socijalnih stanova od APN, rekonstrukcije Kneževe palače u Zadru, otkup zemljišta za izgradnju prometnica i pripadajuće infrastrukture te izgradnja reciklažnog dvorišta. Rashodi poslovanja u 2016. godini bilježe pad ali pojedine stavke su bile u porastu kao naknade građanima i kućanstvima koje su porasle u odnosu na prethodnu godinu zbog evidentiranja rashoda za besplatne obroke za određenu skupinu djece u Osnovnim školama.

U 2017. godini ukupni rashodi su se smanjili za 58,2 mil. kuna u odnosu na prethodno razdoblje te su najmanji od sva tri promatrana razdoblja. Iako su ukupni rashodi bilježili pad, rashodi poslovanja su porasli najviše zbog povećanja subvencija poljoprivrednicima i obrtnicima i trgovačkim društvima izvan javnog sektora temeljem subvencioniranja kamate u Programu revitalizacije poslovanja i potpore za tradicijske obrte, povećanjem tekuće pomoći proračunskim korisnicima (sufinanciranje rada Narodnog muzeja u Kneževoj palači, Muzeja antičkog stakla, Opće bolnice Zadar) te kapitalne pomoći društvu ŠC Višnjik d.o.o za rekonstrukciju atletske staze.

LITERATURA

KNJIGE:

1. Bajo, A., Jurlina Alibegović, D. (2008): Javne financije lokalnih jedinica vlasti, Školska knjiga, Zagreb, str. 222.
2. Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RriF, Zagreb, str. 32; 140; 158-159
3. Belak, V. (2006): Profesionalno računovodstvo prema MSFI i hrvatskim poreznim standardima, Zgombić & Partneri, Zagreb, str. 26.
4. Drljača, M. (2004): Mala enciklopedija kvalitete V. Dio Troškovi kvalitete, Oskar, Zagreb, str. 30
5. Dropulić, I. (2016): Skripta za vježbe menadžersko računovodstvo, Sveučilište u Splitu, Split, str. 4-18.
6. Grubišić, D. (2007): Poslovna ekonomija, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 155-156.
7. Gulin, D., Dražić-Lutilsky, I., Peršić, M., Janković S., Perčević, H., Vašiček, V., (2011): Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 58.
8. Vujević, I. (2005): Financijska analiza u teoriji i praksi, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 122-123.
9. Žager, K., Žager, L. (1999): Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, str. 35

INTERNET:

10. Ćurković, T. (2016): Metode upravljanja troškovima te njihova primjena kod određivanja prodajnih cijena proizvoda, [Internet] raspoloživo na: <https://repositorij.efst.unist.hr/islandora/object/efst:748/preview> [15.05.2018]
11. Financijski izvještaji grada Zadra, raspoloživo na: <http://www.grad-zadar.hr/financijski-izvjestaji-858/> [10.06.2018]

PRAVILNIK/ZAKON:

12. Narodne novine, (2015): Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 3.

13. Narodne novine, (2017): Pravilnik o izmjenama pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 28.
14. Narodne novine, (2014): Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 124.
15. Narodne novine, (2015): Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o proračunu, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 15.

ČASOPISI:

16. Milić, A. (2017): Predaja godišnjih financijskih izvještaja u sustavu proračuna za 2016.godinu, Riznica, broj 1, str. 30.

POPIS GRAFOVA I TABLICA

Popis grafova:

Graf 1. Struktura rashoda poslovanja za 2015. godinu.....	27
Graf 2. Struktura rashoda poslovanja za 2016. godinu.....	28
Graf 3. Struktura rashoda poslovanja za 2017. godinu.....	29
Graf 4: Struktura rashoda od nefinancijske imovine u 2015. godini.....	30
Graf 5: Struktura rashoda od nefinancijske imovine u 2016. godini.....	30
Graf 6: Struktura rashoda od nefinancijske imovine u 2017. godini.....	31
Graf 7: Struktura rashoda u razdoblju od 2015-2017. godine.....	32

Popis tablica:

Tablica 1. Pokazatelji zaduženosti.....	12
Tablica 2. Pokazatelji obrtaja imovine.....	13
Tablica 3. Pokazatelji profitabilnosti.....	14
Tablica 4. Pokazatelji investiranja.....	15
Tablica 5. Bilanca proračunskih korisnika.....	20
Tablica 6: Horizontalna analiza izvještaja o prihodima i rashodima grada Zadra za razdoblje 2015.-2017. godine.....	22
Tablica 7: Vertikalna analiza izvještaja o prihodima i rashodima grada Zadra za razdoblje 2015.-2017. godine.....	26

SAŽETAK

Poznavanje vrsta rashoda, njegovih značajki i načina mjerenja je ključno za uspješno razumijevanje računovodstvenog praćenja troškova. Praćenje i upravljanje troškovima se temelji na računovodstvenim informacijama koje moraju biti istinite, precizne, jasne, pravovremene, u skladu sa zakonom i propisima računovodstvene struke. Analiza financijskih izvještaja doprinosi razumijevanju proračuna, svih njegovih komponenti, daje uvid u trenutnu financijsku situaciju, potencijalne prilike ili prijetnje te omogućuje usporedbu s drugima.

Cilj ovog rada je bio na primjeru proračuna grada Zadra prikazati specifičnost proračunskog računovodstva, bazirajući se na rashodima. Temeljem PR-RAS obrasca provedena je horizontalna i vertikalna analiza troškova i usporedba dobivenih rezultata.

Ključne riječi: Proračunsko računovodstvo, rashodi, računovodstvo troškova.

SUMMARY

Understanding the type of expenditure, its features, and metrics is crucial to a successful understanding of cost accounting.

Monitoring and cost management is based on accounting information that must be true, accurate, clear, timely, in accordance with the law and regulations of the accounting profession. The analysis of financial statements contributes to the understanding of the budget, all of its components, gives an insight into the current financial situation, potential opportunities or threats and allows comparison with others.

The aim of this paper was to show the specificity of budget accounting, based on expenditures, on the example of Zadar's budget. Based on the PR-RAS form, a horizontal and vertical cost analysis was performed and a comparison of the obtained results.

Keywords: Public Sector Accounting, Expenditure, Cost Accounting.