

PRAĆENJE TROŠKOVA POSLOVANJA U KOMUNALNOJ DJELATNOSTI

Alčić, Jelena

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2016

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:124:159767>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-20**

Repository / Repozitorij:

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



UNIVERSITY OF SPLIT



**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

ZAVRŠNI RAD

**PRAĆENJE TROŠKOVA POSLOVANJA U
KOMUNALNOJ DJELATNOSTI**

Mentor:

Prof. dr.sc. Ivica Pervan

Student:

Jelena Alčić

Split, lipanj, 2016.

SADRŽAJ

1. UVOD.....	3
1.1. Problem i predmet istraživanja	3
1.2. Ciljevi i doprinos istraživanja.....	4
1.3. Metode istraživanja	5
1.4. Struktura rada	5
2. OSNOVNE KARAKTERISTIKE TRGOVAČKOG DRUŠTVA U KOMUNALNOJ DJELATNOSTI.....	7
2.1. Osnovne značajke komunalne djelatnosti u Republici Hrvatskoj.....	7
2.2. Zakonski okvir djelovanja komunalne djelatnosti.....	8
2.3. Trgovačko društvo u komunalnoj djelatnosti.....	10
2.3.1. Menadžment komunalnih poduzeća	10
2.3.2. Financijsko izvještavanje komunalnih poduzeća	11
3. TEORIJSKI ASPEKTI TROŠKOVA	14
3.1. Pojmovno određenje troškova	14
3.2. Vrste troškova i njihova podjela	15
3.2.1. Podjele troškova značajne za izradu financijskih izvještaja	16
3.2.1.1. Podjela troškova po prirodnim vrstama	16
3.2.1.2. Podjela troškova prema mjestima i nositeljima.....	17
3.2.1.3. Podjela troškova prema njihovoj ulozi u bilanci	17
3.2.1.4. Podjela troškova na porezno priznate i porezno nepriznate	18
3.2.2. Podjela troškova u odnosu na promjene u razini aktivnosti	18
3.2.3. Podjela troškova za potrebe usporedbe i predviđanja	19
3.2.4. Podjela troškova prema mogućnostima kontrole.....	20
3.2.5. Troškovi prema kalkulativnom obuhvatu	20
3.2.6. Podjela troškova prema svrsi donošenja specifičnih menadžerskih odluka	21
3.3. ZNAČENJE TROŠKOVA ZA PLANIRANJE I NADZOR POSLOVANJA.....	22
3.3.1. Cjelovit proračun i njegovi sastavni dijelovi	23
3.3.1.1. Proračun poslovanja	24
3.3.1.2. Proračun ulaganja (investicija)	27
3.3.1.3. Proračunaska financijska izvješća	27
3.3.2. Uloga proračuna u sustavu kontrole.....	30

4. PRAĆENJE TROŠKOVA POSLOVANJA U PODUZEĆU PODI DUGOPOLJE	
D.O.O.	32
4.1. Osnovni podatci o poduzeću	32
4.2. Misija i vizija poduzeća	32
4.3. Organizacijska struktura poduzeća	33
4.4. Financijaski izvještaji poduzeća	34
4.5. Poslovanje poduzeća	34
4.6. Pokazatelji uspješnosti poslovanja	36
4.7. Evidencija troškova poslovanja u poduzeću Podi Dugopolje d.o.o.	37
4.7.1. Tekući troškovi poduzeća u 2015.g.....	38
4.7.2. Zaključna knjiženja u vezi s rashodima koja prethode sastavljanju RDG-a.....	42
4.7.3. Porezno nepriznati troškovi poduzeća.....	44
4.7.4. Prijenos troškova na pozicije Računa dobiti i gubitka	45
4.8. Planiranje troškova u poduzeću Podi Dugopolje d.o.o.	46
5. ZAKLJUČAK	52
LITERATURA	54
POPIS TABLICA	55
POPIS SLIKA	55
POPIS GRAFOVA	55
SAŽETAK	56
SUMMARY	57

1. UVOD

1.1. Problem i predmet istraživanja

Troškovi su vrijednosni izraz ulaganja osnovnih elemenata proizvodnje, koji nastaju radi stvaranja novih učinaka i stjecanja dobiti.¹

Trošak je središnja ekonomska kategorija i za to nije nužno veliko znanje i napor, jer svatko zna utrošiti i napraviti trošak. Trošak se pojavljuje u svakom poslovnom i neposlovnom procesu. Izvor je toga umijeća u prirođenoj osobini čovjeka da ima nezadovoljene potrebe, koje prouzročuju utroške i troškove. Ako govorimo o poslovnim procesima, tada su te potrebe odraz općih namjera, ciljeva i odnosa u djelovanju poduzeća.²

Da bi društvo uspješno poslovalo, menadžment treba poznavati osnove teorije troškova i njihov utjecaj na poslovanje kako bi mogao politiku troškova usklađivati s politikom prihoda radi ostvarivanja što veće dobiti. Teorija troškova proučava samu narav troškova, vrste troškova, raspoređivanje na nosioce, ovisnost troškova o stupnjevima iskorištenosti kapaciteta, te odnose između troškova i cijena, prihoda te poslovnog rezultata poduzeća.³

Turbulentni uvjeti poslovanja primorali su poduzetnike da se posvete detaljnim analizama kretanja troškova, što je rezultiralo raznim metodama i tehnikama za njihovo praćenje i analizu koje menadžmentu danas stoje na raspolaganju. Donošenje značajnih odluka za poduzeće nezamislivo je bez poznavanja kretanja troškova i njihovih varijacija. Suvremeni informacijski sustavi omogućuju evidenciju troškova poslovanja, a informacije o njihovu nastanku omogućuju menadžerima pravodobno donošenje odluka. Praćenjem troškova i predviđanjem njihovih vrijednosti u budućnosti može se usmjeravati svaka poslovna aktivnost.

Komunalne su službe važan element sustava upravljanja gradom i pružanja važnih javnih usluga građanima o čemu ovisi njihovo šire zadovoljstvo javnom upravom i javnim sektorom

¹ Karić, M. (2008.) Upravljanje troškovima. Ekonomski fakultet, Osijek, str. 5.

² Kolar, I.; Koletnik, F. (2005.) Dugoročno upravljanje troškovima poduzeća. Računovodstvo, revizija i financije, br. 9, str. 46.

³ Jelavić, A.; Ravlić, P.; Starčević, A.; Šamanović, J.(1993.) Ekonomika poduzeća. Zagreb: Ekonomski fakultet Zagreb, str.184.

u cjelini.⁴ Komunalne službe u tranzicijskim zemljama doživljavaju značajne reforme pod utjecajem novih europskih standarda. Podvrgnutne su pravilima tržišnog natjecanja i sve je manje potpora od države i lokalne samouprave. Vremena monopola poduzeća u vlasništvu lokalnih jedinica prolaze, a jača pružanje komunalnih usluga putem privatnika, ali s jakim regulacijskom ulogom lokalnih i predstavničkih i drugih tijela. Taj put u Hrvatskoj tek se probija.⁵ Konkurencija i ponuda alternativnih mogućnosti izbora između različitih poduzeća će u budućnosti i na našim prostorima biti sve snažnija. Zbog svega toga javlja se potreba za promjenama u ponašanju i vođenju poslovne politike, te politike troškova kao važnog elementa poslovanja komunalnih poduzeća.

S obzirom na navedeno, u ovom radu će se istražiti kako se ponašaju trgovačka društva u komunalnoj djelatnosti te na koji način prate troškove poslovanja što predstavlja osnovicu za menadžersko odlučivanje i utvrđivanje odstupanja između ostvarenog i planiranog poslovanja.

Istraživanje se provodi na poduzeću Podi Dugopolje d.o.o. koje se bavi komunalnom djelatnošću te će se na primjeru spomenutog poduzeća prikazati posebnosti komunalnih poduzeća i opisati način razvrstavanja, klasificiranja i planiranja troškova poslovanja.

1.2. Ciljevi i doprinos istraživanja

Ciljevi istraživanja su teorijski i empirijski. Teorijska istraživanja se provode iz dostupne literature u obliku knjiga, znanstvenih članaka i dosadašnjih istraživanja s ciljem da se objasne pojam, vrste i značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja te da se prikažu specifičnosti trgovačkog društva u komunalnoj djelatnosti. U empirijskom dijelu cilj je prikazati način evidentiranja i planiranja troškova poslovanja na primjeru komunalnog poduzeća Podi Dugopolje d.o.o.

Očekivani doprinos istraživanja, koji predstavlja nadogradnju prethodnih istraživanja, očituje se u boljem razumijevanju vrsta i podjela troškova i njihovom značaju za planiranje i nadzoru poslovanja te boljem razumijevanju komunalne djelatnosti u Republici Hrvatskoj s posebnim naglaskom na ponašanje trgovačkih društava u komunalnoj djelatnosti. Najznačajniji doprinos

⁴ Kemetar, D. (2009) Stanje u komunalnim djelatnostima. Hrvatska javna uprava, br. 2, str. 471.

⁵ Kalmeta, D., op.cit., str. 488.

ovog istraživanja je u empirijskom dijelu rada gdje će se na konkretnom primjeru upoznati s troškovima koji se javljaju u komunalnoj djelatnosti te s posebnostima u načinu evidentiranja i planiranja troškova poslovanja u komunalnim poduzećima.

1.3. Metode istraživanja

U skladu s problemom, predmetom i ciljevima istraživanja izabrane su kombinacije nekoliko uobičajenih znanstvenih metoda, koje će se koristiti u teorijskom i empirijskom dijelu istraživanja. Najvažnije metode koje će se koristiti u izradi rada su:

- *metoda deskripcije* - koristi se pri opisu kako teorijskih spoznaja tako i onih dobivenih na temelju istraživanja;
- *metoda indukcije* - na temelju pojedinačnih činjenica se dolazi do zaključka o općem sudu;
- *metoda dedukcije* - iz općih stavova se izvode pojedinačni stavovi;
- *metoda analize* - postupak istraživanja raščlanjivanjem složenih misaonih tvorevina na njihove jednostavne sastavne dijelove;
- *metoda sinteze* - postupak spajanje jednostavnih misaonih tvorevina u složenije;
- *metoda kompilacije* - upotrebljava se kao sekundarna metoda jer je primarno utemeljena na poznatim i dostupnim tuđim znanjima i saznanjima, tuđim teorijama i zakonima;
- *metoda klasifikacije* - sistematska i potpuna podjela općega pojma na posebne, u okviru opsega pojma;
- *metoda studije slučaja* - izučavanje pojedinačnog slučaja iz određenog znanstvenog područja;
- *metoda intervjua* - poseban oblik razgovora pomoću kojeg dolazimo do podataka i činjenica korisnih za izradu rada.

1.4. Struktura rada

Završni rad se zajedno s uvodnim i zaključnim dijelom sastoji od pet poglavlja.

U prvom, uvodnom dijelu opisan je problem i predmet istraživanja, te ciljevi i doprinos istraživanja. Dalje je u uvodnom dijelu uz prikaz znanstvenih metoda koje se koristiti u istraživanju prikazana i obrazložene struktura rada.

U drugom dijelu se obrađuje teorijsko određenje komunalne djelatnosti u Republici Hrvatskoj te se definiraju osnovne karakteristike trgovačkog društva u komunalnoj djelatnosti, menadžment i financijsko izvještavanje komunalnih poduzeća.

Treće poglavlje ovog rada daju teoretski prikaz troškova. Definiran je pojam, vrste i podjele troškova značajne za menadžersko upravljanje. Prikazano je značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja kroz računovodstvene proračuna i uloge proračuna u sustavu kontrole.

Četvrto poglavlje se odnosi na empirijsko istraživanje koje se provodi na studiji slučaja poduzeća Podi Dugopolje d.o.o. Dani su osnovni podatci o poduzeću i prikazan je način evidentiranja i planiranja troškova.

Peto poglavlje je zaključak koji daje osvrt na cjelokupan rad i provedeno istraživanje.

Na samom kraju iznesen je sažetak na hrvatskom i engleskom jeziku.

2. OSNOVNE KARAKTERISTIKE TRGOVAČKOG DRUŠTVA U KOMUNALNOJ DJELATNOSTI

2.1. Osnovne značajke komunalne djelatnosti u Republici Hrvatskoj

Ustavom Republike Hrvatske⁶ iz 1990.g. uspostavljena je potpuno nova, samostalna i demokratska država koja se zasniva na novom političkom i gospodarskom sustavu. Za lokalnu samoupravu značilo je to napuštanje dotadašnjeg komunalnog sustava i ustrojavanje lokalne samouprave prema europskim uzorima⁷. Obavljanje komunalnih djelatnosti podrazumjeva prvenstveno pružanje komunalnih usluga od interesa za fizičke i pravne osobe na području općine, grada i županije te građenje i održavanje objekata i uređaje komunalne infrastrukture što čini jedan cjelovit sustav koji je od izuzetne važnosti za život ljudi na određenom području. Obavljanje ove djelatnosti ne provodi se radi stjecanja dobiti već je svrha zadovoljenje općih potreba stanovništva što se utvrđuje zakonom i dodatno u jedinicama lokalne samouprave odlukom predstavničkog tijela. Lokalne vlasti imaju mogućnost da kroz različite oblike organiziranosti obavljaju komunalne poslove. Organizacijski oblici mogu se svrstati u dvije osnovne skupine: ⁸

- izravno obavljanje djelatnosti i
- posredno obavljanje djelatnosti.

Izravno obavljanje djelatnosti znači:

- izravan rad djelatnika zaposlenih u lokalnoj samoupravi na obavljanju komunalnih djelatnosti je najizravniji način obavljanja ovih djelatnosti (sredstva za rad osiguravaju se u proračunu jedinice lokalne samouprave),
- obavljanje komunalnih djelatnosti prenošenjem tih poslova na organizaciju koja ima određenu samostalnost, kako u upravljanju tako i u financiranju, ali u cijelosti pod kontrolom predstavničkog ili izvršnog tijela jedinice lokalne samouprave, obavljanje komunalne djelatnosti putem organizacije koja ima pravnu osobnost, ali je putem upravnog odbora, kojeg imenuje jedinica lokalne samouprave, pod nadzorom te jedinice,

⁶ Ustav Republike Hrvatske, NN, br. 56/90

⁷ Tolić, V.; Bolfek, B.; Tokić, M. (2011.) Način obavljanja komunalnih djelatnosti u sustavu komunalnog gospodarstva. Praktični menadžment, Vol. II, br. 2, str. 98.

⁸ Ibid., str.102.

- pod nadzorom jedinice lokalne samouprave osnivanje javnog poduzeća i putem takvog poduzeća obavljanje komunalne djelatnosti,
- osnivanje trgovačkog društva kako bi lokalne vlasti mogle obavljati komunalne djelatnosti koristeći njihovu mogućnost prilagođavanja u dijelu koji se odnosi na financiranje, upravljanje, zapošljavanje i sl.

Neizravno obavljanje djelatnosti znači:

- obavljanje komunalne djelatnosti putem koncesije odnosno subjekta koji nije izravno vezan za lokalnu vlast. Koncesionar može biti fizička ili pravna osoba, a koncesija se daje na određeno vrijeme, u pravilu na duže vremensko razdoblje,
- povjeravanje obavljanja komunalnih djelatnosti "davanjem u zakup", obično na kraće vremensko razdoblje. Naknada za rad može biti unaprijed utvrđena u fiksnom iznosu ili u odnosu na izvršene poslove. Visinu naknade utvrđuje lokalna vlast,
- obavljanje komunalne djelatnosti temeljem klasičnog obvezatnog ugovornog odnosa.

Bitna značajka komunalnih djelatnosti je to da se ove djelatnost obavljaju kao javna služba, odnosno da se subjektima koji ih obavljaju vrlo često daju određene javne ovlasti. Karakter javne službe podjeljuje se općim aktom, u slučaju lokalne samouprave aktom predstavničkog tijela, a uvjetuju je dva elementa:

- djelatnost koja je potrebna za zadovoljenje općih i društvenih potreba i
- pravna norma koja takvu djelatnost izdvaja kao posebnu službu i daje joj poseban društveni tretman.

Država propisuje osnovna prava i dužnosti, kako za javne službe tako i za korisnike, te osnovna pravila njihovih međusobnih odnosa.

2.2. Zakonski okvir djelovanja komunalne djelatnosti

Načela, način obavljanja i financiranja komunalnog gospodarstva te ostala pitanja vezana za obavljanja komunalnih djelatnosti u Republici Hrvatskoj određuju se Zakon o komunalnom gospodarstvu ⁹ i nizom posebnih propisa koji se odnose na pojedine komunalne djelatnosti.

⁹ Zakon o komunalnom gospodarstvu, NN br. 26/03. (pročišćeni tekst), 36/95, 70/97, 128/99, 57/00, 129/00, 59/01, 82/04, 178/04, 38/09, 79/09, 49/11, 144/12, 147/14.

Odredbom čl.1. st. 2. Zakona o komunalnom gospodarstvu određeno je da se pod komunalnim gospodarstvom razumijeva obavljanje komunalnih djelatnosti, a naročito pružanje komunalnih usluga od interesa za fizičke i pravne osobe, te financiranje građenja i održavanje objekata i uređaja komunalne infrastrukture. Obavljanje komunalne djelatnosti mogu organizirati jedinice lokalne samouprave (općine i gradovi) , a u pojedinim slučajevima i jedinice regionalne samouprave (županije).

Sukladno čl. 2. st. 2. Zakona o komunalnom gospodarstvu jedinice lokalna samouprave te pravne i fizičke osobe koje obavljaju komunalnu djelatnost obavezne su:

- ✓ osigurati trajno i kvalitetno obavljanje komunalne djelatnosti,
- ✓ osigurati održavanje komunalnih objekata i uređenja u stanju funkcionalne sposobnosti,
- ✓ osigurati obavljanje komunalnih djelatnosti na načelima održivog razvoja,
- ✓ osigurati javnost rada.

Prema čl. 3. st. 1. Zakona o komunalnom gospodarstvu pod komunalnim djelatnostima podrazumijevaju se slijedeće usluge: opskrba pitkom vodom, odvodnja i opskrbljavanje otpadnih voda, prijevoz putnika u javnom prometu, održavanje čistoće, odlaganje komunalnog otpada, održavanje javnih površina, održavanje nerazvrstanih cesta, tržnice na malo, održavanje groblja i krematorija, obavljanje dimnjačarskih poslova i javna rasvjeta.

Sukladno čl. 4. st. 1. Zakona o komunalnom gospodarstvu , komunalne usluge mogu pružati slijedeći subjekti:

- trgovačko društvo koja osniva jedinica lokalne samouprave,
- javna ustanova koju osniva jedinica lokalne samouprave,
- služba-vlastiti pogon koji osniva jedinica lokalne samouprave,
- pravna i fizička osobe na temelju ugovora o koncesiji,
- pravna i fizička osoba na temelju ugovora o povjeravanju komunalnih poslova.

Odredbom čl.19. Zakona o komunalnom gospodarstvu sredstva za obavljanje komunalnih djelatnosti osiguravaju se iz cijene komunalne usluge, iz komunalne naknade, iz proračuna jedinice lokalne samouprave i iz drugih izvora po posebnim propisima.

Nadzor zakonitosti rada nad provedbom Zakonom o komunalnom gospodarstvu provodi Vlada Republike Hrvatske i nadležno ministarstvo, a inspekcijski nadzor obavlja Ministarstvo financija.

2.3. Trgovačko društvo u komunalnoj djelatnosti

Trgovačko je društvo, prema Zakonu o trgovačkim društvima¹⁰ pravna osoba osnovana za obavljanje gospodarske ili bilo koje druge djelatnosti. Trgovačka društva jesu javno trgovačko društvo, komanditno društvo, dioničko društvo, društvo s ograničenom odgovornošću i gospodarsko interesno udruženje.

Najveći broj komunalnih usluga obavljaju trgovačka društva u kojima jedinice lokalne samouprave imaju većinski dio dionica ili udjela te su pod utjecajem i kontrolom lokalnih vlasti. Utjecaj i kontrola ostvaruju se putem skupština i nadzornih odbora tih društava čije članove, većinu ili sve, imenuje osnivač, odnosno jedinica lokalne samouprave. Na osnivanje i poslovanje trgovačkog društva koje obavlja komunalne djelatnosti primjenjuju se odredbe Zakona o trgovačkim društvima. Trgovačka društva koja se osnivaju za obavljanje komunalne djelatnosti mogu se osnovati kao:

- društvo s ograničenom odgovornošću,
- dioničko društvo.

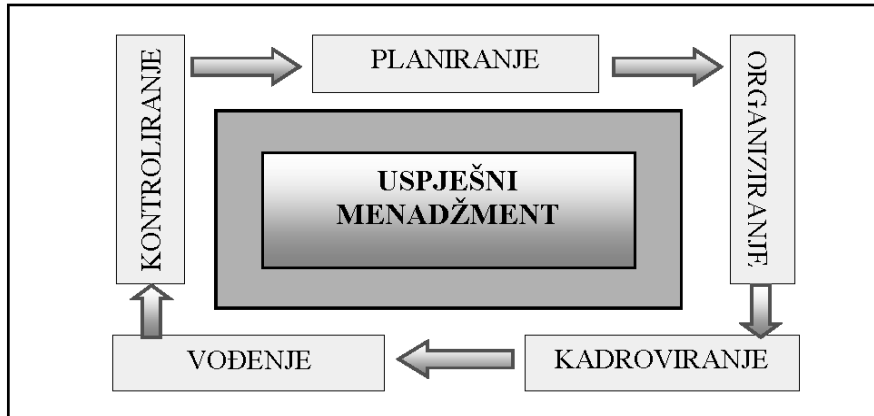
U poslovanju trgovačkih društava koja obavljaju komunalnu djelatnost postoje određene specifičnosti a odnose se na značaj djelatnosti za širu zajednicu, nedostatak konkurencije, ograničen broj subjekata koji obavljaju komunalnu djelatnost (monopol). Posebnost komunalnog poduzeća se odnosi na određenje pojedinih usluga kao komunalne djelatnosti, određenje načina organizacije poslovanja, određenje i nadzor cijena komunalnih usluga, financiranje komunalne djelatnosti, te uplitanje politike u poslovanje tih poduzeća. Komunalna poduzeća su orjentirana na ispunjavanje zadaća od općeg interesa što ima prednost u odnosu na ostvarivanje dobiti.

2.3.1. Menadžment komunalnih poduzeća

Menadžment možemo definirati kao proces rada s drugima i pomoću drugih na ostvarenju

¹⁰ Zakon o trgovačkim društvima, NN br. 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15.

organizacijskih ciljeva u promjenjivoj okolini uz efektivnu i efikasnu uporabu ograničenih resursa.¹¹ Funkcijama suvremenog menadžmenta smatraju se planiranje, organiziranje, kadrovanje, vođenje i kontroliranje što je prikazano na slici 1.



Slika 1.: Temeljne funkcije menadžmenta

Izvor: Buble, M. (2006) Osnove menadžmenta. Zagreb: Sinergija, str.13.

S obzirom da poduzeća ovise o sposobnostima i znanjima menadžmenta koji ih vode uočeno je da je glavni uzrok ekonomskih kriza, pa čak i nerazvijenosti mnogih zemalja, neefikasna primjena menadžmenta i nepoznavanje materije upravljanja.

Kada govorimo o menadžmentu u komunalnim poduzećima treba spomenuti ovisnost menadžmenta o politici, a razlog tome je što su komunalna poduzeća u vlasništvu gradova, županija i države. Općepoznato je da promjenom lokalne vlasti često dolazi do promjene uprave i menadžera u tim poduzećima, bez obzira na rezultate koje ostvaruju što se odražava na lošu kvalitetu istih. Mnogi od njih se nedovoljno usavršavaju i ne prate suvremene trendove u praksi menadžmenta.

2.3.2. Financijsko izvještavanje komunalnih poduzeća

Ustroj djelovanja računovodstva trgovačkog društva složen je zadatak za upravu i računovodstvo jer ovisi o brojnim čimbenicima koji nastaju u okruženju i onima koji se javljaju u samom trgovačkom društvu. Da bi se podaci pravilno obradili za unos u financijska izvješća potrebno je primjenjivati pravila i metode koji pokazuju kako se podaci obrađuju. Najširi okvir pravila i metoda daju računovodstvena načela. Na temelju računovodstvenih

¹¹ Buble, M. (2006) Osnove menadžmenta. Zagreb: Sinergija., str. 3.

načela definiraju se računovodstveni standardi kako bi se pobliže objasnili i ujednačili računovodstveni postupci. Čvršće okvire daju zakonske odredbe koje dopuštaju da jedan dio računovodstvenih postupaka trgovačka društva samostalno urede, a za taj dio donose se računovodstvene politike.

Financijski izvještaji temelje se na sljedećim temeljnim propisima:

- Zakonu o trgovačkim društvima,
- Zakonu o računovodstvu,
- Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja,
- Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja.

Zakon o računovodstvu¹² (dalje: ZOR) koncipiran je tako da obvezuje poduzetnika na ustroj prikupljanja i obrade podatke temeljem knjigovodstvenih isprava, vođenje poslovnih knjiga, sastavljanje financijskih izvještaja, te prikupljanje i obradu podataka u svezi sastavljanja godišnjeg izvješća, zatim financijskih podataka za statističke, porezne i druge potrebe. Obveznici primjene ZOR-a prema čl. 4. su:

- Trgovačka društva i trgovac pojedinac uređeni propisima kojima se uređuju trgovačka društava,
- Poslovna jedinica poduzetnika sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj državi ako prema propisima te države ne postoji obveza vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja financijskih izvještaja, te poslovna jedinica poduzetnika iz države članice ili treće države koji su obveznici poreza na dobit sukladno propisima kojima se uređuju porezi,
- Podružnica inozemnih poduzetnika u Republici Hrvatskoj, ako ista nije poslovna jedinica, kako je određeno propisima kojima se uređuju trgovačka društva.

Poduzetnici u smislu čl. 5. ZOR-a razvrstavaju se na mikro, male, srednje i velike ovisno o pokazateljima utvrđenim na zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju financijski izvještaji, prema slijedećim uvjetima: *iznos ukupne aktive, iznos prihoda i prosječan broj radnika tijekom poslovne godine*. U tablici 1. prikazano je razvrstavanje poduzetnika prema pokazateljima a uvjet je da ne prelaze granične pokazatelje u dva od tri uvjeta.

¹² Zakon o računovodstvu, NN br. 78/15, 134/15.

Tablica 1.: Prikaz razvrstavanja poduzetnika prema ZOR-u.

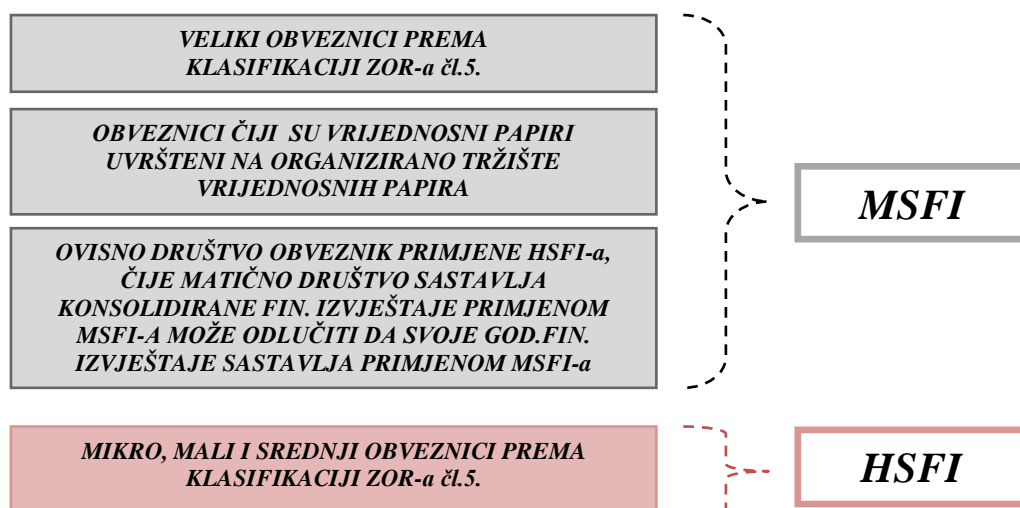
Uvjeti klasifikacije	Mikro poduzetnici	Mali poduzetnici	Srednji poduzetnici	Veliki poduzetnici
Ukupna aktiva	≤ 2.600.000,00	≤ 30.000.000,00	≤ 150.000.000,00	> 150.000.000,00
Prihod	≤ 5.200.000,00	≤ 60.000.000,00	≤ 300.000.000,00	> 300.000.000,00
Broj radnika	≤ 10	≤ 50	≤ 250	> 250

Izvor: Izrada autorice prema čl. 5. ZOR-a

Prema čl. 17. ZOR-a u Republici Hrvatskoj za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja poduzetnici primjenjuju:

- Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MSFI) ili
- Hrvatske standarde financijskog izvještavanja (HSFI).

Na slici 2 su prikazani obveznici primjene MSFI-a ili HSFI-a prema klasifikaciji iz čl.17. ZOR-a.



Slika 2.: Obveznici primjene MSFI-a i HSFI-a

Izvor: Izrada autorice prema čl. 17. ZOR-a

Na slici 2. vidimo da su veliki poduzetnici i poduzetnici čiji su vrijednosni papiri uvršteni na uređeno tržište kapitala dužni sastavljati i prezentirati financijske izvještaje primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, a mikro, mali i srednji poduzetnici primjenom Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja.

Mikro i mali poduzetnici dužni su sastavljati godišnje izvješće koje sadrži bilancu, račun dobiti i gubitka i bilješke uz financijske izvještaje, dok srednji i veliki poduzetnici, uz to, su dužni sastavljati i izvještaj o novčanim tokovima, te izvještaj o promjenama kapitala. Veliki poduzetnici su dužni sastavljati i izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti.

3. TEORIJSKI ASPEKTI TROŠKOVA

3.1. Pojmovno određenje troškova

Trošak se najčešće definira kao vrijednosni izraz utrošenih elemenata proizvodnje u reprodukcijском procesu, odnosno utrošak resursa za postizanje određenih učinaka ili ciljeva. Troškovi se definiraju i kao resursi koje treba žrtvovati ili kojih se treba odreći radi postizanja specifičnog cilja.¹³

Potpuno jasno razumijevanje pojma troška zahtijeva pojmovno razgraničenje od ostalih izraza koji se svakodnevno koriste kao sinonimi pojmu trošak: utrošak, rashod i izdatak.

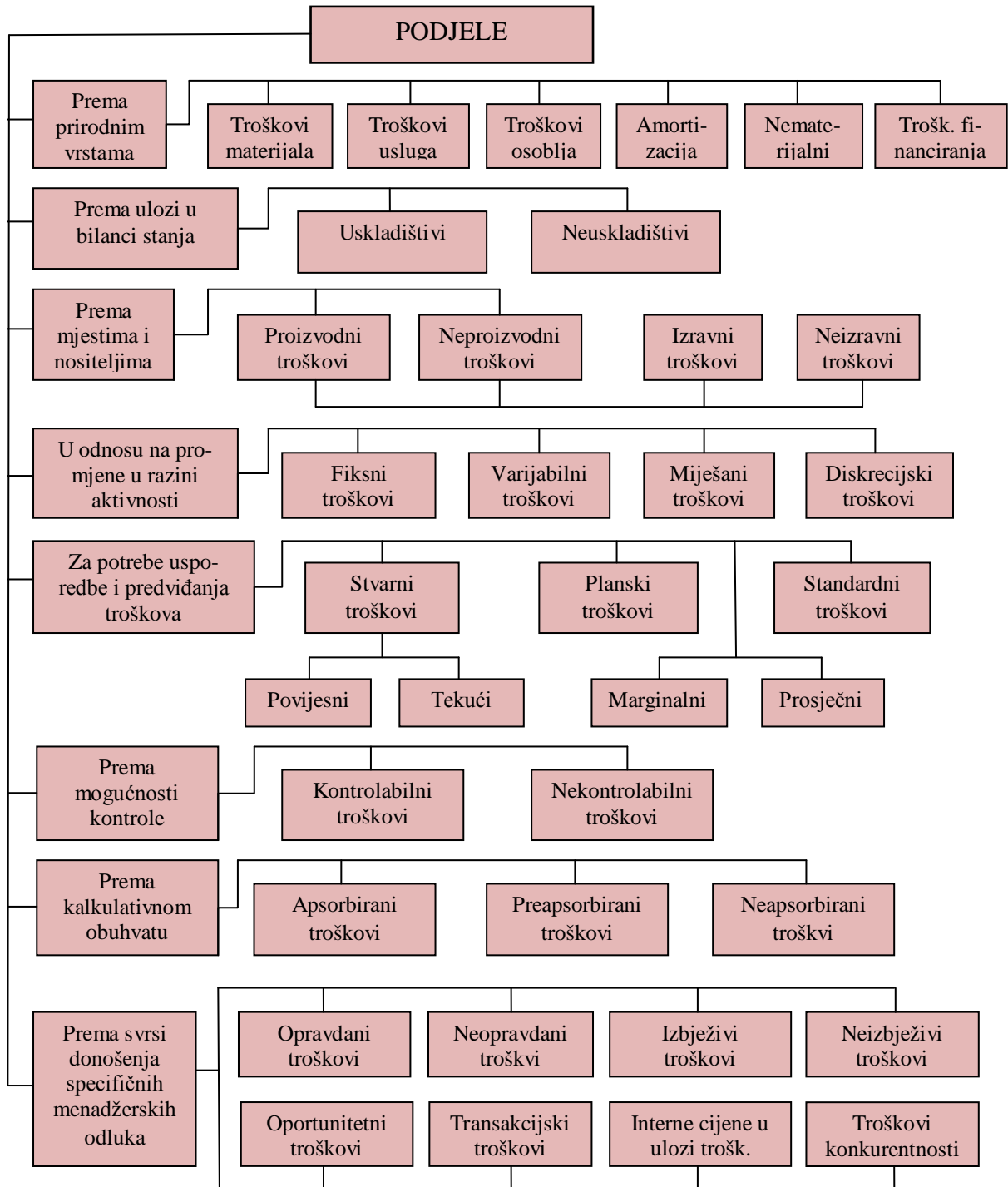
Utrošak je izraz koji označava sve ono što se utroši u procesu stvaranja učinaka u fizičkom, naturalnom smislu (primjerice količina utrošene energije, sati rada i slično). **Rashod** je pojam koji je širi od pojma troška te u računovodstvenom smislu predstavlja svako smanjenje ekonomskih koristi tijekom poslovnog procesa u promatranom obračunskom razdoblju, kroz smanjenje stavki imovine ili povećanje stavki obveza poduzeća, te kao takav tereti prihode poduzeća. Troškovi su najznačajnija kategorija rashoda. Prilikom ovakvog definiranja naglašava se i vremenska komponenta. Naime postoje rashodi koji nisu troškovi za poduzeće (primjerice donacija sportskom klubu) i obrnuta situacija kada troškovi nisu rashodi (primjerice ukalkulirana, a neisplaćena plaća radnika). Dakle trošak je rashod samo u slučajevima kada je nastao sa svrhom stvaranja učinaka i kada je došlo do smanjenja ekonomskih koristi za poduzeće (najčešće u smislu odljeva novčanih sredstava). **Izdatak** predstavlja svako izdavanje materijala, robe i proizvoda iz skladišta kao i odljev novca iz blagajne ili s bankovnog računa poduzeća.

Promatrajući pojam troška s računovodstvenog i menadžerskog stajališta evidentne su razlike u poimanju samog pojma troška i njegovih karakteristika. Računovođe promatraju troškove poduzeća retrospektivno kako bi mogli na kraju određenog razdoblja utvrditi financijski rezultat te sastaviti određene financijske izvještaje dok su menadžeri prilikom donošenja poslovnih odluka više orijentirani na budućnost tvrtke.

¹³ Belak, V. (1995.) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRiF, str. 130.

3.2. Vrste troškova i njihova podjela

Kao rezultat nastojanja velikog broja računovodstvenih teoretičara da pruže definiciju troška pojavili su se razni kriteriji za klasifikaciju troškova. Na slici 3. prikazane su najznačajnije podjele koje omogućuju izradu relevantnih informacija s aspekta upravljanja troškovima.



Slika 3.: Podjele troškova značajne za upravljanje troškovima

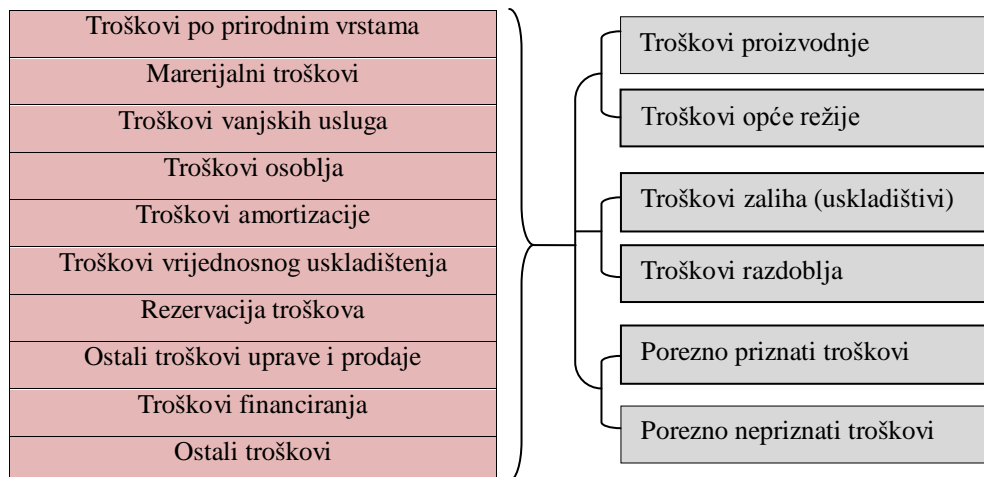
Izvor: Belak, V. (1995.) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRIIF, str. 145.

3.2.1. Podjele troškova značajne za izradu financijskih izvještaja

Temeljne podjele troškova što su podlogom za izradu financijskih izvješća izvode se sukladno Zakonu o računovodstvu, računovodstvenim standardima i poreznim propisima. Kako bi se udovoljilo uvjetima za izradu financijskih izvješća, nužno je izvesti sljedeće podjele troškova:¹⁴

- a) podjela troškova po prirodnim vrstama,
- b) podjela troškova na troškove proizvodnje i troškove opće režije,
- c) podjela troškova na troškove zaliha (usklađivačke) i troškove razdoblja (neusklađivačke) prema MRS-u 2,
- d) podjela troškova na porezno priznate i porezno nepriznate.

Te podjele prikazane su na slici 4.



Slika 4.: Temeljna podjela troškova za izradu financijskih izvješća

Izvor: Belak, V. (2005.) Računovodstvene podloge za upravljanje troškovima. Računovodstvo, revizija i financije, br. 9, str. 56.

3.2.1.1. Podjela troškova po prirodnim vrstama

Podjela troškova prema prirodnim vrstama smatra se temeljnom podjelom troškova. Temelji se na prijeklu njihova nastanka i osnovica je za sve ostale podjele troškova. Osigurava evidentiranje i praćenje troškova i formalizirana je kontnim planom tvrtke u okviru financijskog računovodstva. Kategoriju troškova prema prirodnim svojstvima možemo podijeliti na troškove materijala, troškove usluga, troškove osoblja, troškove amortizacije, itd.,

¹⁴ Belak, V. (2005.) Računovodstvene podloge za upravljanje troškovima. Računovodstvo, revizija i financije, br. 9, str. 56.

kao što je i vidljivo na slici 4. i 5.

3.2.1.2. Podjela troškova prema mjestima i nositeljima

Podjele troškova prema mjestima njihova nastanka uobičajena je podjela troškova na one koji nastaju u proizvodnim centrima odgovornosti i na one koji nastaju u neproizvodnim centrima odgovornosti, pa se prema tome može usvojiti podjela na:¹⁵

1. troškove proizvodnje, i
2. neproizvodne troškove.

Troškovi proizvodnje obuhvaćaju: troškove materijala, troškove rada i troškove proizvodne režije, odnosno dijele se 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 a određenim proizvodom ili uslugom. Prema tome, primarni troškovi su po pravilu, izravni (direktni) troškovi, a troškovi proizvodne režije su neizravni (indirektni) troškovi.¹⁶

Neproizvodni troškovi, koji se nazivaju i troškovima opće režije, brojni su i raznovrsni, ali se najčešće iskazuju u okviru tri osnovne skupine: troškovi administracije, troškovi prodaje i troškovi istraživanja i razvoja.

3.2.1.3. Podjela troškova prema njihovoj ulozi u bilanci

Prema ulozi u bilanci troškovi se dijele na:

- a) uskladištive, i
- b) neusklađene.

Uskladištivi troškovi su troškovi kojima je dopušteno teretiti zalihe i to su troškovi izravnog rada, troškovi izravnog materijala i troškovi proizvodne režije. Osnovno pravilo kod teretiranja na rashode jest da se troškovi proizvodnje terete na rashode tek kad se prodaja gotovih proizvoda dogodi.

Neusklađeni troškovi su troškovi kojima trgovačko društvo nema pravo teretiti zalihe i to su troškovi uprave i prodaje, opći troškovi financiranja i drugi opći troškovi. Neusklađeni troškovi odmah po svom nastanku postaju rashodi razdoblja.

¹⁵ Belak, V., op.cit., str. 148.

¹⁶ Ibid., str. 149.

3.2.1.4. Podjela troškova na porezno priznate i porezno nepriznate

Porezni obveznik na kraju financijske godine utvrđuje poreznu osnovicu sukladno računovodstvenim propisima kao razliku prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit koja može biti uvećana ili umanjena sukladno odredbama Zakona o porezu na dobit.

Porezno nepriznati troškovi su troškovi koji uvećavaju poreznu osnovicu te dolazi i do većeg iznosa poreza na dobit. Stoga je za sve obveznike vrlo važno poznavati koji to rashodi uvećavaju osnovicu poreza na dobit kako bi tokom godine pazili na troškove koje knjiže u vlastitim knjigovodstvenim evidencijama te kako ne bi došlo do krive prosudbe konačnog rezultata.

Porezno priznati troškovi su troškovi koje porezne vlasti priznaju kao iznos koji umanjuje prihod te tako umanjuje dohodak ili dobit.

3.2.2. Podjela troškova u odnosu na promjene u razini aktivnosti

U odnosu na promjene razine (opsega) aktivnosti, značajna je podjela na:

1. fiksne troškove,
2. varijabilne troškove,
3. mješane troškove, i
4. diskrecijske troškove.

Fiksni troškovi su troškovi koji se ne mjenjaju prilikom promjene razine proizvodnih aktivnosti. Kao primjeri fiksnih troškova najčešće se navode: pristojbe za isticanje tvrtke, amortizacija, troškovi investicijskog održavanja, najamnine i slično.

U slučaju znatnog povećanja opsega proizvodnje koji zahtjeva veći stupanj pripravnosti, povećava se i dio fiksnih troškova. Oni pritom u svom ponašanju pokazuju tendenciju zonskog kretanja. Zbog toga se javlja podjela na *apsolutno fiksne troškove* i *relativno fiksne troškove*.¹⁷ Apsolutno fiksni troškovi ne mjenjaju se ni pri promjenama stupnja pripravnosti kapacitet, a tipičan primjer je taksa koja se plaća na isticanje tvrtke. Relativno fiksni troškovi pri prelasku u viši stupanj pripravnosti kapaciteta mjenjaju se skokovito naviše onda opet ostaju nepromjenjivi za taj stupanj pripravnosti. Zato u planiranju troškova treba biti oprezan jer pri većem rastu obujma aktivnosti možda treba prijeći na višu razinu fiksnih troškova.¹⁸

Tipični primjer jesu deprecijacija, troškovi investicijskog održavanja, najamnine i slično.

¹⁷ Ibid., str. 155.

¹⁸ Belak, V. (2005.) Računovodstvene podloge za upravljanje troškovima. Računovodstvo, revizija i financije, br. 9, str. 60.

Varijabilni troškovi su troškovi koji se mijenjaju ovisno o promjenama razine aktivnosti (količine proizvodnje ili usluga, na primjer), a dijele se na:¹⁹*proporcionalne (linearne) varijabilne troškove* i *neproporcionalne (nelinearne) varijabilne troškove*. Proporcionalno varijabilni troškovi po jedinici outputa su konstantni. Neproporcionalno varijabilni troškovi mogu rasti (padati) brže ili sporije u odnosu na razinu aktivnosti i dijele se na:²⁰*progresivno neproporcionalne varijabilne troškove* i *degresivno neproporcionalne varijabilne troškove*. Degresivno neproporcionalni varijabilni troškovi pojavljuju se kada svaka dodatna jedinica outputa povećava varijabilne troškove manje nego da su proporcionalni. Progresivno neproporcionalni varijabilni troškovi pojavljuju se kada svaka dodatna jedinica outputa povećava varijabilne troškove više nego da su proporcionalni.

Mješani troškovi nisu strogo varijabilni niti fiksni nego posjeduju obje komponente. Oni se često definiraju kao fiksno-varijabilni ili varijabilno-fiksni troškovi. Tipični primjer mješanih troškova su troškovi telefona kod kojih račun sadrži fiksnu mjesečnu svotu i dodatnu svotu koja je izravno proporcionalna s utroškom.

Diskrecijski troškovi nastaju kao posljedica diskrecijskih menadžerskih odluka i mogu se smanjivati i povećavati po želji ili ih se može isključiti u potpunosti, neovisno o razini proizvodnih aktivnosti. Tipični primjeri diskrecijskih troškova jesu: troškovi za oglase, reklamu, propagandu, troškovi učenja i uvježbavanja raznih vještina i slično.

3.2.3. Podjela troškova za potrebe usporedbe i predviđanja

Izuzetno značenje troškova što se tiče njihova utjecaja na financijski rezultat, stvara potrebu predviđanja i planiranja troškova te njihove usporedbe, a u tu svrhu značajna je sljedeća podjela troškova:

1. stvarni troškovi,
2. planski troškovi,
3. standardni troškovi,
4. marginalni troškovi i
5. prosječni troškovi.

Stvarni troškovi su odraz stvarno nastalih trošenja u određenom razdoblju. Ako se radi o troškovima koji su nastali u nekom proteklom razdoblju, stvarni se troškovi najčešće nazivaju *povijesnim troškovima*. Ako se radi o tekućem razdoblju, stvarni se troškovi nazivaju *tekućim*

¹⁹ Belak, V., op.cit. str. 156.

²⁰ Ibid.

*troškovima.*²¹

Planski troškovi su troškovi koji se definiraju za određeno buduće razdoblje, a temelj su dugoročnih, srednjoročnih i kratkoročnih planova. Najčešće se određuju na temelju stvarnih troškova iz prošlih razdoblja i standardnih troškova.

Standardni troškovi se utvrđuju po jedinici određenog učinka korištenjem znanstvenih metoda procjene i na temelju iskustvenih podataka. Oni pokazuju koliki bi trebali biti stvarni troškovi izravnog materijala, izravnog rada i režijski troškovi u normalnim uvjetima proizvodnje i poslovanja.²² *Izravni standardni troškovi* po jedinici učinka utvrđuju se na temelju tehničkih normativa i standardnih tema. *Neizravni standardni troškovi* po jedinici učinak utvrđuju se tijekom procesa budžetiranja, a revidiraju se povremeno u slučaju značajnih promjena tehnologije rada ili cijena koje treba platiti za materijal, rad ili ostale troškove.

3.2.4. Podjela troškova prema mogućnostima kontrole

S obzirom na mogućnost kontrole troškove dijelimo na:

1. kontrolabilne, i
2. nekontrolabilne.

Ova podjela temelji se na činjenici i mogućnostima menadžmenta da određene troškove kontrolira ili ne. Oni troškovi, primjerice varijabilni, na čiju visinu menadžment može utjecati smatramo kontrolabilnim. Fiksni troškovi se smatraju nekontrolabilnim jer se na njih u kratkom roku teško može utjecati.

3.2.5. Troškovi prema kalkulativnom obuhvatu

Zbog razlika koje nastaju između planskih ili standardnih neizravnih (indirektnih) troškova koji se utvrđuju i raspoređuju na kraju obračunskog razdoblja javlja se potreba klasifikacije troškova s obzirom na njihov kalkulativni obuhvat. U tom slučaju uobičajena je podjela:

1. Apsorbirane,
2. Preapsobirane,
3. Neapsorbirane (podapsorbirane) troškove.

Apsorbirani troškovi se u praksi zapravo rijetki jer su to troškovi koji se javljaju u situaciji kada je svota stvarnih neizravnih troškova jednaka kalkulativnoj svoti. U praksi češće dolazi

²¹ Ibid., str. 160.

²² Ibid., str. 161.

do podapsorpcije ili preapsorpcije i to zbog dva razloga:²³*odstupanja od planirane količine proizvodnje i odstupanja u cijenama neizravnih troškova*. Kada je svota stvarnih neizravnih troškova manja od kalkulativne svote razlika se tretira kao preapsorbirani režijski troškovi, odnosno kao više naplaćeni neizravni troškovi, a kad je svota stvarnih neizravnih troškova veća od kalkulativne razlika se tretira kao podapsorbirani režijski troškovi, odnosno kao nenaplaćeni neizravni troškovi.

3.2.6. Podjela troškova prema svrsi donošenja specifičnih menadžerskih odluka

Ova klasifikacija troškova temelji se na različitim pogledima menadžementa na troškove koji ovise o situacijama u kojima se odluke donose i svrsi za koju se o koriste. Iako se ponekad uopće ne radi o stvarnim troškovima koji su obuhvaćeni u okviru financijskog računovodstva takav pristup troškovima je važan za donošenje menadžerskih odluka. U praksi se najčešće koriste sljedeće podjele:

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 nastaje zbog prekoračenja troškova u odnosu na budžetirane ili standardne troškove. *Opravljanim troškovima* nazivaju se svi troškovi neke proizvodnje i poslovanja predviđeni proračunom kao i svi oni troškovi iznad te svote koji su nastali kao posljedica povećanja proizvodnje iznad planirane ili kao posljedica objektivnih okolnosti na koje menadžer nije mogao utjecati. Kao posljedica pogrešnih poslovnih odluka ili propuštanja potrebnih zahvata u svezi s prethodnom kontrolom troškova nastaju *neopravdani troškovi*.

Podjela troškova na izbježive i neizbježive temelji se na mogućnostima menadžera da poduzmu aktivnosti s ciljem redukcije troškova. *Izbježivi troškovi* su svi troškovi koji prekoračuju minimalne troškove za održavanje određenog opsega proizvodnje. *Neizbježivi troškovi* su minimalni troškovi za održavanje određenog opsega proizvodnje, uključujući i zakonski propisane troškove koji su nevezani za količinu proizvodnje.

²³ Ibid., str. 162

Oportunitetni troškovi su troškovi koji predstavljaju izgubljenu korist jedne alternative u slučaju izbora druge alternative. Dakle oportunitetni trošak jedne alternative jest korist koja se mogla ostvariti u slučaju izbora neke druge ponuđene. Oportunitetni troškovi se ne evidentiraju u knjigovodstvenoj evidenciji.

Transakcijski troškovi su troškovi tržišne razmjene i obuhvaćaju informacijske troškove nalaženja potencijalnih partnera, troškove pregovaranja i izrade ugovora, troškove kontrole provedbe ugovora te troškove koji nastaju eventualnim raskidom ugovora.

Interne cijene u ulozi troškova predstavljaju specifične troškove pojedinog mjesta troška unutar poduzeća kojim ga se tereti za interno nabavljene inpute. Njihova specifičnost sastoji se u tome da su interne cijene istodobno interni prihodi i interni troškovi iste tvrtke, ali različitih podjedinica te tvrtke. Smisao dovođenja internih cijena u ulogu troškova jest u tome da određeni centri odgovornosti koji predstavljaju internog kupca kroz proces bilateralne kontrole razmjenskih odnosa između njega i dobavnog centra odgovornosti nastoji sniziti internu (transfernu) cijenu, čime se snižavaju i ukupni troškovi cijelog društva. To je dakle, način kontrole troškova koji može dati veće efekte od centralizirane kontrole troškova.²⁴

Troškovi konkurentnosti su troškovi održavanja konkurentnog položaja poduzeća. Tipični primjeri su troškovi dužni za održavanje kvalitete i dizajna proizvoda na konkurentnoj razini, troškovi reklame i propagande i slično. S redukcijom ovih troškova menadžment mora postupati oprezno jer njihovo smanjivanje ispod optimalne razine može rezultirati padom konkurentne sposobnosti što istovremeno vodi do slabijeg rezultata poduzeća.

3.3. ZNAČENJE TROŠKOVA ZA PLANIRANJE I NADZOR POSLOVANJA

Računovodstvene informacije su uvjet za obavljanje menadžerskih funkcija, poglavito kada je riječ o planiranju i nadzoru i vrlo su korisne za poslovno odlučivanje o:²⁵

- programima, strateškim planovima odnosno o približnim svotama sredstava namijenjenim za provedbu svake vrste programa
- godišnjim planovima koji uključuju kvantitativne (najčešće novčane) planske kategorije za jednogodišnje poslovanje
- ocjeni uspješnosti poslovanja rukovoditelja na osnovi usporedbe planiranog i ostvarenog poslovanja.

²⁴ Ibid., str. 165.

²⁵ Hočevar, M. (2008) Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (I.dio). Računovodstvo, revizija i financije, br. 5, str. 51.

- proračun nabave materijala
 - proračun neposrednih troškova rada
 - proračun općih proizvodnih troškova
- d) proračun upravnih i prodajnih troškova;
2. proračun prema mjestima odgovornosti
- a) proračun mjesta odgovornosti za troškove
 - b) proračun mjesta odgovornosti za prihode
 - c) proračun mjesta odgovornosti za dobitak i ulaganja (investije);
- B) Proračuni ulaganja (investicija, op. prev.),
- C) Proračuni financijskih izvješća
1. proračunsko izvješće o novčanom toku
 2. proračunski račun dobitka i gubitka
 3. proračunska bilanca.

3.3.1.1. Proračun poslovanja

Proračun poslovanja se najčešće sastoji proračun programa ili aktivnosti društva i proračun prema mjestima odgovornosti.

Proračun programa ili aktivnosti sastavljen je od očekivanih prihoda i troškova (rashoda) glavnih programa (proizvoda) koje će društvo provoditi. Ovi proračuni se koriste za menadžersko ocjenjivanje i utvrđivanje uspješnosti provođenja pojedinih programa i aktivnosti, odnosno pri odlučivanju o tome koje će se djelatnosti u društvu obavljati i jesu li usklađene.²⁸ Proračun programa ili aktivnosti obuhvaća proračun prodaje, proračun nabave robe za prodaju, proračun proizvodnje, proračun nabave materijala, proračun neposrednih troškova rada, proračun općih proizvodnih troškova i proračun upravnih i prodajnih troškova.

Proračun prodaje uzima u obzir ekonomske uvjete i očekivanu razinu konkurencije te zbog utjecaja na druge proračune treba ga sastaviti u početnom razdoblju planiranja. Postoje brojne metode za predviđanje ponude i potražnje koje se mogu razvrstati u *statističke metode*, kojima se na osnovi općih ekonomskih i tržišnih odnosa te prijašnjeg rasta prodaje može predvidjeti budući opseg ponude i potražnje i *metode anketiranja* prodajnog osoblja i kupaca o opsegu prodaje.²⁹ Proračun prodaje za pojedini proizvod se ovako računa:

²⁸ Ibid., str. 54.

²⁹ Ibid.

Planirana količina prodaje (u jedinicama)	XXX
x prodajna cijena po jedinici	XXX
<hr/>	
Planirani prihod od prodaje	XXX

Proračun proizvodnje sastavlja se na osnovu proračuna prodaje te treba također uvažiti raspoloživost ulaznog materijala i sirovina, kapacitet proizvodne opreme i željeni obujam zaliha gotovih proizvoda. Posebno brižno treba planirati zalihe gotovih proizvoda jer prevelike zalihe uzrokuju troškove skladištenja, osiguranja, oštećenja i sl., dok premale zalihe mogu uzrokovati manju prodaju i gubitak kupaca. Proračunski opseg proizvodnje u nekom razdoblju može se ovako izračunati:³⁰

Prodani gotovi proizvodi	XXX
+ gotovi proizvodi u konačnim zalihama	XXX
Ukupne potrebe za gotovim proizvodima	XXX
-gotovi proizvodi u početnim zalihama	XXX
<hr/>	
Broj jedinica koje treba proizvesti	XXX

Društvo ne treba u razdoblju proizvesti cijelu potrebnu količinu gotovih proizvoda jer dio te količine već ima u početnim zalihama, stoga je planirana proizvodnja razlika između ukupnih potreba za gotovim proizvodima i gotovih proizvoda koja društvo ima u početnim zalihama.

Proračun nabave materijala sastavlja se na temelju proračuna proizvodnje, a ovisi o uporabi materijala u proizvodnji i željenog materijala u konačnim zalihama. Veličina zaliha materijala će umnogome ovisiti o troškovima skladištenja, troškovima narudžbi i popustima s obzirom na opseg narudžbi. Manje zalihe ili manje narudžbe materijala uzrokuju niže troškove skladištenja, ali mogu izazvati zastoje u proizvodnji i više troškove narudžbi. Velike narudžbe i veće zalihe znače u pravilu manje troškove narudžbi te povoljnije nabavne cijene i rokove plaćanja, ali uzrokuju više troškove skladištenja (amortizacija skladišta i skladišne opreme, troškovi rada, osiguranja, oštećenja i sl.). Proračunska količina nabave materijala može se ovako izračunati:³¹

Materijal uporabljen u proizvodnji	XXX
+ jedinice materijala u konačnim zalihama	XXX
Ukupne potrebe materijala	XXX
- jedinice materijala u početnim zalihama	XXX
<hr/>	
Broj jedinica materijala koje treba nabaviti	XXX

³⁰ Ibid., str. 55.

³¹ Ibid., str. 56.

Proračun neposrednih troškova rada temelji se također na proračunu proizvodnje budući da njegovo sastavljanje ovisi o opsegu planirane proizvodnje i o vrsti proizvoda. Koliko je potrebno neposrednih radnih sati za proizvodnju jednoga gotovog proizvoda može se utvrditi na osnovi iskustva ili znanstvenog proučavanja. Proračun neposrednih troškova rada omogućuje menadžmentu da vodi uspješnu kadrovsku politiku, što znači da će društvo imati dovoljno radne snage, jer premala odnosno neodgovarajuća struktura zaposlenih može biti razlog neučinkovite proizvodnje i nemotiviranosti zaposlenih, da utvrdi potrebe za izobrazbom i osposobljavanjem i odredi osnovicu za pregovore o cijeni radne snage³².

Proračun neposrednih troškova rada može se ovako izračunati:

Planirana proizvodnja u jedinicama	XXX
x neposredni radni sati/proizvod	XXX
Planirani neposredni radni sati	XXX
x planirana cijena neposrednog radnog sata	XXX
<hr/> Planirani neposredni troškovi rada	XXX

Planirani neposredni radni sati izračunavaju se kao umnožak neposrednih sati za proizvodnju jedne jedinice konačnog proizvoda i broja planiranih jedinica gotovih proizvoda. Dobiveni umnožak treba pomnožiti s planiranom cijenom neposrednog radnog sata, da bi se izračunali neposredni troškovi rada.

Proračun općih (posrednih) proizvodnih troškova

Opći troškovi mogu biti promjenjivi i stalni što znači da se neki opći troškovi mijenjaju s opsegom poslovanja, a drugi opći troškovi ostaju nepromijenjeni neovisno o opsegu poslovanja. Na osnovi toga treba odrediti osnovice za raspoređivanje općih troškova na proizvode te pritom treba biti svjestan da stalne opće troškove za potrebe proračuna ne treba dijeliti na proizvode, budući da će ostati nepromijenjeni neovisno o sastavu i opsegu proizvodnje.³³ Osnovice, koje se najčešće rabe za raspored općih troškova na proizvode su neposredni radni ili strojni sati, neposredni troškovi rada, ukupni neposredni troškovi i sl.

Proračun općih proizvodnih troškova može se izračunati na ovaj način:

Planirani neposredni radni sati	XXX
x koeficijent dodatka promjenjivih općih troškova	XXX
Planirani promjenjivi opći troškovi	XXX
+ planirani stalni opći troškovi	XXX
<hr/> Ukupno planirani opći proizvodni troškovi	XXX

³² Ibid.

³³ Ibid., str. 57.

Proračun općih troškova uprave i prodaje

Opći troškovi uprave i prodaje se mogu podijeliti na stalne i promjenljive. Prije sastavljanja proračuna općih troškova uprave i prodaje treba analizirati troškove da bi se mogao odrediti njihov promjenljivi i stalni dio. Često su opći troškovi uprave i prodaje stalni troškovi. Proračun općih troškova uprave i prodaje može se izračunati na ovaj način:

Planirana prodaja u jedinicama	XXX
x promjenjivi troškovi U i P na jedinicu proizvoda	XXX
Planirani promjenjivi troškovi U i P	XXX
+ planirani stalni opći troškovi	XXX
<hr/>	
Planirani opći troškovi uprave i prodaje	XXX

Proračun prema mjestima odgovornosti sadržava planirano poslovanje pojedinih mjesta odgovornosti i prikazuje očekivanu uspješnost i učinkovitost poslovanja pojedinog rukovoditelja na nekom mjestu odgovornosti. Te vrste proračuna rukovoditelji koriste za provedbu nadzorne funkcije jer se planske kategorije uspoređuju s ostvarenima i na osnovi toga se može utvrditi odgovornost za nastala odstupanja.³⁴

3.3.1.2. Proračun ulaganja (investicija)

Proračun ulaganja sadržava pregled projekata za koje voditelji poslova smatraju da zahtijevaju kupnju novih sredstava rada, predviđene troškove za svaki projekt i vremensko određenje odgovarajućih izdataka, a najčešće se sastavlja za dulje razdoblje nego drugi proračuni. Odluke koje se donose u sklopu proračuna ulaganja, iako uključuju visok stupanj neizvjesnosti, izvanredno su značajne za perspektivu poslovanja i buduću financijsku sposobnost društva. Dobre procjene veoma su važne jer je započete investicije teško zaustaviti ili promijeniti njihov smjer bez većih gubitaka.³⁵ Informacije iz proračuna ulaganja su važne i za sastavljanje proračunskih financijskih izvješća. Izvor njihova financiranja (kredit, kapital, najam i sl.) i datum planirane realizacije ulaganja utječu na sastavljanje proračunskog izvješća o novčanom toku (izdatak za ulaganje, izdatak za kamate), kao i na proračunski račun dobitka i gubitka (trošak amortizacije, kamate).

3.3.1.3. Proračunaska financijska izvješća

Iz proračuna poslovanja i proračuna ulaganja mogu se sastaviti proračunska financijska izvješća u koja spadaju:

³⁴ Ibid., str. 54.

³⁵ Belak, V., op.cit., str. 182.

1. proračunsko izvješće o novčanom toku,
2. proračunski račun dobitka i gubitka i
3. proračunsku bilancu.

Proračunsko izvješće o novčanom toku jedan je od najvažnijih proračuna društva jer pomaže menadžmentu u procijeni potreba za novčanim (likvidnim) sredstvima, a najčešće ga čine *primitci, izdatci, analiza i financiranje*.³⁶ Dio o primitcima sadržava raspoloživa novčana sredstva u proračunskom razdoblju. Ukupna raspoloživa novčana sredstva izračunavaju se tako da se početnom stanju novčanih sredstava pribroje planirani primitci u razdoblju. Za većinu društava osnovni izvor primitaka je prodaja proizvoda i usluga. Dio o izdancima detaljnije prikazuje planirane isplate u proračunskom razdoblju kao što su plaćanja za materijal, plaće, dividende, poreze, investicije i sl. U analitičkom dijelu uspoređuju se primitci s izdancima, što omogućuje spoznaju o tome hoće li društvo imati previše novčanih sredstava ili premalo. Financijski dio prikazuje planirano uzimanje kredita i njihovo vraćanje, kao i plaćanje pripadajućih kamata.³⁷ U tablici 2 prikazano je kako se sastavlja proračunsko izvješće o novčanom toku.

Tablica 2.: Proračunsko izvješće o novčanom toku

Opis	Iznos
Početno stanje novčanih sredstava	XXX
+ Planirani primitci od prodaje proizvoda	XXX
Raspoloživa novčana sredstava	XXX
planirani izdaci za materijal	xxx
planirani neposredni trošak rad	xxx
planirani opći proizvodni troškovi	xxx
planirani opći troškovi U i P	xxx
porezi	xxx
dividende	xxx
- Ukupni izdaci u poslovanju	XXX
Višak/manjak za financiranje	XXX
Najmanja novčana sredstva	(XXX)
Višak/manjak novčanih sredstava	XXX
Financiranje:	
uzimanje pozajmnice	XXX
vraćanje pozajmnice	(XXX)
plaćanje kamata	(XXX)
Konačno stanje novčanih sredstava	XXX

Izvor: Izrada autora prema Hočevar, M. (2008) Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (II.dio). Računovodstvo, revizija i financije, br. 6, str. 42.

³⁶ Hočevar, M. (2008) Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (II.dio). *Računovodstvo, revizija i financije*, br. 6, str. 42.

³⁷ Ibid.

Proračun dobitka i gubitka sadržava proračunske prihode i rashode te proračunski poslovni rezultat. Proračunski račun dobitka i gubitka je temelj za utvrđivanje uspješnosti poslovanja glavnih voditelja poslova u društvu ili voditelja poslova profitnih centara (mjesto odgovornosti za ulaganja i dobitak), ako se račun dobitka i gubitka ograničava na njihovu odgovornost. Osnovica za sastavljanje proračunskog računa dobitka i gubitka su informacije iz prethodnih proračuna. Najteži dio u sastavljanju proračunskog računa dobitka i gubitka je izračunavanje proizvodnih troškova gotovih proizvoda i vrijednosti konačnog stanja zaliha gotovih proizvoda.³⁸ U tablici 3 prikazano je kako se sastavlja proračunski račun dobiti i gubitka.

Tablica 3.: Proračunski račun dobiti i gubitka

Opis	Iznos
Planirani prihod od prodaje	XXX
- Proizvodni troškovi u prodanim proizvodima:	XXX
početna vrijednost zaliha gotovih proizvoda	xxx
+ proizvodni troškovi	xxx
vrijednost proizvoda raspoloživih za prodaju	xxx
- konačna vrijednost zaliha gotovih proizvoda	xxx
Bruto dobitak	XXX
- Planirani troškovi uprave i prodaje	XXX
Dobitak iz poslovanja	XXX
- Rashodi za kamate	XXX
Dobitak iz redovnog poslovanja	XXX
- Porezi	XXX
Čisti dobitak	XXX

Izvor: Izrada autorice prema Hočevar, M. (2008) Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (II.dio). Računovodstvo, revizija i financije, br. 6, str. 43.

Proračunska bilanca sastavlja se na osnovi početnog stanja i informacija iz ostalih proračuna. U tablici 4 prikazan je način na koji se sastavlja proračunska bilanca.

Tablica 4.: Proračunska bilanca

Opis	Iznos
Kratkotrajna imovina	XXX
planirana novčana sredstva	XXX
potraživanja od kupaca	XXX
planirane zalihe gotovih proizvoda	XXX
zalihe materijala	XXX
Dugotrajna imovina	XXX
nabavna vrijednost opreme	XXX
ispravak vrijednosti opreme	(XXX)
Ukupno imovina	XXX

³⁸ Ibid., str.43.

Kratkoročne obveze	XXX
obveze prema dobavljačima	XXX
obveze s naslova pozajmnica	XXX
Kapital	XXX
osnovni kapital	XXX
neraspoređeni dobitak	XXX
Ukupno obveze prema izvorima sredstava	XXX

Izvor: Izrada autorice prema Hočevar, M. (2008) Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (II.dio). Računovodstvo, revizija i financije, br. 6, str. 42.

3.3.2. Uloga proračuna u sustavu kontrole

Kod formuliranja informacija u sustavu budžetiranja podaci se mogu podijeliti na planirane i stvarne podatke. Ti se podaci mogu podijeliti na podatke o inputima i outputima čije se procjene i odluke o potrebama donose u fazi planiranja i izrade proračuna. Zapis o inputima i outputima mogu se koristiti za kontrolu troškova i prihoda kao i u svrhu distribucije kapitala u skladu s svotama iz proračuna. Na kraju se pripremaju izvješća koja uspoređuju ostvarene inpute i outpute s budžetiranim svotama. Budžetska kontrola može se prema sadržaju i efektima njene realizacije podijeliti kako slijedi:³⁹

1. Budžetska kontrola budućih aktivnosti,
2. Budžetska kontrola tekućih aktivnosti,
3. Kontrola ostvarenih rezultata i povratna budžetska kontrola.

Budžetska kontrola budućih aktivnosti realizira se na procesu izrade početnih budžeta za sljedeće razdoblje i uključuje izbor između alternativa za koje se procjenjuje da će dati optimalne rezultate. Obilježava je ex ante pristup, odnosno reagiranje prije nego se aktivnosti dogode. Prema tome, budžetska kontrola budućih aktivnosti može se definirati kao sustav mjerenja i predviđanja koji određuje output poslovnog sustava za neko buduće vrijeme.⁴⁰ poslovnog procesa.

Budžetska kontrola tekućih aktivnosti obuhvaća uspostavljanje ravnoteže između budžetiranih svota za planirane aktivnosti i njihovo ostvarenje i uključuje kontinuirano promatranje ostvarenja budžetiranih performanci i korektivne radnje koje osiguravaju njihovo postizanje. Zadaća tekuće kontrole je zadržavanje troškova u predviđenim (proračunanim) okvirima i osiguranje vremenskog rasporeda angažiranja kapitala, i u području aktivnosti tekuće proizvodnje i u području angažiranja investicijskog kapitala.⁴¹

³⁹ Belak, V., op.cit., str. 193.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Ibid., str. 194.

Kontrola ostvarenih rezultata i povratna kontrola temelji se na informacijam nastalim iz usporedbe budžetiranih s ostvarenim informacijama koje omogućuju menadžerima uvid u odstupanje rezultata i poduzimanje sljedećih aktivnosti:⁴²

- a) traženje uzoraka tih odstupanja,
- b) poduzimanje odgovarajućih aktivnosti na temelju tako dobivene dodatne informacije,
- c) lociranje odgovornosti menadžera za postignute rezultate,
- d) vrednovanje menadžerske performance.

⁴² Ibid., str. 195.

4. PRAĆENJE TROŠKOVA POSLOVANJA U PODUZEĆU PODI DUGOPOLJE D.O.O.

4.1. Osnovni podatci o poduzeću

Podi Dugopolje d.o.o. je društvo s ograničenom odgovornošću registrirano za obavljanje komunalne djelatnosti. Osnovano je 28.09.2009.g. pod matičnim brojem subjekta (MBS) 060257395 sa sjedištem u Ulici Matice hrvatske 11, 21204 Dugopolje. Društvo zastupa pojedinačno i samostalno direktor Perica Bosančić, mag.ing.el.. Temeljni kapital iznosi 300.000,00 kuna. Ugovorom o ustupanju prava i obveza od 15. prosinca 2009.g. Općina Dugopolje je prenijela prava i obveze poduzeću Podi Dugopolje za obavljanje sljedećih djelatnosti:

- Održavanje javnih površina i nerazvrstanih cesta,
- Održavanje groblja i krematorija, te prijevoz pokojnika,
- Upravljanje sportskim centrom „Hrvatski vitezovi“ ,
- Iznajmljivanje i davanje u zakup nekretnina,
- Upravljanje i održavanje športskim građevinama,
- Športska priprema, športska rekreacija i športske poduke,
- Iznajmljivanje strojeva i opreme,
- Promidžba (reklama i propaganda).

Tijekom 2015.g. društvo je zapošljavalo 13 djelatnika, od toga 6 stalno zaposlenih, a 7 djelatnika na određeno vrijeme.

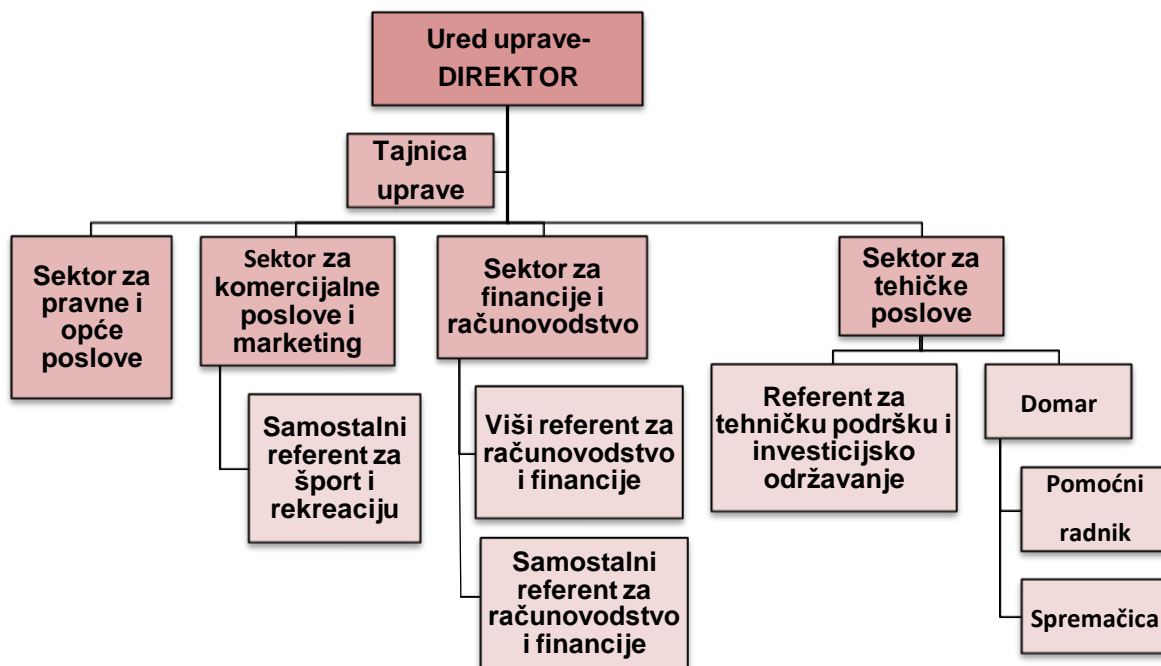
4.2. Misija i vizija poduzeća

Misija je poduzeća Podi Dugopolje d.o.o., da u suradnji sa osnivačima i djelokrugom prenesenih ovlasti za obavljanjem komunalnih djelatnosti, osigura trajno i kvalitetno obavljanje istih, održavanje svih komunalnih objekata i uređaja u stanju funkcionalne sposobnosti uz maksimalno poštivanje zaštite okoliša i javnog interesa lokalne zajednice u kojoj djeluje, uz stalnu brigu o zadovoljstvu svojih radnika kao i svih korisnika usluga što čini okosnicu sadašnjeg i budućeg poslovanja društvom.

Biti usmjeren na kontinuirano pružanje izvrsne komunalne usluge razvojem i stalnim unapređivanjem vlastitih tehničko – tehnoloških i ljudskih resursa, zasnovano na principima zaštite okoliša i osiguranja trajne edukacije zaposlenih.

4.3. Organizacijska struktura poduzeća

Podi Dugopolje d.o.o. svoju organizacijsku strukturu temelji na funkcionalnoj podjeli; podjela na temelju funkcija poduzeća što je prikazano na slici 6.



Slika 6.: Organizacijska struktura Podi Dugopolje d.o.o.

Izvor: Izvješće o poslovanju poduzeća Podi Dugopolje d.o.o.za 2015.g.

Podi Dugopolje d.o.o. je jedinstvena poslovna i ekonomska cjelina koja se sastoji od sektora za pravne i opće poslove, sektora za komercijalne poslove i marketing, sektora za tehničke poslove i sektor za financije i računovodstvo. Ustrojstvene jedinice su oblik povezivanja poslova koje obavljaju pojedini radnici, metoda rada, organizacijskih i radnih postupaka kojima se omogućava učinkovito, svrsishodno i racionalno obavljanje djelatnosti poduzeća. Poduzećem upravlja *Direktor*, a ustrojstvenim jedinicama rukovode *Rukovoditelji*. Radnik obavlja poslove radnog mjesta utvrđenog Pravilnikom o radu i ugovorom o radu.

4.4. Financijski izvještaji poduzeća

Poduzeće Podi Dugopolje d.o.o. prema klasifikaciji čl. 5. ZOR-a spada u mikro poduzetnike te Uprava društva, sukladno važećim propisima sastavlja sljedeća financijska izvješća:

- Bilancu,
- Račun dobiti i gubitka,
- Bilješke uz temeljna financijska izvješća.

Financijski izvještaji sastavljaju se sukladno odredbama Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, koje je objavio Odbor za sandarde financijskog izvještavanja, propisanom kao okvirom financijskog izvještavanja temeljem odredbi ZOR-a.

4.5. Poslovanje poduzeća

Prihodi poduzeća u 2015.g. iznose 2.443.234,00 kn, što predstavlja rast od 3,52 % u odnosu na 2014.g. kad su ukupni prihodi iznosili 2.357.287,00 kn. Prihodi se uglavnom odnose na prihode iz osnovne djelatnosti i to prodaje usluga/robe na domaćem tržištu. Rashodi u 2015.g. iznose 2.432.941,00 kn, što predstavlja rast za 3,1 % u odnosu na prethodnu 2014.g. kada su rashodi iznosili 2.357.287,00 kn. U tablici 5 je prikazan skraćeni račun dobiti i gubitka poduzeća Podi Dugopolje d.o.o..

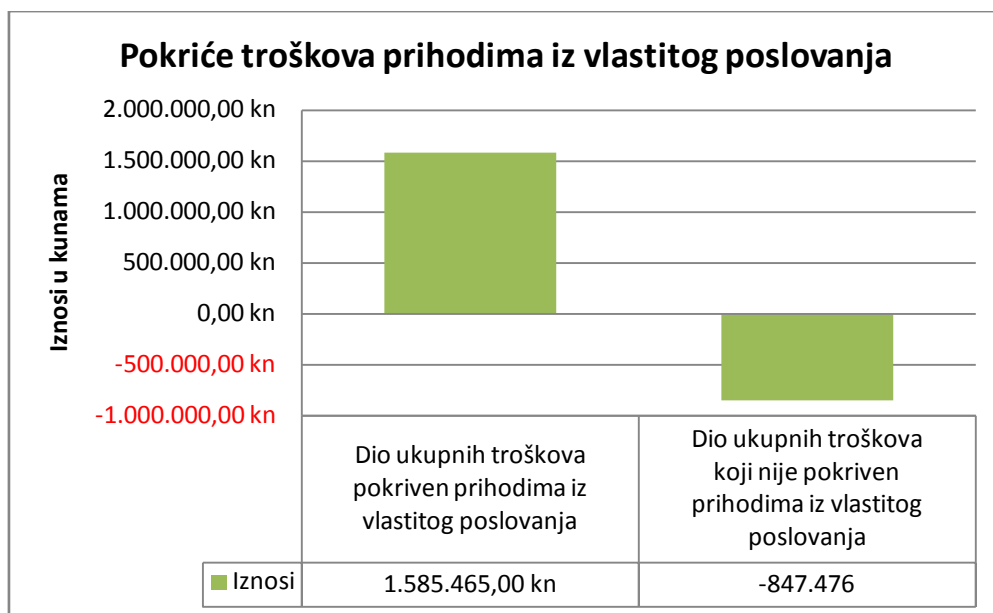
Tablica 5.: Skraćeni račun dobiti i gubitka

	OPIS	2014.	2015.
I.	Ukupni prihodi od vlastite poslovne aktivnosti	1.240.081	1.585.465
II.	Ukupni financijski prihodi	1.117.207	857.769
1.	Prihodi od subvencija	1.117.170	857.725
A)	UKUPNI PRIHODI (I.+II.)	2.357.288	2.443.234
B)	UKUPNI RASHODI	2.346.581	2.432.941
C)	DOBIT (A-B)	10.707	10.294

Izvor: Izrada autorice prema Godišnjim financijski izvještajima poduzeća Podi Dugopolje d.o.o. za 2015.g.

Iz prethodno navedenog skraćenog računa dobiti i gubitka društva Podi Dugopolje d.o.o. za 2015.g., može se vidjeti da ukupni prihodi iznose 2.443.234,00 kn, a od toga prihodi od vlastite poslovne aktivnosti iznose 1.585.465,00 kn, što čini 64,9% ukupnih prihoda. Prihodi od subvencija, odnosno potpore iz općinskog proračuna iznose 857.725,00 kn, što čini 35%

ukupnih prihoda. Na grafu 1. prikazan je odnos pokrića ukupnih troškova prihodima od vlastite poslovne aktivnosti.



Graf 1.: Pokriće ukupnih troškova prihodima iz vlastitog poslovanja

Izvor: Izrada autorice prema Izvješću o poslovanju za 2015.g. poduzeća Podi Dugopolje d.o.o.

Iz grafa se može vidjeti da 1.585.465,00 kn troškova pokriveno prihodima od vlastite poslovne aktivnosti, a ostalih 847.476,00 kn troška pokriva se potporama iz općinskog proračuna. Ukupni troškovi plaća iznose 1.254.097,00 kn što predstavlja 51,5% ukupnih troškova. Na grafu 2. prikazano je pokriće ukupnih troškova plaća za 2015. godinu prihodima iz vlastitog poslovanja.



Graf 2.: Udjel troškova zaposlenih u ukupnim prihodima iz vlastite aktivnosti

Izvor: Izrada autorice prema Izvješću o poslovanju za 2015.g. poduzeća Podi Dugopolje d.o.o.

Iz grafa 2 može se vidjeti da je za pokriće troškova zaposlenih potrebno 79%, odnosno 1.254.097,00 kn prihoda iz vlastite aktivnosti, a za pokriće ostalih tekućih troškova ostaje 21%, odnosno 331.368,00 kn.

4.6. Pokazatelji uspješnosti poslovanja

Pokazatelje uspješnosti poslovanja obično promatramo kao nosioce informacija koje su potrebne za upravljanje poslovanjem i razvojem poduzeća. Oni predstavljaju racionalni ili odnosni broj, što podrazumijeva da se jedna pozicija u financijskom izvještaju stavlja u odnos s drugom. U tablici 6 prikazani su pojedinačni pokazatelji uspješnosti poslovanja poduzeća za razdoblje od 2013. do 2015.g.

Tablica 6: Pokazatelji uspješnosti poslovanja poduzeća

NAZIV	2013.	2014.	2015.
<i>Kratkotrajna imovina</i>	570.924	700.299	663.089
<i>Kratkoročne obveze</i>	584.495	685.787	748.691
KOEFICIJENT TEKUĆE LIKVIDNOSTI	0,98	1,02	0,89
<i>Ukupne obveze</i>	584.495	685.787	748.691
<i>Ukupna imovina</i>	931.554	1.032.570	1.102.243
KOEFICIJENT ZADUŽENOSTI	0,63	0,66	0,68
<i>Glavnica</i>	339.693	346.783	353.552
<i>Ukupna imovina</i>	931.554	1.032.570	1.102.243
STOPA VLASTITOG FINANCIRANJA	36,47	33,58	32,08
<i>Ukupni prihodi</i>	2.237.453	2.357.288	2.443.234
<i>Ukupni rashodi</i>	2.225.715	2.346.581	2.432.941
EKONOMIČNOST UKUPNOG POSLOVANJA	1,005	1,004	1,004
<i>Prihod od prodaje</i>	771.644	1.202.272	1.424.806
<i>Potraživanje na kraju godine</i>	560.652	669.597	645.218
KOEFICIJENT OBRTAJA POTRAŽIVANJA	1,38	1,8	2,2
<i>Broj dana u godini</i>	365	365	365
<i>Koeficijent obrta potraživanja</i>	1,38	1,8	2,2
TRAJANJE NAPLATE POTRAŽIVANJA U DANIMA	265	203	166

Izvor: Izrada autorice prema Izvješću o poslovanju za 2015.g. poduzeća Podi Dugopolje d.o.o.

Koeficijent tekuće likvidnosti pokazuje koliko su kratkoročne obveze pokrivena kratkotrajnom imovinom i preporuča se da bi trebao iznositi najmanje 2 kako poduzeće ne bi zapalo u probleme nelikvidnosti. U tablici se vidi da je koeficijent tekuće likvidnosti samo u

2014.g. bio veći od 1, dok je u 2013. i 2015.g. manji od 1 što znači da je neto radni kapital negativan i upozorava na probleme podmirenja tekućih obveza.

Koeficijent zaduženosti pokazuje koliko se imovine financira iz tuđih izvora, a smatra se da poduzeće nije prezaduženo ako je udio tuđeg kapitala u izvorima sredstava 50% dok gornja granica tolerancije iznosi 70%. Koeficijent zaduženost u poduzeću Podi Dugopolje d.o.o. je kroz sve tri godine blizu gornje granice tolerancije.

Koeficijent vlastitog financiranja pokazuje koliko se imovine financira iz vlastitih izvora.

Ekonomičnost ukupnog poslovanja pokazuje koliko se jedinica prihoda ostvari na jedinicu rashoda, a ako je pokazatelj veći od 1 poduzeće posluje ekonomično. Na temelju prezentiranih podataka uočava se da je ekonomičnost poslovanja malo veća od 1 te da se nije bitno mijenjalo jer je povećanje prihoda praćeno povećanjem rashoda.

Koeficijent obrtaja potraživanja pokazuje koliko se prihoda od prodaje ostvari na novčanu jedinicu potraživanja od kupaca i bolje da je vrijednost pokazatelja veća što upućuje na manji broj dana potreban za naplatu potraživanja.

Trajanje naplate potraživanja od kupaca pokazuje prosječan broj dana koji je potreban da se naplate potraživanja i bolje da je vrijednost pokazatelja što manja. Iz tablice je vidljivo da se broj dana naplate potraživanja smanjio u 2015.g. u odnosu na prethodne dvije.

4.7. Evidencija troškova poslovanja u poduzeću Podi Dugopolje d.o.o.

Obveza vođenja poslovnih knjiga propisana je čl.12 ZOR-a, koji kao poslovne knjige propisuje: dnevnik, glavnu knjigu i pomoćne knjige. Dnevnik je poslovna knjiga u koju se unose podatci iz knjigovodstvenih isprava slijedom vremena njihova nastanka, odnosno radi se o kronološkom knjiženju poslovnih događaja. Glavna knjiga je sustavna evidencija svih knjigovodstvenih promjena u poslovanju poduzetnika i najvažnija je poslovna knjiga, koja sadrži podatke o ukupnoj imovini, obvezama i kapitalu, te o ukupno nastalim prihodima i rashodima. Podatci u glavnu knjigu unose se na odgovarajuća konta koji moraju biti unaprijed pripremljeni čime se osiguravaju podatci za izradu godišnjih financijskih izvještaja. Zakon o računovodstvu propisao je obvezu vođenja pomoćnih knjiga, međutim bez jasno određene

vrste i sadržaja pomoćnih knjiga. Broj i vrsta pomoćnih knjiga ovisi o djelatnosti, veličini i vrstama poslovnih događaja koji se javljaju u poslovanju poduzetnika. Pomoćne knjige koje se najčešće pojavljuju su: knjiga blagajne, analitičko knjigovodstvo osnovnih sredstava, sitnog inventara, zaliha, potraživanja od kupaca, obveze prema dobavljačima, knjiga ulaznih i izlaznih računa.

Evidencija troškova ostvaruje se kroz financijsko računovodstvo, koje troškove prati prema vrstama i uvijek u vrijednosti. Dakle, predmet evidencije su troškovi koji su već nastali u poslovanju poduzeća. Svi troškovi zasnivaju se na urednoj i vjerodostojnoj knjigovodstvenoj ispravi, bilo da se radi o računu, obračunu, zapisniku, ugovoru, nagodbi, ovrsi, obračunu plaće i dr. iz koje se nedvojbeno može zaključiti da je trošak nastao.

4.7.1. Tekući troškovi poduzeća u 2015. g.

Tekući troškovi se evidentiraju u knjigovodstvu i zbrajaju na kraju obračunskog razdoblja, što je nužno za sastavljanje međuobračuna i godišnjih obračuna radi utvrđivanja stvarno postignutih financijskih rezultata. Financijsko računovodstvo prati troškove po prirodnim vrstama, što se osigurava kroz razradu troškova u kontnom planu u razredu 4 koji daje prikaz troškova po vrstama, financijskih i ostalih troškova. Na slici 7 prikazani su tekući troškovi poslovanja poduzeća Podi Dugopolje d.o.o. za 2015. g..

Tijekom poslovanja u 2015. g. nastali su sljedeći troškovi:

- Računi 400-410 evidentiraju troškove uredskog i potrošnog materijala, potrošenih rezervnih djelova i materijala za održavanje i popravak vlastitih objekata i opreme. Troškove goriva i električne energije te telefonske i poštanske troškove;
- Unutar skupine 411 evidentiraju se usluge dorade, prerade i sl., usluge kooperana te grafičke usluge tiska i uveza. Poduzeće koristi usluge kooperanata za održavanje javnih površina i nerazvrstanih cesta jer ne posjeduju potrebne strojeve i alate.
- Računi 412-419 obuhvaćaju troškove tekućeg održavanja i održavanje programa instaliranih na računalima neophodnih za poslovanje. Poduzeće posjeduje osobno vozila i strojeve pa s tim u vezi ima i troškove njihova održavanja i registracije. Mjesečno se podmiruju komunalne usluge (voda, kom.naknade), a ponekad se u cilju stvaranja novih poslovnih odnosa ugošćuju poslovni partneri.

Konto	Naziv	Poč.stanje DUG	Poč.stanje POT	Promet DUG	Promet POT
4005	Potrošni materijal za HTZ zaštitu, radna i zaštitna odjeća i obuća	0,00	0,00	3.523,71	3.523,71
400	Troškovi sirovina i materijala (za proizvodnju dobara i usluga)	0,00	0,00	3.523,71	3.523,71
4010	Uredski materijal (papir, pisaće vrpce, olovke, tiskanice, toneri, ulošci, kalendari, rokovnici i sl.)	0,00	0,00	11.701,51	11.701,51
4011	Materijal i sredstva za čišćenje i održavanje ureda	0,00	0,00	3.169,69	3.169,69
4016	Troškovi opomena	0,00	0,00	60,00	60,00
401	Materijalni troškovi administracije, uprave i prodaje	0,00	0,00	14.931,20	14.931,20
4050	Potrošeni rezervni dijelovi i materijal za održavanje i popravak vlastitih objekata i opreme	0,00	0,00	134.490,19	134.490,19
405	Potrošeni rezervni dijelovi i materijal za održavanje	0,00	0,00	134.490,19	134.490,19
40600	Električna energija stadion	0,00	0,00	274.673,07	274.673,07
40601	Električna energija pomoćno igralište	0,00	0,00	101.105,19	101.105,19
4063	Dizelsko gorivo, benzin i motorno ulje (za strojeve i sl.)	0,00	0,00	20.724,42	20.724,42
406	Potrošena energija u proizvodnji dobara i usluga	0,00	0,00	396.502,68	396.502,68
4100-01	Radijska frekvencija-mobitel, telefon	0,00	0,00	1.382,88	1.382,88
4100	Troškovi telefona, interneta i sl.	0,00	0,00	17.628,56	17.628,56
4101	Poštanski troškovi	0,00	0,00	866,13	866,13
410	Troškovi telefona, prijevoza i sl.	0,00	0,00	19.877,57	19.877,57
4110	Usluge dorade (opremljivanja), izrade, prerade i sl. u proizvodnji i izgradnji	0,00	0,00	73.530,66	73.530,66
4111	Usluge kooperanata na zajedničkim uslugama prema trećima	0,00	0,00	151.654,36	151.654,36
4112	Usluge kooperanata na izradi proizvoda	0,00	0,00	88.072,00	88.072,00
4114	Grafičke usluge tiska i uveza	0,00	0,00	3.200,00	3.200,00
411	Vanjske usluge pri izradi i prodaji dobara i usluga	0,00	0,00	316.457,02	316.457,02
4120	Nabavljene usluge tekućeg održavanja (bez vlastitog materijala i dijelova)	0,00	0,00	1.000,00	1.000,00
4123	Usluge održavanja softvera i web stranica	0,00	0,00	2.781,85	2.781,85
412	Usluge održavanja i zaštite (servisne usluge)	0,00	0,00	3.781,85	3.781,85
4132	Trošak registracije dostavnih, teretnih vozila i autobusa (sveukupno), automobila bez porez.ogranič.	0,00	0,00	5.932,10	5.932,10
413	Usluge registracije prijevoznih sredstava i troškovi dozvola	0,00	0,00	5.932,10	5.932,10

Slika 7.: Troškovi poslovanja poduzeća Podi Dugopolje d.o.o.

Konto	Naziv	Poč.stanje DUG	Poč.stanje POT	Promet DUG	Promet POT
4172-01	Naknada za korištenje voda -neoporezivo	0,00	0,00	76.856,21	76.856,21
4172	Voda i odvodnja	0,00	0,00	49.973,82	49.973,82
417	Troškovi komunalnih usluga	0,00	0,00	126.830,03	126.830,03
4180	70% vanjskih usluga ugošćenja (reprezentacije) + 70% PDV-a	0,00	0,00	3.078,07	3.078,07
4181	30% vanjskih usluga ugošćenja (reprezentacije)	0,00	0,00	1.457,11	1.457,11
418	Usluge reprezentacije - ugošćivanja i posredovanja	0,00	0,00	4.535,18	4.535,18
4200	Troškovi neto plaća uprave i prodaje	0,00	0,00	810.823,52	810.823,52
420	Neto plaće i nadoknade	0,00	0,00	810.823,52	810.823,52
4210	Uprava i prodaja	0,00	0,00	259.015,20	259.015,20
421	Troškovi poreza (prireza) i doprinosa iz plaća	0,00	0,00	259.015,20	259.015,20
4220	Uprava i prodaja	0,00	0,00	184.258,61	184.258,61
422	Doprinosi na plaće	0,00	0,00	184.258,61	184.258,61
4310	Amortizacija građevina	0,00	0,00	19.057,00	19.057,00
4311	Amortizacija postrojenja	0,00	0,00	16.426,46	16.426,46
4312	Amortizacija opreme	0,00	0,00	5.940,70	5.940,70
4314	Amortizacija transportnih sredstava	0,00	0,00	0,25	0,25
431	Amortizacija materijalne imovine	0,00	0,00	41.424,41	41.424,41
4331	Amortizacija računala, računalne opreme i programa te računalne mreže	0,00	0,00	165,57	165,57
433	Amortizacija objekata i opreme uprave i prodaje	0,00	0,00	165,57	165,57
4450	Vrijednosna usklađenja kratkoročnih potraž. od kupaca koja nisu naplać. duže od 120 dana od dospijeća	0,00	0,00	10.585,00	10.585,00
445	Vrijednosno usklađenje kratkoročnih potraživanja	0,00	0,00	10.585,00	10.585,00
4600	Dnevnice za službena putovanja i troškovi noćenja u Hrvatskoj	0,00	0,00	170,00	170,00
4602	Troškovi uporabe vlastitog automobila na službenom putu	0,00	0,00	1.840,00	1.840,00
4603	Nadoknada za uporabu privatnog automobila u poslovne svrhe za lokalnu vožnju	0,00	0,00	686,00	686,00
4606	Ostali troškovi na službenom putu (trošak autoceste, tunela, parkiranja, trajekta i dr.)	0,00	0,00	348,00	348,00
460	Dnevnice za službena putovanja i putni troškovi	0,00	0,00	3.044,00	3.044,00

Slika 7.: Nastavak

Konto	Naziv	Poč.stanje DUG	Poč.stanje POT	Promet DUG	Promet POT
4610	Troškovi prijevoza na posao i s posla	0,00	0,00	47.860,00	47.860,00
4615	Darovi djeci i slične potpore (ako nisu dohodak)	0,00	0,00	8.400,00	8.400,00
461	Nadoknade troškova zaposlenima, darovi i potpore	0,00	0,00	56.260,00	56.260,00
4650	Troškovi platnog prometa	0,00	0,00	4.579,69	4.579,69
465	Bankovne usluge i troškovi platnog prometa	0,00	0,00	4.579,69	4.579,69
4660	Članarine komori (HGK ili HOK) i doprinosi za javne ovlasti	0,00	0,00	504,00	504,00
4662	Nadoknada za općekorisnu funkciju šuma (0,07%)	0,00	0,00	647,46	647,46
466	Članarine, nadoknade i slična davanja	0,00	0,00	1.151,46	1.151,46
4670	Porez na tvrtku odnosno naziv	0,00	0,00	500,00	500,00
4679	Ostali porezi i pristojbe	0,00	0,00	643,00	643,00
467	Porezi koji ne ovise o dobitku i pristojbe	0,00	0,00	1.143,00	1.143,00
4690	Troškovi obrazovanja i izobrazbe zaposlenika (stručno obrazovanje, seminari, simpoziji, stručni ispi	0,00	0,00	5.776,00	5.776,00
4691	Troškovi za priručnike, časopise, stručnu literaturu i službena glasila	0,00	0,00	1.740,00	1.740,00
4695	Troškovi obveznih liječničkih pregleda	0,00	0,00	310,00	310,00
4698	Troškovi objavljivanja oglasa	0,00	0,00	1.920,00	1.920,00
469	Ostali troškovi poslovanja nematerijalni	0,00	0,00	9.746,00	9.746,00
4742	Ostale zatezne kamate	0,00	0,00	19.429,93	19.429,93
474	Zatezne kamate	0,00	0,00	19.429,93	19.429,93
4750	Negativne tečajne razlike iz obveza za nabave u inozemstvu	0,00	0,00	73,26	73,26
4753	Negativne tečajne razlike za ostalo (npr. iz blagajn. poslov., razlika kupov. i sred. teč. banke i dr.)	0,00	0,00	129,35	129,35
475	Tečajne razlike iz odnosa s nepovezanim društvima	0,00	0,00	202,61	202,61
4799	Ostali nespomenuti financijski troškovi	0,00	0,00	0,25	0,25
479	Troškovi iz transakcija s nepovezanim društvima	0,00	0,00	0,25	0,25
4811	Izravni otpisi nenaplaćenih potraživanja od kupaca i drugih koja nisu vrijednosno usklađena	0,00	0,00	4.250,00	4.250,00
481	Otpisi vrijednosno neusklađenih potraživanja	0,00	0,00	4.250,00	4.250,00

Slika 7.: Nastavak

Izvor: Bruto bilanca poduzeća Podi Dugopolje d.o.o.

- Računi 420-429 evidentiraju troškove osoblja, dakle obračunate mjesečne netoplaće, poreze, prireze, doprinose iz i na plaće; ovi troškovi imaju značajan udio u poslovnim rashodima i to 51,5%
- Trošak amortizacije ukupne imovine evidentira se na računima 430-439 i obuhvaća

amortizaciju građevina, postrojenje, opreme i transportnih sredstava te amortizaciju računala i računalne opreme i programa.

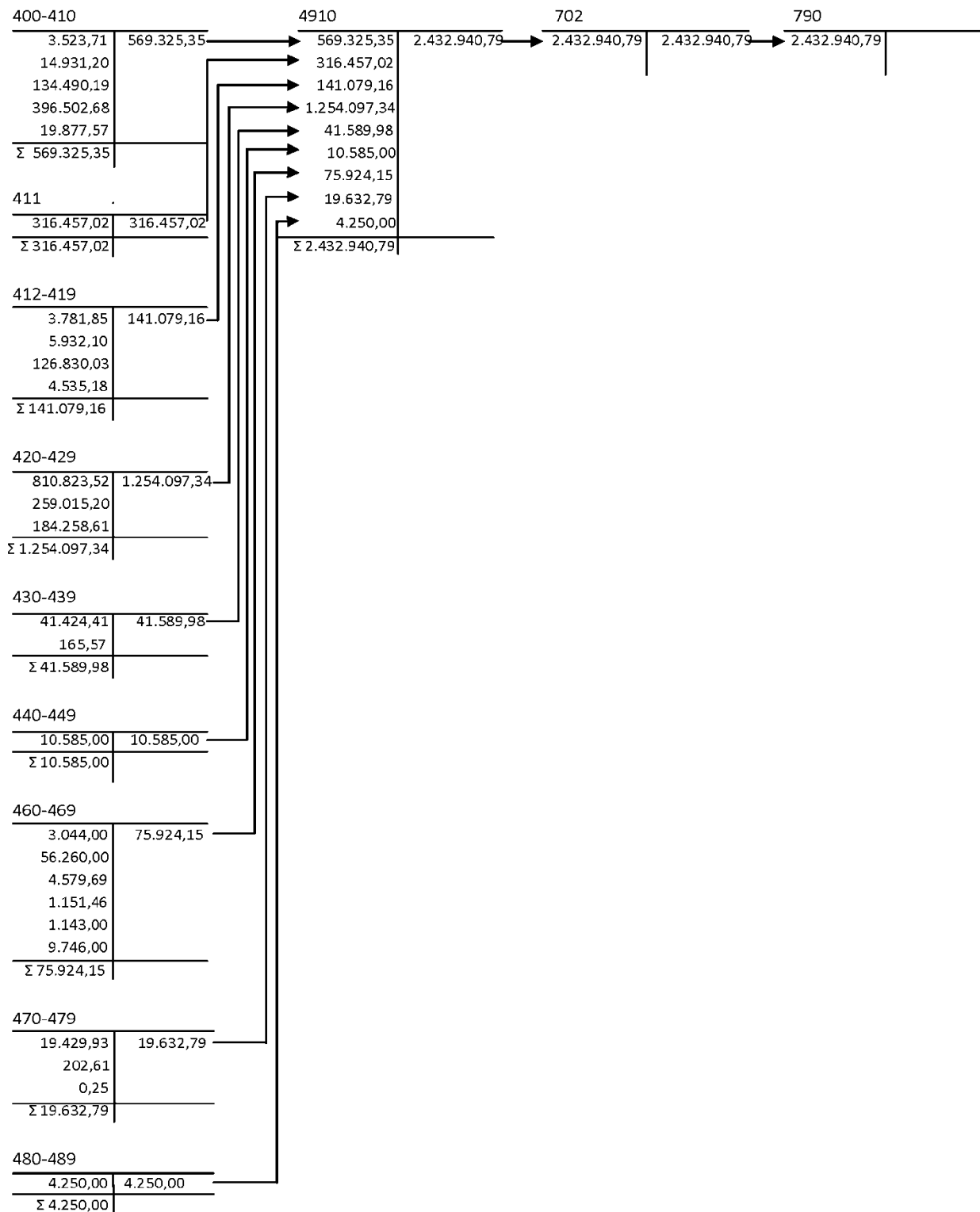
- Računi 440-449 evidentiraju otpis i vrijednosna usklađenja potraživanja od kupaca i na računu 4450 evidentira vrijednosno usklađenje potraživanja koja nisu naplaćena duže od 120 dana.
- Ostali troškovi uprave i prodaje evidentiraju se na računima 460-469, a odnose se na dnevnice za službena putovanja, troškovi prijevoza na posao, darovi djeci i slične potpore, troškovi platnog prometa, članarine HGK, porez na tvrtku, troškovi izobrazbe zaposlenika, lječnički pregledi i ostali slični troškovi poslovanja.
- Računi 470-479 evidentiraju financijske troškove i to zatezne kamata i negativne tečajne razlike nastale uglavnom iz obveza za nabave u inozemstvu. Trošak zateznih kamata nastaje zbog neplaćanja računa do datuma dospijeca kao što je račun za telefon, internet i slično.
- Na računu 4811 evidentiran je izravan otpis nenaplaćenih potraživanja od kupaca koja nisu vrijednosno usklađenja.

4.7.2. Zaključna knjiženja u vezi s rashodima koja prethode sastavljanju RDG-a

Kod zaključnih knjiženja u glavnoj knjizi troškovi razreda 4 prenose se na rashode u razred 7. Različiti su postupci bavi li se poduzeće proizvodnom, trgovačkom ili uslužnom djelatnošću. Kod trgovine i uslužnih djelatnosti ukupno nastali troškovi iskazani u određenom obračunskom razdoblju su rashodi toga razdoblja i nadoknađuju se iz prihoda toga razdoblja. Na kontima troškova poslovanja prema kriteriju prirodne vrste troškova iskazana je praktično struktura rashoda nastalih tijekom razdoblja odnosno poslovne godine. Kod proizvodne djelatnosti iznos troškova tijekom razdoblja u razredu 4 nisu u jednakom iznosu rashod istog obračunskog razdoblja, ne mogu se izravno prenijeti na razred 7. S aspekta razdoblja u kojem se nadoknađuju iz ukupnog prihoda dijele se na proizvodne troškove koji se iz ukupnih prihoda nadoknađuju kada su proizvodi prodani proporcionalno količini prodanih proizvoda i na troškove razdoblja koji se iz ukupnog prihoda nadoknađuju u razdoblju u kojem su nastali. Troškovi proizvodnje (uskladištivi) prenose se na zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda, a troškovi razdoblja (neuskladištivi) na rashode.

Promatrano poduzeće Podi Dugopolje d.o.o. bavi se uslužnom djelatnošću što znači da ukupno nastali troškovi predstavljaju troškove tog razdoblja i prenose se na razred 7 kao što

je prikazano na slici 8.



Slika 8.: Shema zaključnih knjiženja rashoda

Izvor: Izrada autorice prema knjigovodstvenoj dokumentaciji poduzeća Podi Dugopolje d.o.o.

4.7.3. Porezno nepriznati troškovi poduzeća

U 2015.g. poduzeće je od porezno nepriznatih troškova imalo 70% troškova reprezentacije u iznosu od 3.078,07 kn i izravan otpis nenaplaćenih potraživanja od kupca u iznosu 4.250,00 kn kao što je prikazano u tablici 7.

Tablica 7: Porezno nepriznati troškovi poduzeća

Rb.	Opis	Svota
1.	UKUPNI PRIHOD	2.443.233,90
2.	UKUPNI RASHOD	2.432.940,78
3.	DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA (1-2)	10.293,12
4.	POVEĆANJE DOBITI / SMANJENJE GUBITKA (5+6)	7.328,07
5.	70% troškova reprezentacije	3.078,07
6.	Vrijednosno uskladištenje i otpis potraživanja	4.250,00
7.	SMANJENJE DOBITI / POVEĆANJE DOBITKA	0
8.	POREZNA OSNOVICA (3+4)	17.621,19
9.	Porezna stopa	20%
10.	POREZNA OBVEZA	3.524,24
11.	NETO DOBIT (3-10)	6.768,88

Izvor: Izrada autorice prema Prijavi poreza na dobit za 2015.g. poduzeća Podi Dugopolje d.o.o.

Prema čl. 7. st. 1. t. 3. Zakona o porezu na dobit⁴³, porezna osnovica povećava se za 70% troškova reprezentacije (ugošćenja, darova s ili bez utisnutog znaka tvrtke ili proizvoda, troškova odmora, športa, rekreacije i razonode, zakupa automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor), u visini troškova nastalih iz poslovnog odnosa s poslovnim partnerom. Primatelj računa za trošak reprezentacije ne smije priznati pretporez po računu već 70% bruto -iznosa računa knjiži u nepriznate troškove, a 30% bruto-računa knjiži u priznate troškove.

Vrijednosno usklađenje kupaca ili otpis potraživanja su vrlo bitni prilikom izrade prijave poreza na dobit s obzirom da mogu umanjiti ili uvećati poreznu osnovicu. Prema čl. 9. Zakona o porezu na dobit vrijednosna usklađenja po osnovi ispravka vrijednosti potraživanja od kupaca za isporučena dobra i obavljene usluge, priznaje se kao rashod ako je od dospijeća potraživanja do kraja poreznog razdoblja proteklo više od 60 dana, a ista nisu naplaćena do petnaestog dana prije dana podnošenja porezne prijave. Vrijednost potraživanja se može umanjiti ako su obavljene sve radnje za osiguranje naplate duga pažnjom dobrog gospodarstvenika. Smatra se da su obavljene radnje ako su potraživanja utužena ili se zbog njih vodi ovršni postupak, ako su prijavljena u stečajnom postupku nad dužnikom ili ako je

⁴³ Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16.

postignuta nagodba s dužnikom, koji nije fizička i povezana osoba, u postupku sanacije ili stečaja. Iznimno priznaje se otpis potraživanja od nepovezanih osoba, koja su zastarjela i koja u svakom pojedinom poreznom razdoblju ne prelaze 5.000,00 kn po pojedinom dužniku. Ukoliko postoji vjerojatnost da će se potraživanje naplatiti na temelju utuženja, prijave u stečajnu masu i sl. , vrijednosno usklađenje potraživanja od kupaca će se provesti na kontima 1290 - Vrijednosno usklađenje potraživanja od kupaca, a protustavku evidentirati na trošku 445 – Vrijednosno usklađenje kratkoročnih potraživanja. Ako ne postoji vjerojatnost naplate potraživanja, odnosno kada se sa sigurnošću procjeni da se potraživanje ne može naplatiti (potraživanje je zastarjelo, a nije utuženo, kupac nije likvidan i sl.) tada je potrebno provesti izravan otpis potraživanja od kupaca na kontima 120 – Potraživanja od kupaca, a protustavka je konto 4811 – Izravan otpis nenaplaćenih potraživanja od kupaca koja nisu vrijednosno usklađena.

4.7.4. Prijenos troškova na pozicije Računa dobiti i gubitka

Po utvrđivanju financijskog rezultata, slijedi popunjavanje podataka u RDG-u koji se iskazuju u kunama, bez lipa. Podaci koji se odnose na rashode unose se na pojedine pozicije RDG-a po prirodnim vrstama troškova iz razreda 4. Nakon što su u RDG obrazac upisane pozicije troškova odnosno rashoda i prihoda iz bruto bilance na odgovarajuće pozicije, raspolaže se podacima koji su nužni za utvrđivanje rezultata poslovanja što je prikazano u tablici 8.

Tablica 8: Prikaz troškova u RDG-u.

Naziv pozicije	2015.
I. POSLOVNI PRIHODI	1.585.465
II. POSLOVNI RASHODI (1+2+3+4+5+6+7+8)	2.432.941
1. Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda	0
2. Materijalni troškovi	1.026.862
a) Troškovi sirovina i materijala	1.026.862
b) Troškovi prodane robe	0
c) Ostali vanjski troškovi	0
3. Troškovi osoblja	1.254.097
a) Neto plaće i nadnice	810.823
b) Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	259.015
c) Doprinosi na plaće	184.259
4. Amortizacija	41.590
5. Ostali troškovi	110.392
6. Vrijednosno usklađivanje	0
a) dugotrajne imovine(osim financijske imovine)	0
b) kratkotrajne imovine(osim financijske imovine)	0
7. Rezerviranja	0

8. Ostali poslovni rashodi	0
III. FINANCIJSKI PRIHODI	44
IV. FINANCIJSKI RASHODI	0
V. UDIO U DOBITI OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA	0
VI. UDIO U GUBITKU OD PRIDRUŽENIH PODUZETNIKA	0
VII. IZVANREDNI - OSTALI PRIHODI	857.725
VIII. IZVANREDNI - OSTALI RASHODI	0
IX. UKUPNI PRIHODI (I+III+V+VII)	2.443.234
X. UKUPNI RASHODI (II+IV+VI+VIII)	2.432.941
XI. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	10.293
1. Dobit prije oporezivanja (IX-X)	10.293
XII. POREZ NA DOBIT	3.524
XIII. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA (XI-XII)	6.769
1. Dobit razdoblja	6.769

Izvor: Izrada autorice prema Računu dobiti i gubitka za 2015.g. poduzeća Podi Dugopolje d.o.o.

4.8. Planiranje troškova u poduzeću Podi Dugopolje d.o.o.

Prema Zakonu o proračunu⁴⁴ financijski plan je akt proračunaskog i izvanproračunskog korisnika kojim su utvrđeni njegovi prihodi i primici te rashodi i izdaci u skladu s proračunskom klasifikacijama. Rok donošenja je do 31.12. tekuće godine za sljedeću. Priprema ga izvršno tijelo (ravnatelj), usvaja predstavničko tijelo, a ovjerava predsjednik predstavničkog tijela.

Zakonu o fiskalnoj odgovornosti⁴⁵ određuje pravila kojima se ograničava državna potrošnja jača odgovornost za zakonito, namjensko i svrhovito korištenje proračunskih sredstava te jača sustav kontrola i nadzora radi osiguranja fiskalne odgovornosti, a cilj je osiguranje i održavanje fiskalne odgovornosti, transparentnosti i srednjoročne i dugoročne održivosti javnih financija.

Financijski plan Podi Dugopolje d.o.o. izrađen je na temelju pokazatelja poslovanja poduzeća od siječnja do rujna 2014.g.. Prikazan je kroz plan prihoda i rashoda, njihove rekapitulacije, te plana investicija za 2015.g. Usvaja ga predstavničko tijelo, odnosno Općinsko vijeće općine Dugopolje. U tablici 9 je prikazan plan prihoda i rashoda za 2015.g.

⁴⁴ Zakon o proračunu, NN 87/08, 136/12, 15/15.

⁴⁵ Zakon o fiskalnoj odgovornosti, NN 139/10, 19/14.

Tablica 9.: Plan prihoda i rashoda

A. PRIHODI		
	a) Poslovni prihodi	Iznos
1.	Prihodi od prodaje promidžbenih usluga	350.000,00
2.	Prihodi od prodaje servisnih i tiskarskih usluga	60.000,00
3.	Prihodi od zakupa poslovnih prostora	300.000,00
4.	Prihodi od zakupa sportskih terena	150.000,00
5.	Prihodi od prefakturiranih radova i usluga	150.000,00
6.	Prihodi od održavanja groblja i mrtvačnice	70.000,00
7.	Prihodi od grobljanskih naknada	30.000,00
8.	grobarskih Prihodi od usluga	20.000,00
9.	Prihod od održavanja zelenih površina	150.000,00
10.	Prihod od održavanja poljskih puteva i nerazvrstanih cesta	350.000,00
11.	Prihod od zimske službe	85.000,00
Ukupno poslovni prihodi		1.715.000,00
	b) Izvanredni prihodi	Iznos
12.	Poticajna sredstva iz općinskog proračuna	1.000.000,00
13.	Ostali izvanredni prihodi	3.000,00
Ukupno izvanredni prihodi		1.003.000,00
UKUPNO PRIHODI		2.718.000,00
B. RASHODI		
	a) Poslovni rashodi	Iznos
1.	Troškovi plaća	1.400.000,00
2.	Materijali i rezervni dijelovi za održavanje	250.000,00
3.	Troškovi administracije	20.000,00
4.	Troškovi sitnog inventara	10.000,00
5.	Troškovi el. energije, kom. usl., vode i telefona	600.000,00
6.	Ostali vanjski troškovi	100.000,00
7.	Intelektualne i osobne usluge	10.000,00
9.	Troškovi vanjskih usluga pri obavljanju usluga	250.000,00
10.	Troškovi amortizacije	70.000,00
Ukupno poslovni rashodi		2.710.000,00
	b) Izvanredni rashodi	Iznos
11.	Ostali izvanredni rashodi	2.000,00
Ukupno izvanredni rashodi		2.000,00
UKUPNO RASHODI		2.712.000,00
REKAPITULACIJA		
UKUPNO PRIHODI		2.718.000,00
UKUPNO RASHODI		2.712.000,00
Dobit/gubitak		6.000,00

Izvor: Financijski plan poduzeća Podi Dugopolje d.o.o. za 2015.g.

Plan prihoda podjeljen je na poslovne prihode i izvanredne prihode. Značajne poslovne prihode sačinjavaju prihodi od marketinških usluga, prihodi od zakupa poslovnih prostora, prihodi od zakupa nogometnih terena, prihodi od održavanja nerazvrstanih cesta, groblja i zelenih površina. S obzirom na poslovanje u prvih devet mjeseci 2014.g. i činjenice da su iznajmljeni svi poslovni prostori u sklopu stadiona, da je većina oglasnih površina zakupljena, te da se mjesečno obavljaju radovi održavanja poduzeće Podi Dugopolje d.o.o. je predvidilo rast poslovnih prihoda za 15% u 2015.g.. Izvanredne prihode sačinjavaju većinom poticajna sredstva iz proračuna općine, a služe za nabavu dugotrajne imovine, te za pokriće tekućih troškova (režije, održavanje objekta..), a planirana su u iznosu od 1.000.000,00 kn. S obzirom da je poduzeće Podi Dugopolje d.o.o. je planira rast poslovnih prihoda, očekuje se smanjenje poticajnih sredstava iz općinskog proračuna za 5 % u odnosu na tekuću godinu.

Plan rashoda planiran je na osnovu realno očekivanih rashoda u 2015.g., te je planirano povećanje troškova za 13% u odnosu na 2014. g., što je i očekivano s obzirom da se planira povećanje prihoda. Najveći dio ukupnih rashoda odnosi se na troškove plaća i to u iznosu od 1.400.000,00 kn. Poduzeće ima 16 zaposlenih, a planirano je smanjenje na 14 zaposlenih (istek ugovora o radu na određeno vrijeme).

U tablici 10 prikazana je usporedba planiranih i realiziranih troškova u 2015.g.

Tablica 10.: Prikaz odstupanja ostvarenih troškova od planiranih

Rb	Poslovni rashodi	Ostvareno u 2014.	Plan za 2015.	Ostvareno u 2015.	Odstupanj: povoljna (nepovoljna)
1.	Troškovi plaća i doprinosa	1.435.649,00	1.400.000,00	1.254.097,00	145.903,00
2.	Troškovi el. energije i vode	452.730,00	600.000,00	523.333,00	76.667,00
3.	Troškovi utr. materijala i rez. dijelova	144.951,00	250.000,00	170.786,00	79.214,00
4.	Troškovi vanjskih usluga (kooperanti)	113.788,00	290.000,00	313.257,00	(23.257,00)
5.	Troškovi administracije	23.288,00	20.000,00	19.878,00	122,00
6.	Ostali troškovi	142.881,00	140.000,00	110.000,00	30.000,00
7.	Troškovi amortizacije	33.293,00	70.000,00	41.590,00	28.410,00
UKUPNI RASHODI		2.346.580,00	2.712.000,00	2.432.941,00	337.059,00

Izvor: Izrada autorice prema Izvješću o poslovanju oduzeća Podi Dugopolje d.o.o. za 2015.g.

Iz tablice se može vidjeti da je nastalo nepovoljno odstupanje od planiranih troškova prema kooperantima u iznosu od 23.257,00 kn, dok su sva ostala odstupanja povoljna.

Investicijski plan razrađen je prema osnovnom području poslovanja poduzeća - održavanje i upravljanje SC Hrvatski vitezovi i održavanja poljskih putova, nerazvrstanih cesta, groblja i zelenih površina, a sve u svrhu racioniziranja troškova i povećanja prihoda. Planom je predviđeno investirati 545.000,00 kn u nabavku strojeva, opreme i održavanja. Plan investicija realizira se sukladno realizaciji Proračuna Općine Dugopolje. U tablici 11 je prikazan plan investicija Podi Dugopolje d.o.o. za 2015.g.

Tablica 11.: Investicijski plan za 2015.g.

INVESTICIJSKI PLAN		
NAZIV		IZVORI FINANCIRANJA
		Proračun Općine Dugopolje
1.	Popravlak solara na krovu SC Hrvatski vitezovi	140.000,00
2.	Nabavka bagera/kombinirka+ralica i posipač	250.000,00
3.	Sanacija umjetne trave na pomoćnom igralištu	50.000,00
4.	Nabava uređaja za rezanje travnog busena	35.000,00
5.	Sanacija glavnog nogometnog terena	70.000,00
UKUPNO INVESTICIJSKE AKTIVNOSTI:		545.000,00

Izvor: Financijski plan poduzeća Podi Dugopolje d.o.o za 2015.g.

Poduzeće Podi Dugopolje d.o.o. planira investirati u popravak solarnih grijača na krovu SC Hrvatski vitezovi te na taj način omogućiti korištenje raspoložive energije sunca i smanjenje troškova električne energije. Procjena je da sustav može u potpunosti zadovoljiti potrebe centra za toplom vodom više od polovice godine i drastično smanjiti troškove električne energije. Povrat investicije je cca. 18 mj. Nabavka bagera sa ralicom i posipačem je investicija nužna za samostalno obavljanje poslova održavanja nerazvrstanih cesta na području Općine Dugopolje, koje je Društvo ustupalo drugim izvoditeljima. Stroj bi se koristio za sanaciju makadamskih putova u većem dijelu godine, dok bi zimi bio opremljen sa ralicom i rasipačem te provodio poslove zimske službe. S obzirom da je Društvo snovano za trajno obavljanje navedenih djelatnosti potrebno je nabaviti odgovarajuću opremu za obavljanje tih djelatnosti.

Poduzeće Podi Dugopolje je obveznik primjene Zakona o javnoj nabavi⁴⁶ (dalje: ZJN) te u skladu s čl. 20. ZJN-a donosi plan nabave za poslovnu godinu koji se u roku od 60 dana od dana donošenja financijskog plana objavljuje na službenim stranicama Općine Dugopolje. Plan nabave je godišnji plan naručitelja u kojem su transparentno iskazane potrebe za nabavom robe, radova i usluga. Planiranje nabave započinje utvrđivanjem stvarnih potreba i definiranjem predmeta nabave. Svaka nabava mora biti usklađena s financijskim planom u kojem se planiraju sredstava za realizaciju nabave.

Prema čl.20. ZJN-a plan nabave mora sadržavati najmanje predmet nabave, evidencijski broj nabave, procijenjena vrijednost, vrstu postupka javne nabave, sklapa li se ugovor o javnoj nabavi ili okvirni sporazum, planirani početak postupka, planirano trajanje ugovora o javnoj nabavi ili okvirnog sporazuma. Za bagatelnu nabave čija je procijenjena vrijednost jednaka ili veća od 20.000,00 kn u plan nabave unose se podaci o predmetu nabave i procijenjenoj vrijednosti nabave.

Bagatelna nabava je nabava čija je procijenjena vrijednost za robe i usluge do 200.000,00 kn odnosno za nabavu radova do 500.000,00 kn i na nju se ne primjenjuje ZJN, a pitanja nabave do tih vrijednosti uređuje naručitelj svojim aktom.

Izračun procijenjene vrijednosti nabave temelji se na ukupnom iznosu, bez poreza na dodanu vrijednost (PDV-a). Pri izračunu procijenjene vrijednosti nabave naručitelj mora uzeti u obzir ukupnu vrijednost nabave, koja uključuje sve opcije i moguća obnavljanja ugovora.

Javna nabava se mora obavljati sigurno i ekonomično što zahtijeva pronalaženje optimalnog odnosa između nabave maksimalnih količina u što kraćem roku, što bolje kvalitete i što manjih troškova nabave, osobito troškova financiranja. Svako odstupanje od uravnoteženog odnosa dovodi do većih troškova od uobičajenih. Rješenje uspješnosti postupka nabave je u osmišljenom planiranju, upravljanju i kontroli postupka nabave.

Bitno je napomenuti da je prema definiciji neprikladna ponuda ona ponuda čija cijena prelazi planirana sredstva naručitelja.

⁴⁶ Zakon o javnoj nabavi NN 90/11, 83/13, 143/13, 13/14

U tablici 12 je prikazan plan nabave za 2015.g. koji se realizira sukladno realizaciji proračuna Općine Dugopolje.

Tablica 11.: Plan nabave poduzeća

Rb.	Predmet nabave	Evidenc. broj	Vrsta postupka	Tip	Planirani početak	Procijenjena vrijednost	Procijenjena vrijednost (PDV)
1.	Opskrba el. Energ.		bagatelna	ugovor	01.07.2015.	184.000,00	230.000,00
2.	Popravlak solara na krovu stadiona		bagatelna	ugovor	01.01.2015.	112.000,00	140.000,00
3.	Nabavka bagera+posipač		bagatelna	ugovor	01.01.2015.	199.000,00	248.750,00
4.	Sanacija umj.trave pomoćno igralište		bagatelna	ugovor	01.01.2015.	40.000,00	50.000,00
5.	Sanacija glavnog nogometnog terena		bagatelna	ugovor	01.01.2015.	56.000,00	70.000,00
6.	Nabava uređaja za rezanje travnog busena		bagatelna	ugovor	01.01.2015.	28.000,00	35.000,00
7.	Materijal i sredstva za održavanje i čišćenje ureda		bagatelna	ugovor	01.01.2015.	25.000,00	31.250,00
8.	Usluge kooperanata		bagatelna	ugovor	01.01.2015.	19.000,00	23.7500,00
9.	Rez. dijelovi i mater. za održavanje objekata i opreme		bagatelna	ugovor	01.01.2015.	90.000,00	112.500,00
10.	Telekomun. usluge		bagatelna	ugovor	01.01.2015.	20.000,00	25.000,00
11.	Usluge održavanja softvera		bagatelna	narudžb.	01.01.2015.	4.000,00	5.000,00
12.	Intelektualne usluge		bagatelna	narudžb.	01.01.2015.	10.000,00	12.500,00
13.	Uredski materijal		bagatelna	narudžb.	01.01.2015.	12.000,00	15.000,00
14.	Reprezentacija		bagatelna	narudžb.	01.01.2015.	10.000,00	12.500,00

UKUPNO

980.000,00 1.225.000,00

Izvor: Plan nabave poduzeća Podi Dugopolje d.o.o. za 2015.g.

U tablici 11 vidimo da je poduzeće u 2015.g. imalo samo bagatelnu nabavu. Nabavu radova, roba i usluga procijenjene vrijednosti manje od 20.000,00 kn, naručitelj provodi izdavanjem narudžbenice jednom gospodarskom subjektu temeljem poziva za dostavu ponude koja je prethodno zatražena pismenim putem, telefaksom, telefonski ili elektroničkim putem. Postupak bagatelne nabave vrijednosti manje od 70.000,00 kn, a veće od 20.000,00 kn započinje slanjem poziva za dostavu ponude jednom ili više gospodarskih subjekata. Nabavu procijenjene vrijednosti jednake ili veće od 70.000,00 kn provodi pozivom za dostavu ponuda od najmanje tri gospodarska subjekta. Iznimno, ovisno o prirodi predmeta nabave i razini tržišnog natjecanja, poziv za dostavu ponuda može se uputiti samo jednom gospodarskom subjektu (Odvjetničke usluge, javnobilježničke usluge i sl.)

5. ZAKLJUČAK

Kao što troškovi utječu i neizostavni su dio našeg života tako i u poduzetništvu utječu na život trgovačkog društva. Troškove se definira kao utrošak različitih dobara potrebnih za nastanak nekog proizvoda ili usluge koje će se realizirati prodajom na tržištu. Evidencija i nadzor nad troškovima, koju obavlja knjigovodstvo ima zadatak utvrditi razliku između rashoda i prihoda, odnosno utvrditi gubitak ili dobit u poslovanju i osigurati informacijsku podlogu za menadžersko odlučivanje.

Komunalno gospodarstvo obuhvaća onaj dio gospodarstva koji se odnosi na pružanje usluga komunalnih djelatnosti, koje zbog svoje specifičnosti iziskuju posebno pravno određenje i uređenje odnosa unutar tog područja što je određeno Zakonom o komunalnom gospodarstvu. Najveći broj komunalnih usluga obavljaju trgovačka društva koja se mogu osnovati kao društvo s ograničenom odgovornošću ili dioničko društvo. U njima jedinice lokalne samouprave imaju većinski dio dionica ili udjela te su pod utjecajem i kontrolom lokalnih vlasti.

U empirijskom dijelu rada su na primjeru poduzeća Podi Dugopolje d.o.o. prikazani troškovima koji se javljaju u komunalnoj djelatnosti te posebnosti u načinu evidentiranja i planiranja troškova poslovanja u komunalnim poduzećima. Poduzeće vodi poslovne knjige i sastavlja financijske izvještaje u skladu s odredbama Zakona o računovodstvu i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja. Unos podataka u poslovne knjige obavlja se na temelju knjigovodstvenih isprava kao pisanog dokaza o nastaloj promjeni. Raspored računa u glavnoj knjizi temelji se na unaprijed pripremljenom računskom planu i osigurava pozicije bilance i računa dobiti i gubitaka. S obzirom da se poduzeće bavi uslužnom djelatnošću ukupno nastali troškovi u tekućem razdoblju su rashodi toga razdoblja i nadoknađuju se iz prihoda toga razdoblja. Poduzeće u cilju osiguranje i održavanje fiskalne odgovornosti i transparentnosti do 31.12 tekuće godine donosi financijski plan za sljedeću godinu kojeg usvoja predstavničko tijelo, odnosno Općinsko vijeće općine Dugopolje. Financijski plan je prikazan kroz plan prihoda i rashoda, njihove rekapitulacije, te plan investicija. U skladu s Zakonom o javnoj nabavi donosi plan nabave u kojem su transparentno iskazane potrebe za nabavom robe, radova i usluga. Svaka nabava je usklađena s financijskim planom u kojem se planiraju sredstava za realizaciju nabave.

S obzirom da obavlja više komunalnih djelatnosti (održavanje javnih površina i nerazvrstanih cesta, održavanje groblja i prijevoz pokojnika, upravljanje sportskim centrom ,upravljanje i održavanje športskim građevinama...) poduzeće ne planira niti u poslovnim knjigama zasebno iskaziva rashode za obavljanje pojedine djelatnosti. Praćenjem troškova po pojedinoj djelatnosti i sastavljanjem financijskog plana po komunalnim djelatnostima ostvarila bi se bolja kontrola nad troškovima poslovanja.

LITERATURA

1. Belak, V. (1995.) Menadžersko računovodstvo. RriF, Zagreb.
2. Belak, V. (2005.) Računovodstvene podloge za upravljanje troškovima. Računovodstvo, revizija i financije, br. 9, str. 54-62.
3. Buble, M. (2006) Osnove menadžmenta. Sinergija, Zagreb..
4. Hočevar, M. (2008) Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (I.dio). Računovodstvo, revizija i financije, br. 5, str. 51-57.
5. Hočevar, M. (2008) Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (II.dio). Računovodstvo, revizija i financije, br. 6, str. 41-47.
6. Jelavić, A.; Ravlić, P.; Starčević, A.; Šamanović, J.(1993.) Ekonomika poduzeća. Zagreb: Ekonomski fakultet Zagreb.
7. Karić, M. (2008.) Upravljanje troškovima. Ekonomski fakultet, Osijek.
8. Kemetar, D. (2009) Stanje u komunalnim djelatnostima. Hrvatska javna uprava, br. 2, str. 471-493.
9. Kolar, I.; Koletnik, F. (2005.) Dugoročno upravljanje troškovima poduzeća. Računovodstvo, revizija i financije, br. 9, str. 45-54.
10. Tolić, V.; Bolfek, B.; Tokić, M. (2011.) Način obavljanja komunalnih djelatnosti u sustavu komunalnog gospodarstva. Praktični menadžment, Vol. II, br. 2, str. 98-106.
11. Ustav Republike Hrvatske, NN, br. 56/90
12. Zakon o fiskalnoj odgovornosti, NN 139/10, 19/14
13. Zakon o javnoj nabavi NN 90/11, 83/13, 143/13, 13/14
14. Zakon o komunalnom gospodarstvu, NN br. 26/03. (pročišćeni tekst), 36/95, 70/97, 128/99, 57/00, 129/00, 59/01, 82/04, 178/04, 38/09, 79/09, 49/11, 144/12, 147/14.
15. Zakon o porezu na dobit, NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16
16. Zakon o proračunu, NN 87/08, 136/12, 15/15.
17. Zakon o računovodstvu, NN br. 78/15, 134/15.
18. Zakon o trgovačkim društvima, NN br. 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15.

POPIS TABLICA

Broj tablice	NAZIV TABLICE	Stranica
1.	Prikaz razvrstavanja poduzetnika prema ZOR-u.	13
2.	Proračunsko izvješće o novčanom toku	28
3.	Proračunski račun dobiti i gubitka	29
4.	Proračunska bilanca	29
5.	Skraćeni račun dobiti i gubitka	34
6.	Pokazatelji uspješnosti poslovanja poduzeća	36
7.	Porezno nepriznati troškovi poduzeća	44
8.	Prikaz troškova u RDG-u	45
9.	Plan prihoda i rashoda	47
10.	Prikaz odstupanja ostvarenih troškova od planiranih	48
11.	Investicijski plan za 2015.g	49
12.	Plan nabave poduzeća	51

POPIS SLIKA

Broj slike	NAZIV SLIKE	Stranica
1.	Temeljne funkcije menadžmenta	11
2.	Obveznici primjene MSFI-a i HSFI-a	13
3.	Podjele troškova značajne za upravljanje troškovima	15
4.	Temeljna podjela troškova za izradu financijskih izvješća	16
5.	Uloga informacija u menadžerskom odlučivanju	23
6.	Organizacijska struktura Podi Dugopolje d.o.o.	33
7.	Troškovi poslovanja poduzeća Podi Dugopolje d.o.o.	39
8.	Shema zaključnih knjiženja rashoda	43

POPIS GRAFOVA

Broj grafa	NAZIV GRAFA	Stranica
1.	Pokriće ukupnih troškova prihodima iz vlastitog poslovanja	35
2.	Udjel troškova zaposlenih u ukupnim prihodima iz vlastite aktivnosti	35

SAŽETAK

Predmet proučavanja ovog rada su troškovi koji se javljaju u poslovanju komunalnih poduzeća . Troškovi su središnja ekonomska kategorija i pojavljuju se u svakom poslovnom procesu. Poznavanje i praćenje troškova poslovanja pomaže poduzeću da sagleda ukupne i pojedinačne troškove i bitna je pretpostavka svakog poslovnog odlučivanja. Komunalne su službe važan element sustava upravljanja gradom i pružanja javnih usluga građanima o čemu ovisi njihovo šire zadovoljstvo javnom upravom i javnim sektorom u cjelini. Cilj rada je, u teorijskom dijelu, definirati pojam troška, prikazati njegove osnovne podjele i značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja te prikazati specifičnosti trgovačkog društva u komunalnoj djelatnosti. U empirijskom dijelu cilj je prikazati posebnosti u način evidentiranja i planiranja troškova poslovanja na primjeru komunalnog poduzeća Podi Dugopolje d.o.o.

***Ključne riječi:** troškovi, praćenje troškova, planiranje troškova, komunalna poduzeća*

SUMMARY

The subject of this study are costs that appear in the operations of municipal companies. The costs are central economic category and appear in every business process. Knowing and tracking of operating costs is helping company to look at the total and individual costs and is an important assumption of any business decision. Municipal services are important element of the system of city management and provision of public services to citizens about what depends their wider satisfaction in public administration and public sector as a whole. The aim of the paper, in the theoretical part, is to define cost, demonstrate its main classifications and meaning costs for planning and control of operations and demonstrate the specificity of the company in the municipal activities. In the empirical part the goal is to show the specificities in the method of recording and planning costs in the case of municipal company Podi Dugopolje d.o.o..

Key words: *costs, cost tracking, cost planning, municipal companies*