

Implementacija ABC metode u neprofitnoj organizaciji

Periš, Ivana

Master's thesis / Diplomski rad

2015

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:124:675824>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-26**

Repository / Repozitorij:

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



SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET SPLIT

DIPLOMSKI RAD

**IMPLEMENTACIJA ABC METODE U
NEPROFITNOJ ORGANIZACIJI**

Mentor:

doc. dr.sc. Rogošić Andrijana

Student:

univ.bacc.oec. Periš Ivana

Split, studeni 2015.

SADRŽAJ:

1. UVOD	1
1.1. Problem istraživanja	1
1.2. Predmet istraživanja	2
1.3. Istraživačka pitanja	3
1.4. Ciljevi istraživanja	3
1.5. Metode istraživanja	4
1.6. Doprinos istraživanja	4
1.7. Struktura diplomskog rada	5
2. SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA	7
2.1. Obilježja neprofitnih organizacija	7
2.2. Vrste neprofitnih organizacija	8
2.3. Financiranje i izvori financiranja neprofitnih organizacija	8
2.4. Računovodstvo neprofitnih organizacija	12
3. METODA UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA NA TEMELJU AKTIVNOSTI	14
3.2. Razvoj ABC metode	17
3.3. Definicija abc metode	17
3.5. Dizajniranje ABC modela	22
3.6. Prednosti i nedostaci ABC modela	25
3.7. Čimbenici koji utječu na primjenu abc metode u poduzećima	26
4. PRIMJENA ABC MODELA U VATERPOLSKOM KLUBU JADRAN SPLIT	29
4.1. Športski klubovi kao neprofitne udruge	29
4.2. Simulacija obračuna troškova po ABC metodi	30
4.3. Osvrt na primjenjivost ABC metode	43
5. ZAKLJUČAK	45
LITERATURA:	47
PRILOZI:	49
Prilog 1: Izvještaj o prihodima i rashodima za 2014. godinu	49
Prilog 2: Popis slika i tablica	53
SAŽETAK:	54
SUMMARY:	54

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Novo poslovno okruženje dovelo je do promjena u strukturi i ponašanju troškova poduzeća. Promjene se prvenstveno očituju u rastu udjela općih troškova u strukturi ukupnih troškova. S obzirom da se konkurentnost ogleda u jediničnom trošku proizvoda, točno utvrđivanje jediničnih troškova po nositeljima troškova, a prvenstveno točan raspored općih troškova na nositelje, postaju ključni za opstanak poduzeća na turbulentnom tržištu. Najveći je problem u točnom utvrđivanju troškova proizvoda upravo netočan raspored općih troškova na nositelje. Osamdesetih godina 20. stoljeća, kao novi način rasporeda općih troškova, razvila se metoda upravljanja troškovima na temelju aktivnosti (ABC metoda). Zagovornici navode da ABC metoda dovodi do točnijeg utvrđivanja troškova proizvoda, utvrđivanja i eliminiranja aktivnosti koje ne dodaju vrijednost poduzeću, time dovodi do smanjenja troškova i povećanja dobiti, što u konačnici rezultira stvaranjem i održavanjem konkurentske prednosti.¹

Sustav obračuna troškova na temelju aktivnosti kao suvremeni sustav obračuna troškova sve se više primjenjuje u različitim poslovnim subjektima. Ovaj sustav (koji je u praksi poznat kao ABC metoda) pokazao se kvalitetnijim od tradicionalnih sustava u pogledu alokacije troškova i utvrđivanja jediničnog troška proizvoda i usluga. ABC metodom postiže se kvalitetnija i objektivnija alokacija općih troškova proizvodnje, čime se ujedno doprinosi i objektivnijem i pouzdanijem utvrđivanju jediničnog troška proizvoda. Samim time poboljšava se i kvaliteta odlučivanja. ABC metoda razvijena je prvobitno u proizvođačkim poslovnim subjektima kada je uslijed automatizacije proizvodnih procesa znatno povećan udio indirektnih troškova proizvodnje koji se nisu mogli direktno pratiti po nositeljima troška (proizvodima). Njezin cilj je bio što objektivnije alocirati indirektne troškove proizvodnje na proizvode. Kada se ABC metoda uspješno razvila i primjenila na proizvodni sektor, počela je njezina primjena u uslužnom sektoru. Danas sve više uslužnih subjekata uvodi ABC metodu kao relevantnu metodu za utvrđivanje troška usluge.²

¹ Pekanov-Starčević, D. (2013): Koristi primjene ABC metode u hrvatskim poduzećima, Ekonomski vijesnik, Vol. 26, br. 1., Osijek, str.149

² Perčević, D., Lutitsky, D. I. (2006): Upotreba ABC metode u upravljanju troškovima proračunskih subjekata, Riznica, br. 4 str. 8-16 dostupno na: <http://bib.irb.hr/prikazi-rad?lang=en&rad=630585> [21.02.2015.]

Problem istraživanja je primjena ABC modela u neprofitnom sektoru. Neprofitne organizacije karakteriziraju mnoge specifičnosti kao što je i njihovo samo djelovanje i poslovanje, jer su to organizacije koje se ne financiraju prodajom proizvoda i usluga na tržištu nego raznim donacijama, članarinama, proračunskim sredstvima, subvencijama, i sl. Neprofitne organizacije prisutne su u svim sferama ljudskog života. Djeluju u različitim područjima kao humanitarne, vjerske, obrazovne, kulturne, zdravstvene, socijalne, ekološke itd. Njihov utjecaj na društvo u cjelini postaje sve značajniji, tako da one ne utječu samo na kvalitetu ljudskog života, nego sve više i na kreiranje društvenih politika, vrijednosti i stavova.³

1.2. Predmet istraživanja

Nakon iznešenog problema istraživanja definira se predmet istraživanja. Predmet istraživanja ovog rada je primjena ABC modela u neprofitnoj organizaciji. Simulacija obračuna troškova po ABC metodi prikazat će se na primjeru Vaterskoga kluba Jadran.

Temeljna karakteristika ovih organizacija nije stjecanje profita njenim vlasnicima nego pružanje usluga, odnosno javni interes. Neprofitne organizacije se rijetko financiraju prodajom različitih proizvoda i usluga, već se financiraju iz drugih izvora (razne subvencije, donacije, članarine, doprinosi, proračunska sredstva).

Predmet istraživanja ovog rada je utvrditi da li je ABC metoda adekvatna tehnika koja pruža objektivnije i pouzdanije informacije o troškovima u neprofitnom sektoru. Treba imati na umu da se danas neprofitne i profitne organizacije dosta isprepliću. Neprofitne organizacije imaju prvenstveno društvenu usmjerenost iako se sve više tržišno usmjeravaju, dok profitne nastoje ojačati svoju društvenu dimenziju poslovanja razvijanjem društvene odgovornosti. Jedna od ključnih razlika neprofitnih i profitnih organizacija je pitanje mjerenja njihove uspješnosti.⁴

³ Vašiček, V., Jermen, A. (2011): Izazovi u financiranju neprofitnih organizacija, Riznica, br 3, Zagreb, str. 44.

⁴ Marić, I. (2011): Problem mjerenja uspješnosti neprofitnih organizacija u odnosu na profitne organizacije, Računovodstvo i menadžment, 12. Međunarodna znanstvena i stručna konferencija, zbornik radova – svezak 1, Zagreb: Hrvatski računovođa, str. 313.

1.3. Istraživačka pitanja

Za primjer koji će poslužiti za provedbu studije slučaja bit će uzeta neprofitna organizacija Vaterski klub Jadran te će se na navedenom primjeru pokušati dobiti odgovori na sljedeća postavljena istraživačka pitanja:

- Koje su glavne aktivnosti, a koji temeljni resursi organizacije?
- Koliki je trošak izvođenja pojedine aktivnosti i poslovnog procesa?
- Koristi li i koje metode obračuna troškova Vaterski klub Jadran?
- Postiže li se primjenom ABC modela kvalitetna i objektivnija alokacija općih troškova?
- Postiže li se primjenom ABC modela veća i preciznija povezanost između troškova i njihovih nositelja?
- Osigurava li ABC model veću i detaljniju razinu razumijevanja kako organizacije koriste svoje resurse?
- Koji su problemi pri uvođenju ABC metode u neprofitnu organizaciju?

1.4. Ciljevi istraživanja

Nakon definiranja problema i predmeta istraživanja, te postavljenim istraživačkim pitanjima definira se cilj istraživanja. Značajna važnost pridana je i metodi za obračun troškova temeljem aktivnosti (ABC metoda) kao idealnom rješenju za precizan obračun troškova poduzeća, što dovodi do konkurentne prednosti same organizacije. U ovom radu nastoji se analizirati model za obračun troškova, ukazati na njegove prednosti i nedostatke. Nadalje, cilj istraživanja je prikazati da se primjenom ABC modela postiže kvalitetnija i objektivnija alokacija općih troškova te veća i preciznija povezanost između troškova i njihovih nositelja. Cilj je ukazati organizaciji da ABC model osigurava detaljniju razinu razumijevanja kako da organizacije iskoriste svoje resurse. Istraživanjem se želi ukazati na mogućnost uvođenja sustava obračuna troškova u neprofitne organizacije.

1.5. Metode istraživanja

U teorijskom dijelu rada koristit će se sljedeće metode:

- Metoda indukcije - podrazumijeva da se do zaključka o općem sudu dolazi na temelju posebnih ili pojedinačnih činjenica koje se obuhvaćaju dosljednom i sistematskom primjenom induktivnog načina zaključivanja.
- Metoda dedukcije - metoda kojom se na temelju općih stavova izvode pojedinačni i dolazi do konkretnih pojedinih zaključaka.
- Metoda analize - Raščlanjivanje složenih pojmova, sudova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove te izučavanje svakog dijela za sebe i u odnosu na druge dijelove
- Metoda sinteze - postupak znanstvenog istraživanja putem spajanja dijelova ili elemenata u cjelinu, sastavljanja jednostavnih misaonih tvorevina u složene i složenih u još složenije
- Metoda deskripcije - postupak jednostavnog opisivanja ili očitavanja činjenica, procesa i predmeta u prirodi i društvu
- Metoda kompilacije – postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstvenoistraživačkog rada, odnosno tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja.

U empirijskom dijelu istraživanja koristit će se metode:

- Statistička metoda – opća metoda znanstvenih istraživanja u svim znanstvenim područjima
- Ms Excel - koji će poslužiti za utvrđivanje dobivenih rezultata istraživanja
- Metoda intervjuiranja – razgovor pomoću kojeg se prikupljaju podaci i informacije, s ciljem da se upotrijebe u znanstvene svrhe

1.6. Doprinos istraživanja

Ovo istraživanje predstavlja doprinos boljem razumjevanju ABC modela kao suvremene metode obračuna troškova koja pruža objektivnije i pouzdanije informacije o troškovima u kontekstu neprofitnih organizacija. Metode obračuna troškova razvijaju se kako bi u sve jačem konkurentskom okruženju funkcionirale uspješno, kako bi menadžerima osigurale precizne informacije te da prate razvoj suvremenih koncepcija. Tradicionalne metode ne osiguravaju točne i pouzdane informacije o troškovima, a time i o profitabilnosti proizvoda i usluga. Zbog toga se poslovni subjekti u razvijenim zemljama većinom, a sve više i kod nas

okreću ABC metodi kao suvremenoj metodi obračuna troškova koja pruža objektivnije i pouzdanije informacije o troškovima i profitabilnosti proizvoda i usluga. Svrha analiziranja ovog problema je doći do efikasnijeg i pouzdanijeg načina upravljanja troškovima u cilju donošenja kvalitetnijih poslovnih odluka. Konačan doprinos istraživanja je dizajniranje ABC modela i njegova implementacija u neprofitnoj organizaciji.

1.7. Struktura diplomskog rada

Diplomski rad sastojat će se od 5 dijelova, uključujući uvod i zaključak.

U uvodnom poglavlju rada, definira se problem i predmet istraživanja, ciljevi istraživanja te metode koje će biti korištene u svrhu postizanja ciljeva istraživanja.

U drugom poglavlju definira se pojam neprofitnih organizacije te specifičnosti njihova djelovanja kako bi se olakšalo daljnje istraživanje i provedba studije slučaja na neprofitnoj organizaciji. Prikazuju se vrste neprofitnih organizacije te njihovo financiranje. Financiranje neprofitnih organizacija specifično je u odnosu na proizvodna te uslužna poduzeća, te njihovo djelovanje i poslovanje, jer se one ne financiraju prodajom proizvoda i usluga na tržištu nego raznim donacijama, članarinama, proračunskim sredstvima, subvencijama i sl. Prikazuje se primjena računskog plana te financijsko izvještavanje neprofitnih organizacija. Neprofitne organizacije su specifične u vođenju poslovnih knjiga i izvještavanju što proizlazi iz primarnog cilja neprofitnih organizacija koji je, za razliku od profitno orjentiranih organizacija, usmjeren isključivo na javni interes odnosno zadovoljavanje zajedničkih potreba šire zajednice. Regulatorni okvir financiranja određen je zakonskim aktima i propisima koji se odnose na mogućnosti financiranja i poslovanja pojedinih neprofitnih organizacija.

U trećem poglavlju, pobliže objašnjavamo najzastupljenije modele obračuna troškova. Definiira se ABC metoda koja zaokuplja ponajprije proizvodni sektor, a kasnije i uslužni te financijski. Iznosi se prikaz te struktura ABC modela. Opisuje se u kojim se fazama primjenjuje ABC metoda. ABC metoda, unatoč svojim prednostima nad tradicionalnim modelom rasporeda indirektnih troškova, sama po sebi ima svoje prednosti i nedostatke što je također opisano. ABC metoda najviše utječe na poduzeća koja imaju područja visokih i rastućih troškova te velik broj proizvoda, usluga, kupaca, procesa. Koristi primjene ABC metode u poduzećima kao što su određivanje cijene proizvoda/usluga, određivanje

proizvodnog miksa, profitabilnost kupaca te unapređivanje proces poduzeća. Obrađuje se i sam proces implementacije ABC metode koji se sastoji od 4 koraka: identifikacija najvažnijih aktivnosti, određivanje troškova za svaku identificiranu aktivnost, određivanje faktora trošenja za raspoređivanje troškova na nositelje troškova te dodjeljivanje troškova troškovnim objektima.

Četvrto poglavlje opisuje djelatnost športskih klubova kao neprofitnih udruga. Prikazat će se simulacija obračuna troškova po ABC metodi te dati osvrt na primjenjivost ABC metode u neprofitnoj organizaciji.

Peto poglavlje dat će osvrt na cjelokupan rad. Iznijet će se činjenice i spoznaje, te će se donijeti zaključci do kojih se došlo istraživanjem i analizom. Konačan zaključak odgovoriti će na pitanje je li i u kojoj mjeri ABC metoda bolja od postojeće metode za upravljanje troškovima u odabranoj neprofitnoj organizaciji.

2. SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

2.1. Obilježja neprofitnih organizacija

Neprofitne organizacije su pravne ili društvene osobe stvorene u svrhu proizvodnje dobara i usluga čiji status ne dopušta da budu izvor prihoda, dobiti ili drugih financijskih oblika za jedinice koje ostvaruju, kontroliraju ili ih financiraju.⁵

Pojam neprofitna organizacija nema eksplicitnu pravnu definiciju u zakonodavstvu Republike Hrvatske. U određenju neprofitne organizacije nije presudan njezin pravni oblik već svrha i cilj osnivanja, te obilježje djelatnosti. Pojam neprofitni kao temeljno obilježje neprofitnih organizacija upućuje da je prva karakteristika tih organizacija odsustvo profita, tj. da te organizacije djeluju prije svega sa svrhom različitom od stjecanja dobiti, a što se povezuje s javnim (općim, zajedničkim) interesom. Djelovanje neprofitnih organizacija uobičajeno je u području kojeg nije moguće organizirati na tržišnoj (komercijalnoj) osnovi.⁶

Poslovanjem i ostvarivanjem ciljeva profitne organizacije ostvaruju rezultate na temelju kojih se lako određuje njihova uspješnost. S druge strane, neprofitne organizacije ne prikazuju mjerljive rezultate, tj. njihov učinak od poslovanja ne može se izmjeriti.

Ciljevi poslovanja neprofitnih organizacija nisu usmjereni prema ostvarivanju profita i s tim povezano povećanju uloženog vlasničkog kapitala. Djelatnošću neprofitnih organizacija osigurava se zadovoljenje općih interesa i zajedničkih potreba šire zajednice isporukom dobara i usluga. Odnosi s korisnicima usluga uspostavljaju se bez neposredne tržišne veze. Neprofitne organizacije u pravilu se ne financiraju prodajom proizvoda i usluga na tržištu, već se financiraju iz drugih izvora (sredstvima proračuna, raznih dotacija, donacija, članarina, i sl.)⁷

Kako smo definirali važan cilj neprofitnih organizacija koji nije usmjeren prema ostvarivanju profita, one svejedno moraju posvetiti dosta vremena i brigu o tome gdje će i kako pribaviti određene količine novca kako bi djelovale u poslovnom okruženju.

⁵ Anheier, H.K. (2005) : Nonprofit organizations: Theory, Management, Policy, Routledge, NY, str.46.

⁶ Vašiček, V. i dr. (2009): Računovodstvo neprofitnih organizacija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb., str. 3.

⁷ Ibid

2.2. Vrste neprofitnih organizacija

Neprofitne organizacije prema izvorima financiranja dijele se na:

- državne
- nedržavne

Državne se izravno financiraju iz proračuna, odnosno fiskalnim i parafiskalnim državnim prihodima. Nadržavne se financiraju iz dobrovoljnih priloga, donacija, dotacija, subvencija, članarina. Nadržavne neprofitne organizacije mogu se financirati i iz vlastitih prihoda od prodaje proizvoda, a pojedini se programi mogu financirati sukladno propisima i iz državnog proračuna, iz proračuna jedinica lokalne područne i regionalne samouprave i fondova.⁸

U nedržavne neprofitne organizacije koje se ne financiraju iz proračuna spadaju: političke stranke, športska društva, klubovi, savezi, strukovne udruge, sindikati, vjerske zajednice, udruge građana.

Financiraju se kao:⁹

- dobrotvorne na osnovi donacija (crkve i druge vjerske zajednice, humanitarne organizacije, razne zaklade i sl..) ili na osnovi donacija, dotacija, subvencija (športski klubovi)
- članske (gospodarske komore, interesne i poslovne udruge, sindikati)
- subjekti na komercijalnoj osnovi (privatne ustanove, parkovi i sl.)

2.3. Financiranje i izvori financiranja neprofitnih organizacija

Prikupljanje sredstava tj. osiguravanje izvora financiranja neprofitnih organizacija treba biti svakodnevna aktivnost neprofitne organizacije. Briga o tome je briga o opstanku i razvoju organizacije. Neprofitne organizacije moraju biti svjesne potrebe i važnosti novčanog aspekta svoje djelatnosti premda novac nikada ne treba postati cilj djelovanja neprofitne organizacije već važno sredstvo za postizanje ciljeva. Strategija pribavljanja novca podrazumijeva razne načine i pristupe koji čine marketinški miks neprofitne organizacije.

⁸ Vašiček, V., Jermen, A. (2011): Izazovi u financiranju neprofitnih organizacija, Riznica, br 3, Zagreb, str. 35.

⁹Vašiček, V. i dr. (2009): Računovodstvo neprofitnih organizacija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str.7.

Neprofitna organizacija koja ima osigurana financijska sredstva, lakše će i jednostavnije postići svoju održivost i dugoročne ciljeve. Osigurana financijska sredstva pomoći će organizaciji i u postizanju likvidnosti (sposobnost pravodobnog podmirenja kratkoročnih obveza) i solventnosti (sposobnost da organizacija raspoloživim novčanim sredstvima podmiri sve svoje dospjele obveze plaćanja u rokovima njihova dospjeća), dok nedostatak financijskih sredstava može često dovesti do razmirica među članovima, što može dovesti do toga da splasne početno vjerovanje u misiju organizacije i energija koju su članovi imali. Nedostatak financijskih sredstava može dovesti i do prestanka postojanja organizacije. Prestanku postojanja neprofitnih organizacija pridonose i neučinkovite strukture upravljanja, krivi i loši programi koji nisu u skladu s potrebama zajednice ali i loše prezentirani programi. Neprofitnim će organizacijama u postizanju likvidnosti pomoći osigurane financijske potpore za projekte, te manje i srednje potpore individualnih donatora, dok će solventnost postići zahvaljujući strateškim partnerstvima s poslovnim sektorom, institucionalnim potporama, većim potporama individualnih donatora – npr. ostavštinama i većim prihodima od financijskih ulaganja.¹⁰

Neprofitne organizacije financiraju se na više načina i uvijek moraju voditi brigu o tome gdje će pribaviti određene količine novca. Financiraju se iz više izvora:

1. financiranje od osnivača
2. financiranje iz proračuna
3. financiranje iz donacija i od sponzora
4. financiranje iz vlastitih izvora
5. ostali izvori financiranja

FINANCIRANJE OD OSNIVAČA- članarina je jedini siguran i konstantan izvor financiranja neprofitnih organizacija. Ona je često i jedini izvor financiranja neprofitnih organizacija, pogotovo u samim počecima rada organizacija. Kako organizacije šire svoju djelatnost, sredstva od članarina postaju nedovoljna za nastavak rada, stoga su one primorane okrenuti se novim izvorima financiranja. Članarinu plaćaju sami osnivači, odnosno članovi organizacije na mjesečnoj ili godišnjoj razini te time podupiru rad organizacije i dokazuju svoju aktivnu pripadnost. Iznos članarina određuje se za sve članove po istom kriteriju, što ne

¹⁰ Vašiček, V. (2015): Računovodstvo neprofitnih organizacija, nastavni materijali, dostupno na: <http://web.efzg.hr/dok/RAC/vvasicek//obilje%C5%BEja%20djelatnosti%20neprofitnih%20organizacija%20FINAL%202015.pdf> (str.1-24.)

podrazumijeva i njezin isti apsolutni iznos. Neki zakoni i akti propisuju obveznim plaćanje članarina članovima, osnivačima neprofitnih organizacija, dok ostali to ne propisuju. Pojedinačni ulozi mogu biti uplaćeni povremeno, jednokratno ili višekratno, dok su članarine participacije osnivača ili članova udruge koje se uplaćuje na mjesečnoj, kvartalnoj ili godišnjoj osnovi, a pomaže u održavanju i provođenju temeljnih aktivnosti organizacije. Iako se članarine često uplaćuju u simboličnim iznosima ipak je članarina siguran i konstantan izvor financiranja neprofitnih organizacija.¹¹

FINANCIRANJE IZ PRORAČUNA- oblik donacija koje su sadržane u rashodima proračuna, a raspoređeno po programima, glavama i razdjelima proračuna. Financiranje iz proračuna temelji se, sukladno vladinim politikama, na odlukama Vlade ili ministarstava, temeljem kojih se dodjeljuju sredstva za određene programe koje su udruge prijavile. Među udrugama, strukturiranim po djelatnostima, udruge koje obavljaju socijalnu, humanitarnu i zdravstvenu djelatnost najviše su zastupljene u financiranju iz proračunskih izvora.

Problemi koji se mogu javiti kod neprofitnih organizacija koje se pretežno ili u potpunosti financiraju iz proračuna su:

- Prevelika orijentiranost na proračunska sredstva što može izazvati nemotiviranost za traženje alternativnih izvora sredstava, zbog čega će možda neke druge društvene potrebe ostati nezadovoljene. Da bi se to spriječilo organizaciji će se odobriti sredstva iz proračuna ako svoj program financira i određenim dijelom iz drugih izvora.
- Birokratiziranost i birokratski način razmišljanja mogu se "transferirati" na neprofitne organizacije. Ovaj problem je teže riješiti nego onaj prethodni, a može izazvati neracionalno trošenje sredstava, ugasiti inovativnost i iznalaženje novih načina djelovanja i financiranja.¹²

FINANCIRANJE IZ DONACIJA I OD SPONZORA - donacija je darivanje u svrhu potpore nekom cilju. Donacija ima različite oblike uključujući novčanu pomoć, pomoć u hrani, smještaju itd., bilo novim ili korištenim stvarima. Donacija je bespovratni prijenos sredstava u svrhu darivanja. Neprofitna organizacija može primiti donaciju iz proračuna, od inozemnih vlada, međunarodnih organizacija, trgovačkih društava, građana i kućanstava, a može biti novcu, sredstvima i uslugama. Npr. darovatelj može darovati motorno vozilo ili

¹¹ Vašiček, V., Jermen, A. (2011): Izazovi u financiranju neprofitnih organizacija, Riznica, br 3, Zagreb, str. 37.

¹² Vašiček, V. (2015): Računovodstvo neprofitnih organizacija, nastavni materijali, dostupno na: <http://web.efzg.hr/dok/RAC/vvasicek//obilje%C5%BEja%20djelatnosti%20neprofitnih%20organizacija%20FINAL%202015.pdf> , str.6.

plovilo neprofitnoj organizaciji. Ako on nije obveznik poreza na dodanu vrijednost, prema Zakonu o posebnim porezima na osobne automobile, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplove, neprofitna je organizacija dužna platiti 5% poreza na promet i prijaviti nastanak porezne obveze Poreznoj upravi u roku 15 dana od odluke o darovanju. Plaćanje tog poreza također može biti oblik darovanja. Sponzorstvo je oblik financiranja koje uključuje protučinidbu za dana sredstva. To su uglavnom razni oblici promocije – logotipi sponzora na letcima, majicama, bedževima neprofitne organizacije, i sl. Odnos sponzora i neprofitne organizacije, njihovih prava i obveza najčešće se definira ugovorom.¹³

FINANCIRANJE IZ VLASTITH IZVORA- Samofinanciranje, financiranje iz vlastitih izvora, razvija se kao posljedica nedostatka sredstava iz proračuna ili donacija. Rezultati istraživanja izvora financiranja neprofitnih organizacija pokazuju da je udio samofinanciranja mali, a u razvijanju samofinanciranja prednjače strukovne udruge. Razlog tome je u činjenici da strukovne udruge imaju bolji menadžment i programe za provesti samofinanciranje, a s druge strane udruge humanitarnog i socijalnog karaktera mogu prije očekivati donacije jer lakše senzibiliziraju javnost za svoje programe. U provedbi samofinanciranja treba voditi računa o mjeri profitno/neprofitno jer se inače neprofitna organizacija izlaže opasnosti da potpuno pređe u profitno što mijenja organizaciju, ali i njen pravni, računovodstveni i porezni status.¹⁴

OSTALI IZVORI FINANCIRANJA- U ostale izvore financiranja možemo svrstati zaduživanje. Neprofitna organizacija može se zadužiti kod: kreditnih institucija, trgovačkih društava, fizičkih osoba. Međutim, zaduživanje nije česti i značajan izvor financiranja neprofitnih organizacija jer priroda njihove djelatnosti i njihov potencijal ne daje dovoljnu sigurnost u izvore povrata posuđenih sredstava. Kao ostali izvor financiranja mogu se pojaviti sredstva iz prodaje imovine, povećanja imovine kao rezultat dobrog upravljanja imovinom i iz sličnih aktivnosti.¹⁵

¹³ Vašiček, V., Jermen, A. (2011): Izazovi u financiraju neprofitnih organizacija, Riznica, br 3, Zagreb, str. 38.

¹⁴ Vašiček, V. (2015): Računovodstvo neprofitnih organizacija, nastavni materijali, dostupno na: <http://web.efzg.hr/dok/RAC/vvasicek//obilje%C5%BEja%20djelatnosti%20neprofitnih%20organizacija%20FINAL%202015.pdf> str.7

¹⁵ Ibid, str 8.

2.4. Računovodstvo neprofitnih organizacija

Nakon dugogodišnjeg razmatranja za uvođenjem zakona kojim bi se propisao sustav njihova financijskog poslovanja napokon je došao na snagu, te zamijenio Uredbu o računovodstvu neprofitnih organizacija. Računovodstvo neprofitnih organizacija je pravno regulirano Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (NN 121/14) koji je na snazi od 01.01.2015.

Zakon uređuje okvir financijskog poslovanja i elemente računovodstvenog sustava neprofitnih organizacija, i to načela sustava financijskog poslovanja, izrada i izvršavanje financijskih planova, izvještavanje o potrošnji proračunskih sredstava, računovodstvena načela i poslovi, poslovne knjige i knjigovodstvene isprave, popis imovine i obveza, načela iskazivanja imovine, obveza i vlastitih izvora te priznavanja prihoda, rashoda, primitaka i izdataka, financijsko izvještavanje, revizija godišnjih financijskih izvještaja, javna objava godišnjih financijskih izvještaja, nadzor nad financijskim poslovanjem i računovodstvom i druga područja koja se odnose na financijsko poslovanje i računovodstvo neprofitnih organizacija.¹⁶

Uspješno financijsko poslovanje i sam rad organizacija od posebnog je interesa za državu, općine, gradove i županije s obzirom da neprofitne organizacije raspolažu sa značajnim sredstvima i imovinom čiji rad financira državni proračun i proračuni ostalih jedinica. Zbog važne potrebe da se podacima obuhvati cijeli neprofitni sektor, zakon uvodi obvezu dostave financijskih izvještaja svih neprofitnih organizacija, ali prilagođeno prema visini prihoda i imovine. Neprofitne organizacije koje vode jednostavno knjigovodstvo imat će obvezu sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja skraćenog sadržaja u odnosu na one koje vode dvojno knjigovodstvo i koje će i dalje biti obveznici tromjesečnog izvještaja.

Računovodstvo propisano ovim Zakonom temelji se na računovodstvenim načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju pozicija. Neprofitna organizacija dužna je prikupljati podatke i sastavljati knjigovodstvene isprave, voditi poslovne knjige te sastavljati financijske izvještaje na način kojim se omogućava provjera poslovnih događaja, utvrđivanje financijskog položaja i poslovanja neprofitne organizacije, poštujući pri tome temeljna načela urednog knjigovodstva. Neprofitna organizacija vodi knjigovodstvo po načelu dvojnog knjigovodstva, a prema rasporedu računa iz računskog plana za neprofitne organizacije.

¹⁶ Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (NN 121/14)

Obvezna je u svom knjigovodstvu osigurati podatke pojedinačno po vrstama prihoda i rashoda te o stanju imovine, obveza i vlastitih izvora. Knjiženje i evidentiranje poslovnih događaja u poslovnim knjigama temelji se na vjerodostojnim, istinitim, urednim i prethodno kontroliranim knjigovodstvenim ispravama. Zakon definira imovinu kao resurse koje neprofitna organizacija kontrolira kao rezultat prošlih događaja i od kojih se očekuju buduće koristi u obavljanju djelatnosti. Obveze kao neizmirena dugovanja proizašla iz prošlih događaja, za čiju namiru se očekuje odljev resursa. Vlastite izvore definira kao ostatak vrijednosti imovine nakon odbitka svih poreza. Prihodi i rashodi priznaju se uz primjenu računovodstvenog načela nastanka događaja. Zakon priznaje primitke i izdatke uz primjenu novčanog računovodstvenog načela.¹⁷

¹⁷ Ibid

3. METODA UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA NA TEMELJU AKTIVNOSTI

3.1. Najzastupljeniji modeli obračuna troškova

Upravljanje troškovima (Cost Management) poseban je način upravljanja poduzećem i vođenja poslovanja koji najveću važnost u postizanju organizacijskih ciljeva poklanja optimalizaciji troškova. U nastojanju poboljšanja odnosa ukupnih ulaganja i ukupnih učinaka, o čemu zapravo i ovisi dobar poslovni rezultat, želi se utjecati na ulazne veličine (input) u poslovni proces. Imperativ poslovnog rezultata praktički prisiljava menadžment organizacije na primjenu različitih metoda upravljanja troškovima. Za tu svrhu razvijene su metode i postupci, odnosno brojni modeli, koji menadžmentu organizacije osiguravaju kritičnu masu informacija nužnih za donošenje odluka u cilju optimizacije troškova, na temelju činjenica (Factual approach to decision making).¹⁸To su:

- a) metoda tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima,
- b) model upravljanja troškovima temeljenih na procesima,
- c) model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti,
- d) model ciljnih troškova,
- e) budžetiranje temeljeno na aktivnostima,
- f) model bilance postignuća,
- g) "Kaizen" troškovi,
- h) analiza vrijednosti,
- i) model upravljanja troškovima kvalitete.¹⁹

a) Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima (Traditional Product Costing – TPC). Ovaj model u sustavnoj je primjeni više od jednog stoljeća. Koristi se kod razgraničavanja troškova organizacije.

Prema ovom modelu troškovi su podjeljeni u nekoliko skupina:

- troškovi izravnog materijala,

¹⁸ Dr. J. M. M.: "Metode upravljanja troškovima", dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20DrJlaca.pdf [21.09.2015]

¹⁹ Ibid

- troškovi izravnog rada,
- troškovi proizvodne režije,
- troškovi upravne i prometne režije.

b) Model upravljanja troškovima temeljenih na procesu (Process Based Costing – PBC) sukladno koracima u proizvodnom procesu prati i na taj način vrednuje troškove proizvodnje.

c) Model upravljanja troškova temeljem aktivnosti (Activity Based Costing –ABC) model pretpostavlja da se troškovi prate po aktivnostima. Doprinosi boljem uvidu i nadzoru nad pojedinim vrstama troškovama, a samim time da lakše uvidimo suvišne troškove kako bi ih otklonili.

d) Model ciljnih troškova (Target Costing – TC) " ...je sustav planiranja dobiti i upravljanja troškovima koji osigurava da se novi proizvodi i usluge susreću na tržištu određenu cijenu i financijsku dobit."²⁰ Kako bi kvalitetno upravljali troškovima potrebno je dobro poznavanje same strukture troškova.

e) Budžetiranje temeljeno na aktivnostima (Activity Based Budgeting – ABB) model je koji polazi od utvrđivanja zahtjeva kupca/korisnika, a ne utvrđivanja troškova. Interes ove metode usmjeren je na kapacitet opreme i stupanj njegove dostatnosti za ispunjenje zahtjeva koje postavlja kupac/korisnik. Analizirajući kapacitete važno je utvrditi kapacitete opreme i broj zaposlenih. Po izradi početnih kalkulacija ova metoda analizira troškove koji proizlaze iz korištenja materijalnih resursa i ljudskih potencijala. Stoga je ova metoda pogodna menadžmentu za donošenje odluka o razini raspoloživih kapaciteta organizacije i njihovoj dostatnosti za razvoj proizvoda ili usluge koje zahtijeva tržište. Daje odgovor na pitanje koliki su kapaciteti organizacije potrebni za zahtijevani proizvod ili uslugu?²¹

f) Model bilance postignuća (Balanced Score Card – BSC) je model vodećih i zaostalih pokazatelja uspješnosti koji uključuje financijske i nefinancijske mjere uspješnosti, koji nagrađuje menadžere odgovorne za obuku zaposlenika zbog njihovog učinka na buduće

²⁰ Chapman , C., Hopwood, A., Shields, M. (2007) : Handbook of Management Accounting Research, Elsevier Science,UK, str, 507

²¹Drljača, M.: Metode upravljanja troškovima, dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf [21.09.2015]

financijske rezultate. Predstavlja skup ciljeva te rezultate koji pokazuju organizacijsku uspješnost u financijama, perspektivi kupaca te inovacijskim čimbenicima. Iz strategije tvrtke odabire precizno pokazatelje i određene mjere pomoću kojih planira aktivnosti tvrtke.²²

g) "Kaizen" troškovi ("Kaizen" Costing – KC) japanski izraz za niz koraka koji služe za smanjivanje troškova. Vrhunac primjene troškova dosegnut je u automobilskoj industriji Toyota. Neke od aktivnosti metodologije troškova uključuju eliminaciju otpada u proizvodnji, distribuciju proizvoda kao i ukidanje radnih koraka u navedenim područjima. Kaizen troškovi ponavljaju mnoge korake analize vrijednosti u početnom razvoju proizvoda. Model pretpostavlja da se sve može napraviti bolje.²³

h) Analiza vrijednosti (Value Engineering – VE) razvijena je 40-tih godina 20. stoljeća u kompaniji General Electric Company. Polazi od pretpostavke timskog rješavanja konkretnog problema primjenom funkcijske analize. Model analize vrijednosti postupak je kojim se nastoji djelovati na kontinuirano smanjivanje troškova. Daje odgovor na pitanje mogu li se troškovi još smanjiti?²⁴

i) Model upravljanja troškovima kvalitete (Quality Cost Management – QCM) svodi se na prepoznavanje, utvrđivanje i optimizaciju troškova kvalitete kao strukturnog elementa ukupnih troškova organizacije. Troškovi kvalitete su troškovi koji nastaju pri osiguravanju zadovoljavajuće kvalitete i zadobivanju povjerenja u nju, kao i gubici koji se trpe kada ona nije postignuta.²⁵

Glavni cilj upravljanja troškovima je da organizacija ostvari dugoročnu korist od postignutih troškova odnosno da uz što niže troškove postigne određeni cilj bez negativnih posljedica na daljnje poslovanje i poziciju poduzeća na tržištu.

Kako bi se upravljalo troškovima jednim od prethodno opisanih modela ili kombinacijom više njih poželjno je poznavati strukturu ukupnih troškova pojedine organizacije. Bez poznavanja strukture ukupnih troškova organizacije ne može se kvalitetno upravljati troškovima. Problem

²² Weil, R., Maher, M. (2005): Handbook of Cost Management, John Wiley & Sons, Inc, Ney Jersey, str. 659.

²³ Bragg, S. (2010): Cost Reduction Analysis: Tolls and Strategies, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, str. 229.

²⁴ Drljača M.: "Metode upravljanja troškovima", dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drjljaca.pdf [21.09.2015]

²⁵ Ibid

nastaje kada odgovorne osobe u organizaciji ne poznavaju strukturu troškova pa i same razloge zašto i gdje je trošak nastao. Na taj način ne može se pravilno upravljati troškovima. Organizacije kao i odgovorne osobe bi se trebale potruditi da uvide i smanje nepotrebne troškove kako bi ostvarile dugoročne prednosti na tržištu a samim time uspješno i kvalitetno poslovanje. Najuspješniji način upravljanja troškovima je kroz upravljanje poslovnim procesima. Cilj svakog posla je ostvariti maksimalnu dobit, a upravljanje troškovima je važan alat koji je na raspolaganju kako bi se ostvario taj cilj.

3.2. Razvoj ABC metode

U poslovnom okruženju i samom tržištu dolazi do velikih promjena. Promjene se očituju u novim tehnologijama, porastu konkurencije, različitim zahtjevima i sl. Sve te promjene dovode do porasta općih troškova proizvodnje. Porastom općih troškova znatno se utječe i mijenja struktura ukupnih troškova, a samim time i konačni ishodi svakog posla (proizvodi i usluge). Kao odgovor na ovaj problem prisutan kod tradicionalnih metoda, koje ne mogu utvrditi realno cijenu koštanja javlja se ABC metoda.

ABC metodu razvili su sredinom 80-tih godina profesori R.Kaplan, R.Cooper i H.T. Johnson, kako bi zadovoljila potrebe menadžera za točnim informacijama o troškovima resursa. Spoznajom da tradicionalni sustavi obračuna troškova ne osiguravaju kontrolu općih troškova te da ne pružaju osnovu za povećanjem profitabilnosti na dugi rok kao pretpostavka za povećanjem konkurentnosti poslovnog sustava.²⁶

3.3. Definicija abc metode

ABC troškovna metoda najprije zaokuplja u devedesetim godinama proizvodni sektor. Danas se intezivno koristi i u uslužnom sektoru te posebno u financijskom sektoru. Osnovna svrha informacija o troškovima je da koriste raznim korisnicima u procesu poslovnog odlučivanja. Najvažniji korisnik tih informacija je menadžment na različitim razinama odlučivanja. Pomaže menadžerima da donesu prave odluke o konkurentskoj strategiji. Osigurava objektivniju i precizniju sliku o raspodjeli neizravnih troškova na objekte troška.²⁷

²⁶ Kaplan, R.S., Anderson, S.R. (2007): Time Driven Activity Based Costing, Harvard Business Review Press, Boston, str. 4-7.

²⁷ Gulin, D. (1992): ABC metoda u upravljanju troškovima, Zagreb, dostupno na: http://web.efzg.hr/dok/RAC/hpercevic/upravljajacko_racunovodstvo/ABC%20metoda.pdf [21.09.2015]

Management svakog poduzeća razumije da ABC model omogućuje da upravlja aktivnostima i poslovnim procesima pružajući im integriran pregled poduzeća. Trebali bi pokrenuti proces organizacijske promjene i implementaciju ABC modela, ako je organizacija svjesna poboljšanja koje bi proizašlo iz analize ABC.²⁸

Ako bismo željeli definirati ovu metodu obračuna troškova, neke od definicija koje bismo pri tome mogli uzeti u obzir su:

- ABC je metoda kojom se mjere troškovi, te učinkovitost procesa koji dodjeljuje troškove troškovnim objektima temeljem trošenja aktivnosti.²⁹
- Sustav troškova utemeljen na aktivnostima je sustav koji održava i procesira financijske i operativne podatke o resursima tvrtke, aktivnostima, troškovnim objektima i mjerama performance aktivnosti.³⁰
- Utvrđivanje troškova temeljenih na aktivnosti je računovodstveni postupak koji organizaciji omogućuje detektiranje i povezivanje stvarnih troškova sa svakim pojedinačnim proizvodom ili uslugom koja proizlazi iz same organizacije.³¹

Potrebno je imati uvid u troškove, kako bi se kontrolirali a samim time i smanjili. Uvid u konstrukciju troškova može se dobiti na različitim nivoima. Može varirati od uvida u ukupne troškove do uvida u trošak po jedinici. Međutim, kako bi se dobio uvid o razini cijene koštanja, ukupni troškovi trebaju biti prvi poznati. Zatim se ukupni troškovi mogu podijeliti pomoću metode za raspodjelu troškova, kao što je ABC metoda kako bi se dobio uvid o razini cijene koštanja. Uvid u ukupne troškove također omogućuje uvid u razvoj troškova, ali na globalnoj razini. Da bi se mogli analizirati, objasniti i prognozirati troškovi, važno je znati njihovo ponašanje. Ponašanje troškova pokazuje da li su troškovi izravni ili neizravni i fiksni ili promjenjivi. Kako bi pratili ponašanje troškova, treba imati uvid u troškove. Kako bi se smanjili troškovi, potrebno je analizirati gdje možemo reducirati troškove, na temelju ABC sustava.³²

²⁸ Cooper R.,Kaplan R.S.,Maisel L.S., Morrissey E, Oehm R.M. (1992): Implementing Activity-based cost management: Moving from analysis to action, Institute of Management Accountants, Montvale, str.2.

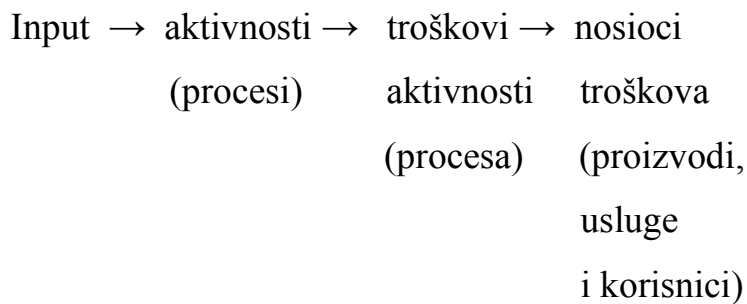
²⁹ Lewis, R. J. (1995): Activity-based models for cost management systems, Greenwood Publishing Group, Inc., USA, str.114.

³⁰ Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RriF, Zagreb, str.135.

³¹ Drljača M.: Metode upravljanja troškovima, dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf, str.5, [21.09.2015]

³² Vasilecas, O., Caplinskas, A., Wojtkowski, G. (2005): Information Systems Development: Advances in Theory, Practice, and Education, Springer-Verlag Inc., New York, str. 232.

Svako poduzeće svojim poslovanjem ostvaruje troškove. Kada ne bi bilo troškova ne bi bilo ni poslovanja. Svakom pojedincu na tržištu cilj je ostvariti što manje troškove, uz što veću dobit. Kako bi uspjeli smanjiti a samim time i kontrolirati troškove trebamo poznavati sve vrste troškova u poduzeću. Na temelju provedbe određenih metoda poduzeća nastoje uvidjeti gdje mogu smanjiti troškove koji im ne donose nikakvu dobit, te predstavljaju bespotrebno opterećenje. Takve troškove svako poduzeće nastoji izbjeći uz odgovarajući sustav obračuna troškova.



Slika 1: Prikaz ABC metode

Izvor: Dražić Lutilsky, I., Perčević, H. (2006): Primjena ABC metode u bankama i financijskim institucijama, Računovodstvo i financije, Zagreb, str.13.

Kako bi proizvodi, usluge, korisnici kao nosioci troškova nastali moraju proći kroz pojedine aktivnosti koja konzumira resurse, a samim time pokreće i troškove. Najvažniji korak predstavlja identifikacija aktivnosti. Aktivnost je bilo kakav zadatak koji za cilj ima pružiti uslugu, a na svom putu do ostvarenja cilja uzrokuje troškove. Važna pretpostavka je da aktivnosti uzrokuju troškove, a ne proizvodi i usluge.

ABC model se sastoji od pet osnovnih komponenti.³³

- resursi
- indikator resursa
- aktivnosti
- indikator aktivnosti
- troškovni objekt



Slika 2: Obračun troškova na temelju aktivnost

Izvor: Jandrašić, K. (2003): Troškovi kvalitete i ABC metoda, Zbornik radova 5. Simpozija o kvaliteti Suvremena stremljenja u upravljanju kvalitetom, Osijek, str.193.

Resursi – predstavljaju sve ono na što tvrtka troši novac kod obavljanja aktivnosti kao što su plaće, materijali, osiguranje, amortizacija i sl.

Indikator resursa- pokazatelj u kolikoj su mjeri resursi konzumirani od strane određene aktivnosti, te predstavlja bazu za praćenje resursa do aktivnosti. Neki od indikatora resursa su postotak vremena ljudskog rada potrošenog na svaku aktivnost, broj sati potrošenih KW po aktivnosti i slično.

Aktivnost – djelovanje unutar neke organizacije, skup akcija koje se koriste za ciljeve ABC unutar neke organizacije.

³³ Miller, A.J. (2006): Implementing Activity Based Management in Daily Operations, John Wiley&Sons, NY, str.49.

Indikator aktivnosti – služi za dodjelu aktivnosti troškovnim objektima, odnosno njime se određuje koliko se aktivnosti treba provesti za izradu proizvoda ili usluga

Troškovni objekt - može biti proizvod, usluga, ugovor, klijent ili bilo koja druga jedinica rada za koju je potrebno odvojeno mjerenje troška.

3.4. Faze primjene ABC modela

Faze primjene ABC metode su slijedeće:³⁴

1. Analiza postojećeg sustava troškova- potrebno je proučiti određeni sustav troškova, te napraviti određene promjene kako bi se provela ABC metoda.
2. Identificiranje aktivnosti– nakon pregleda postojećeg sustava troškova najvažniji korak je identifikacija aktivnosti. Svaka organizacija koja obavlja posao vrši zadatke tj. aktivnosti. Menadžeri moraju identificirati aktivnosti koje će činiti temelj za provedbu ABC metode.
3. Identifikacija proizvoda koji su nositelji troškova- predstavljaju proizvode za koje se najprije utvrđuju ukupni troškovi zatim troškovi po jedinici proizvoda.
4. Utvrđivanje direktnih troškova proizvoda- utvrđivanje direktnih troškova materijala i rada, kao kod tradicionalnog modela obračuna troškova. Ova vrsta troškova direktno se raspoređuje na nositelje troškova.
5. Identifikacija baze raspodjele troškova- definira broj aktivnosti unutar kojeg troškovi moraju biti grupirani u samom sustavu. Koristi se za raspodjelu neizravnih troškova na proizvode. Različite aktivnosti definirane u koraku 2 uzet će se kao osnova za raspodjelu neizravnih troškova na proizvode.
6. Alociranje indirektnih troškova na pojedine proizvode pomoću izabраниh baza ili faktora trošenja- opći troškovi trebaju biti dodjeljeni aktivnosti na temelju uzroka i posljedica odnosa između baze troškova raspodjele za neke aktivnosti i troškove aktivnosti.
7. Identifikacija indirektnih troškova po jedinici proizvoda ili usluge- ukupna količina baze raspodjele troškova koristi se za svaku aktivnost tj. za svaku vrstu proizvoda. Cijena po jedinici može se izračunati djeljenjem ukupnog iznosa od količine svake aktivnosti.

³⁴ Rajasekaran, V., Lalitha, R. (2011): Cost Accounting, Pearson, Dorling Kindersley, India, str. 274-276.

8. Identifikacija ukupnih troškova proizvodnje i troškova po jedinici proizvoda ili usluge- dodavanje svih izravnih i neizravnih troškova izračunatih u prethodnim koracima da se prikaže ukupan trošak proizvodnje ili trošak po jedinici proizvoda.

Provedba ABC metode i faze kroz koje prolazi ne predstavljaju lagan zadatak za samo poduzeće ni za menadžere. Provedba ABC metode bi zasigurno zahtjevala velike promjene u sustavu i načinu razmišljanja zaposlenika. Naglasak se stavlja na formiranje ključeva za raspored troškova. Trebaju biti mjerljivi te direktno povezani s pojedinom aktivnošću. Dodjeljivanjem krivih ključeva za raspored troškova ABC metoda neće pokazati točne rezultate. Kod ABC metode koristi se više ključeva za raspored troškova ovisno o vrsti troškova.

3.5. Dizajniranje ABC modela

Proces dizajniranja ABC modela provodi se u 4 koraka:³⁵

1. Identifikacija aktivnosti potrebnih za proizvodnju outputa
2. Dodjeljivanje troškova resursa aktivnostima
3. Identifikacija outputa
4. Povezivanje troškova aktivnosti sa proizvodima preko indikatora troškova aktivnosti

KORAK 1: Identifikacija aktivnosti potrebnih za proizvodnju outputa

Svaka organizacija bilo proizvodna, uslužna, financijska ili neprofitna obavlja aktivnosti tj. zadatke u svom poslovanju. Kod procesa implementacije ABC metode prvi korak je identificirati različite usluge kojima se određena organizacija bavi. Aktivnosti predstavljaju bilo koji posao koji se odvija u organizaciji.

U praksi se može identificirati veliki broj aktivnosti koje se obavljaju za proizvodnju outputa. Definiranje velikog broja aktivnosti dovodi to toga da troškovi mjerenja za ABC model rastu nesrazmjerno visoko. Postoje faktori koji navode da definiranjem većeg broja aktivnosti rastu troškovi mjerenja. Prvo, da dizajneri moraju odrediti resurse potrebne za obavljanje svake aktivnosti te koliko se puta aktivnosti izvode za svaki output. Ako je broj outputa visok,

³⁵ Drury, C. (2008): Management & Cost Accounting, Cengage Learning Business Press 7th edition, London, str.228.

definiranjem brojnih aktivnosti može dovesti do velikog posla prikupljanja podataka. Drugo, ako je više identificiranih aktivnosti, relacija aktivnost-output postaje sve teža i skuplja za mjeriti.³⁶

Naglasak se stavlja na formiranje ključeva za raspored troškova. Trebaju biti mjerljivi te direktno povezani s pojedinoma aktivnošću. Dodjeljivanjem krivih ključeva za raspored troškova ABC metoda neće pokazati točne rezultate. Kod ABC metode koristi se više ključeva za raspored troškova ovisno o vrsti troškova.

KORAK 2: Dodjeljivanje troškova resursa aktivnostima

Nakon identifikacije aktivnosti potrebnih za proizvodnju outputa slijedi dodjeljivanje troškova resursa aktivnostima putem indikatora resursa koji pokazuju koliko je koja aktivnost uzrokovala trošenje pojedinih resursa. Kako se pojedina aktivnost izvodi potrebno je utvrditi koji se resursi koriste. Identificirane aktivnosti potrebno je analizirati kako bi lakše spoznali primarne uzročnike troška, te se usredotočiti na skupne resurse.

Troškovi resursa mogu se dodjeljivati aktivnostima na 3 načina:³⁷

- Direktnim zaračunavanjem
- Procjenom
- Arbitrarnom alokacijom

Direktnim zaračunavanjem - mjeri se stvarno korištenje resursa po aktivnostima, te se primjenjuje kada se određeni trošak može neposredno vezati uz određenu aktivnost. Dodjela troškova direktnim zaračunavanjem je skup, ali ujedno i najtočniji način dodjele troškova. Za dodjeljivanje troškova procjenom potrebno je pomoću upitnika ili drugih tehnika istraživanja utvrditi stope iskorištenosti resursa od strane aktivnosti i primijeniti ih kao uzročnike.

Procjenom - menadžeri procjenjuju postotak vremena ili napora koji zaposlenici utroše za svaku pojedinu aktivnost. Neki troškovi mogu imati brojne uzročnike ali koriste se samo oni najznačajniji koji se, dakle, određuju anketiranjem menadžera ili samih zaposlenika koji su najbliže upoznati s određenom aktivnosti.

³⁶ Cooper R.,Kaplan R.S.,Maisei L.S., Morrissey E, Oehm R.M. (1992): Implementig Activity-based cost management: Moving from analysis to action, Institute of Management Accountants, Montvale, str.12.

³⁷ Ibid

Arbitrarnom alokacijom- alociraju se one vrste troškova koje nisu direktno uzrokovane poslovnim procesom niti njegovim outputom. Takvi troškovi su potrebni poduzeću, ali nisu direktno uvjetovani ponašanjem kupaca ili proizvodnjom proizvoda. Ovakav način alokacije se mora izbjegavati jer ne doprinosi boljem razumijevanju ekonomije poduzeća.

KORAK 3: Identifikacija outputa

Outputi su troškovni objekti za koje se djelatnosti izvode. Tipični outputi za sustav troškova mogu uključivati proizvode, usluge, klijente, projekte ili poslovne jedinice. Dizajneri ABC modela moraju identificirati sve proizvode koji su rezultat upotrebe resursa čiji se troškovi razdjeljuju. Ispuštanjem određene kategorije outputa na ostale outpute će se raspodijeliti previše troškova što će rezultirati netočnim informacijama.³⁸

KORAK 4: Povezivanje troškova aktivnosti sa proizvodima preko indikatora troškova aktivnosti

Troškovi aktivnosti dodjeljuju se proizvodima preko indikatora troškova aktivnosti na načine kao dodjeljivanje troškova resursa aktivnostima (direktno zaračunavanje, arbitrarna alokacija, procjena). Jednostavnost i troškovi prikupljanja podataka o nositeljima troškova faktor je koji treba uzeti u obzir tijekom treće faze kada se bira odgovarajući nositelj troškova.³⁹

Najveći problem kod dizajniranja ABC modela je odabir troškovnih indikatora. Prvi i najvažniji korak predstavlja identificiranje aktivnosti, nakon čega se precizno određuju uzročnici aktivnosti, koji nose ulogu troškovnog indikatora.

Kod proces dizajniranja te implementacije ABC modela treba uzeti u obzir da bude što jednostavniji, ne pretežak za razumijevanje i preskup za održavanje. Nema potrebe za identifikacijom velikog broja aktivnosti, jer samim time treba više troškovnih indikatora, što dovodi do toga da je model kompliciran, nerazumljiv i skup. Zaposlenici trebaju prihvatiti model, ali ako se ukaže kao prekompliciran i neprihvatljiv zasigurno će ga odbaciti.

³⁸ Cooper R.,Kaplan R.S.,Maisel L.S., Morrissey E, Oehm R.M. (1992) : Implementig Activity-based cost management: Moving from analysis to action, Institute of Management Accountants, Montvale, str.16.

³⁹ Drury, C. (2005): Management Accounting for Business, Thomson Learning, 3rd edition, London, str. 155.

3.6. Prednosti i nedostaci ABC modela

ABC model, kao i svaki drugi model, ima svoje prednosti i nedostatke.

Najčešće isticane prednosti od primjene ABC metode su:⁴⁰

- bolja identifikacija i kontrola troškova resursa
- mogućnost reduciranja velikog broja aktivnosti koje ne dodaju vrijednost proizvodima i uslugama, tj. nepotrebnih aktivnosti
- mogućnost redizajniranja aktivnosti u cilju unapređenja procesa i ušteda na troškovima
- bolje dodjeljivanje indirektnih troškova na proizvode i usluge
- mogućnost izrade realnijeg plana i proračuna
- jasnije povezivanje troškova s odgovornošću osoblja
- uzima u obzir da se troškovi ne mijenjaju samo s volumenom djelatnosti i radi jasnu diobu između kratkoročnih i dugoročnih varijabilnih troškova
- raspored troškova na aktivnosti obavlja s ciljem uspostavljanja uzročno-posljedičnih veza između troškova i uzročnika troškova
- pridaje interese svim funkcijama u organizaciji.

Najčešće isticani nedostaci od primjene ABC metode su:⁴¹

- traži novčana i intelektualna ulaganja
- zahtijeva obiman rad na prikupljanju i obradi podataka
- zahtijeva primjenu specijaliziranog softvera
- stvara zasebnu skupinu poslovnih knjiga koje mogu dovesti do konfuzije
- teškoće kod identificiranja generatora aktivnosti
- nemogućnost preciznijeg definiranja utjecaja generatora troškova na aktivnosti
- nije uvijek relevantna za odlučivanje, odnosno, troškovi proizvoda ili usluga koji se obračunavaju ne moraju biti povoljni za korištenje u svim situacijama budući da se po ABC metodi uključuju varijabilni i fiksni troškovi.

⁴⁰ Dražić Lutitsky, I., Butorac, N. (2014): Mogućnost primjene metode obračuna troškova temeljem aktivnosti u bolnicama, Riznica, br.11,Zagreb, str.18.

⁴¹ Ibid

ABC model kao i svaki drugi model uz svoje brojne prednosti ima i nedostatke. Prednosti i nedostaci ovise o tome kako se model primjenjuje. Na uvođenje ABC modela odlučit će se one tvrtke koje smatraju da će im ABC model donijet niz prednosti u odnosu na druge sustave obračuna troškova. Moraju vjerovati u to da će korist njene provedbe u poduzeću biti veća od samog ulaganja u provedbu modela, te da posjeduje sve što je potrebno za implementaciju ABC modela.

3.7. Čimbenici koji utječu na primjenu abc metode u poduzećima

Mnoga poduzeća okreću se implementaciji ABC metode zbog toga što tradicionalne metode dovode do većih pogrešaka i troškova zbog proizvoljnog raspoređivanja troškova na nositelje. Iako je uvođenje ABC metode skuplje od tradicionalnih metoda većina pokušava implementirati ABC model kako bi dobili precizniji iznos troškova, a neke bespotrebne troškove eliminirali. Moraju biti svjesni da je to skupa metoda i spoznati da li će njezine koristi od uvođenja i primjene biti mnogo veće od ulaganja da bi se isplatilo.

ABC metoda, najviše utječe na poduzeća koja imaju područja s visokim i rastućim troškovima te koja imaju veliki broj proizvoda, usluga, kupaca, proces ili kombinacija navedenog. Većina troškova u strukturi ukupnih troškova uslužnih poduzeća je fiksna i neizravna, a koristi od primjene metode nadmašuju njezinu primjenu u proizvodnim poduzećima.⁴² Postoji nekoliko čimbenika koja razdvajaju poduzeća koja koriste ABC metodu od onih koja ju ne koriste. To su:⁴³

- potencijalnim iskrivljenjima troškova
- koristi troškovne informacije za donošenje odluka
- nedostatku inicijative sustava
- veličini organizacije

Poduzeća kod kojih postoji potencijal za iskrivljavanje troškova, a to se prvenstveno odnosi na poduzeća kod kojih se primjenjuje jedan kriterij za raspored općih troškova, motiviranija su za primjenu ABC metode od poduzeća kod kojih to nije slučaj. Primjena ABC metode prvenstveno se spominje kod proizvodnih poduzeća. Međutim, korist od uvođenja ABC metode može se ostvariti i u uslužnim poduzećima zbog činjenice da su u strukturi troškova

⁴²Cooper R.,Kaplan R.S.,Maisel L.S., Morrissey E, Oehm R.M. (1992) :Implementig Activity-based cost management: Moving from analysis to action, Institute of Management Accountants, Montvale, str 23.

⁴³ Pekanov- Starčević.(2013): Koristi primjene ABC metode u hrvatskim poduzećima , str.članak, Osijek, str.152.

takvih poduzeća najviše zastupljeni opći troškovi. Time problem njihovog netočnog rasporeda na nositelje troškova postaje još veći. Osim u velikim poduzećima, koristi od obračuna troškova na temelju aktivnosti mogu imati (mala) i srednja poduzeća. Kod njih se ABC može koristiti za poboljšanje cjelokupne performanse, a samim time i konkurentnosti poduzeća. Mala poduzeća ipak u manjoj mjeri uvode ABC metodu zbog nekoliko bitnih čimbenika. Na prvom mjestu nedostatak podataka i analiza koju velika poduzeća rade. Nadalje, radi se o odsustvu resursa, kako tehničkih, tako kadrovskih, tako i financijskih koji su potrebni za opsežne analize koje ABC metoda zahtijeva. Unatoč brojnim prednostima koje primjena ABC metode generira, nije uvijek opravdano implementirati novi sustav, odnosno metodu upravljanja troškovima. Jedan od razloga svakako uključuje visoke troškove primjene. Stoga se moraju razmotriti uvjeti pod kojima je primjena metode u poduzeće opravdana.⁴⁴

Poduzeća moraju prepoznati koje su prednosti a koji nedostaci od primjene ABC metode. Kako bi uspjeli prepoznati korist od metode moraju imati uvid u sve troškove poslovanja. Većinu poduzeća terete bespotrebni troškovi te ih moraju eliminirati kako bi bolje poslovali. Poduzećima ostaje pitanje prilagodbe na nove sustave obračuna troškova. Kako novi sustavi donose određene koristi tako donose i određene nedostatke. Svako poduzeće nastoji ispitati svoje poslovanje i prilagoditi mu najbolji sustav obračuna troškova. Novi sustavi u svim poduzećima zahtijevaju prilagodbe zaposlenika, troškove, i sl.

S ciljem postizanja prednosti nad ostalim poduzećima u industriji, poduzeće mora preispitati svoje procese. Poduzeće proizvodi proizvode ili pruža usluge izvođeci niz aktivnosti. Menadžeri moraju biti svjesni aktivnosti koje troše najviše resursa, i samim time, uzrokuju najveći dio troškova. Ključna korist koju ABC metoda donosi je svjesnost poduzeća o svojim aktivnostima, kako onima koje dodaju vrijednost poduzeću, tako i o onima koje ne dodaju vrijednost i koje treba reducirati i eliminirati. Time poduzeće dolazi do točnijih informacija o troškovima svojih proizvoda i usluga te može točnije definirati i prodajnu cijenu svojih proizvoda. Hrvatska poduzeća kao najveći problem u primjeni navode visoki trošak uvođenja zbog kojega veliki broj poduzeća odustaje od primjene. Međutim, sustav upravljanja troškovima poduzeća koja su implementirala ABC metodu omogućuje im generiranje točnijih informacija o troškovima, uštedu na troškovima i bolju kontrolu troškova, a to može biti od izuzetne važnosti u njihovom poslovanju. Kritičari metode upravljanja troškovima na temelju aktivnosti naglašavaju da je analiza skupa i dugotrajna te da koristi koje ona donosi poduzeću

⁴⁴ Ibid

ne opravdavaju troškove provođenja tako opsežne analize. Međutim, u situaciji u kojoj su prodajne cijene proizvoda svojevrsna konstanta, jedini način za povećanje zarade je snižavanje, odnosno racionalizacija troškova poduzeća. Navedeno najčešće nije moguće ostvariti primjenom tradicionalnih metoda upravljanja troškovima te je nužna primjena suvremenih metoda upravljanja troškovima, a jedna od njih je i ABC metoda.⁴⁵

⁴⁵ Ibid

4. PRIMJENA ABC MODELA U VATERPOLSKOM KLUBU JADRAN SPLIT

4.1. Športski klubovi kao neprofitne udruge

Športski klubovi djeluju kao neprofitne udruge kojima je cilj javni interes. Svrha postojanja nije im ostvarivanje profita nego pružanje usluga društvu. Športski klubovi obavljaju niz djelatnosti koje su propisane posebnim propisima. Najvažnija djelatnost športskih klubova je sudjelovanje na športskim natjecanjima. Osima toga, odrađuju treninge kao pripreme za natjecanja, podučavaju polaznike, organiziraju natjecanja unutar i van kluba.

Športski klubovi trebaju veliku pozornost posvetiti organizaciji svog računovodstva, u skladu sa novo donošenim Zakonom. Za računovodstvo športskih klubova kao neprofitnih udruga propisana je posebna zakonska regulativa koja se prvenstveno ogleda u ograničenjima kod pribavljanja i trošenja sredstava, u odgovornosti klubova u upravljanju povjerenim im resursima, kao i u različitim kriterijima za mjerenje njihova uspjeha i financijskog položaja.⁴⁶

Kako bi športski klubovi djelovali i ostvarivali svoje ciljeve potrebni su mu određeni izvori financiranja. Športski klubovi financiraju se članarinama svoji polaznika, donacijama, dotacijama, i sl.

Djelatnost sporta u Republici Hrvatskoj uređena je Zakonom o sportu (Narodne novine, broj 71/06, 124/10, 124/11, 86/12, 94/13 i 85/15) koji je stupio na snagu 6. srpnja 2006. godine. Na djelatnost sporta na odgovarajući način primjenjuju se i drugi zakoni, osobito oni koji uređuju pitanja udruživanja građana, djelatnosti školstva i gospodarstva te propisi iz sustava državne uprave, graditeljstva, financija i zdravstva.⁴⁷

Zakonom o sportu definirani su sljedeći dijelovi suvremenog sporta: sustav sporta, osobe u sustavu sporta, sportske djelatnosti, stručni poslovi u sportu, statusna pitanja sportaša, pitanja sportskih klubova, sport osoba s invaliditetom, sport djece i mladeži, zdravstvena zaštita sportaša, sportske građevine, javne potrebe u sportu, financiranje sporta, državne nagrade u sportu i drugo.⁴⁸

⁴⁶ Lovrić, I. (2011): Računovodstveni i porezni status športski klubova kao neprofitnih udruga u Republici Hrvatskoj, diplomski rad, Ekonomski fakultet u Zagrebu

⁴⁷ MZOS- dostupno na: <http://public.mzos.hr/Default.aspx?sec=2379> [23.09.2015]

⁴⁸ Ibid

Sustav športa u Republici Hrvatskoj čine:

- **fizičke osobe** – športaši, treneri, osobe osposobljene za rad u športu (instruktori, voditelji i sl.), osobe koje sudjeluju u organiziranju i vođenju športskog natjecanja (športski suci, delegati i povjerenici) i menadžeri u športu,
- **pravne osobe** – športske udruge, trgovačka društva i ustanove,
- **školska športska društva** – osnivaju se bez pravne osobnosti.

4.2. Simulacija obračuna troškova po ABC metodi

Simulacija obračuna troškova po ABC metodi prikazat će se na primjeru Vaterpolskog kluba Jadran koji djeluje kao neprofitna organizacija. Bitna pretpostavka jest da se radi o obračunu na godišnjoj razini, odnosno od 1.1. do 31.12.

Neprofitne organizacije karakteriziraju mnoge specifičnosti kao što je i njihovo samo djelovanje i poslovanje, jer su to organizacije koje se ne financiraju prodajom proizvoda i usluga na tržištu nego raznim donacijama, članarinama, proračunskim sredstvima, subvencijama i sl. Istražit će se da li je ABC metoda adekvatna tehnika koja pruža objektivnije i pouzdanije informacije o troškovima u neprofitnom sektoru. Treba imati na umu da se danas neprofitne i profitne organizacije dosta isprepliću. Neprofitne organizacije imaju prvenstveno društvenu usmjerenost iako se sve više tržišno usmjeravaju, dok profitne nastoje ojačati svoju društvenu dimenziju poslovanja razvijanjem društvene odgovornosti. Jedna od ključnih razlika neprofitnih i profitnih organizacija je pitanje mjerenja njihove uspješnosti.

Vaterpolski klub Jadran u najvećoj mjeri financira se iz proračuna Grada Splita (754.679,00), prihodima od donacija (295.000,00), te prihodima od članarina i članskih doprinosa (201.570,00 kn).

AKTIVNOSTI

Trening

Osposobljavanje

Provođenje
događaja

Putovanja

Tajništvo

Slika 3: Vrste aktivnosti

Izvor: samostalna konstrukcija autora

Detaljnijim pregledom aktivnosti sportskog kluba definirali smo određeni broj aktivnosti.

Glavna aktivnost sportskog kluba je trening, tj. treniranje. Trening podrazumijeva podučavanje mlađih kategorija (nade, mlađi kadeti, kadeti, mlađi juniori, juniori) trening seniora te škola vaterpola.

Druga aktivnost osposobljavanja uključuje naprednije treniranje, tj. pripreme za utakmice, turnire, i sl. gdje treneri obavljaju svoj posao za određeni iznos novca.

Treća aktivnost, provođenja događaja podrazumijeva razne sajmove, okupljanja unutar kluba (95. godina kluba, sajam sporta, Joker sajam).

Četvrta aktivnost putovanja, odlazak na sportska natjecanja, turnire (turniri mlađih kategorija, turniri seniora, utakmice seniora).

Peta aktivnost tajništvo, koja vodi brigu o svim poslovima u klubu. Bavi se organizacijom utakmica, putovanja te vođenjem administracijski poslova.

Aktivnosti mogu biti bilo koji posao koji se odvija u organizaciji. Definiranjem aktivnosti u organizaciji možemo uvidjeti da neke aktivnosti možda zvuče isto, ali zapravo nisu. Kasnijim definiranjem mikroaktivnosti zavirit ćemo detaljnije u pojedinu aktivnosti i uvidjeti njihove razlike. Nakon identifikacije aktivnosti pristupamo dodjeljivanju troškova resursa aktivnostima putem indikatora resursa, a oni služe da bismo utvrdili koliko je koja aktivnost utjecala na trošenje resursa.

Tablica 1: Kategorije troškova i ključevi za raspoređivanje na aktivnosti

KATEGORIJE TROŠKOVA	IZNOS	KLJUČEVI ZA RASPOREĐIVANJE
Rashodi za radnike	342.763,00	broj radnika
Naknade troškova radnicima	34.291,00	broj radnika
Naknade članovima u predstavničkim i izvršnim tijelima, povjerenstvima i sl.	599.485,00	broj putnih naloga
Naknade ostalim osobama izvan radnog odnosa	143.825,00	fin.vrijednost ugovora
Usluge telefona, pošte i prijevoza	2.887,00	broj pošiljki, broj narudžbi prijevoza
Usluge tekućeg i investicijskog održavanja	350,00	broj računala i uređaja, m2
Intelektualne i osobne usluge	82,00	financijska vrijednost ugovora
Računalne usluge	3.778,00	korist u satima
Ostale usluge	17.403,00	broj radnika
Uredski materijal i ostali materijalni rashodi	20.196,00	količina utrošenih artikala
Materijal i sirovine	22.620,00	količina utrošenih artikala
Premije osiguranja	618,00	broj radnika
Reprezentacija	11.304,00	broj utakmica
Članarine	2.460,00	broj članova
Kotizacije	47.619,00	broj turnira
Ostali financijski rashodi	8.195,00	broj radnika
Donacije	180.800,00	broj natjecanja
Ostali rashodi	246.356,00	broj radnika
UKUPNO	1.685.032,00	

Izvor:samostalna konstrukcija autora

Kategorija troškova naknade članovima u predstavnički i izvršnim tijelima, povjerenstvima i sl. Predstavlja najznačajniji udio u strukturi troškova sportske organizacije. Navedene naknade uključuju naknade za obavljanje aktivnosti, naknade troškova službenih putovanja, te naknade ostalih troškova.

Nakon identifikacije aktivnosti, te kategorije troškova i ključeva za raspoređivanje na aktivnosti, potrebno je prikazati međuovisnost prirodne vrste troška i aktivnosti, odnosno utvrđujemo koji se resursi troše prilikom izvođenja pojedine aktivnosti.

Tablica 2: Međuovisnost prirodne vrste troškova i aktivnosti

Kategorija troškova/ aktivnost	Trening	Osposobljavanje	Provođenje događaja	Putovanja	Tajništvo
Rashodi za radnike	X	X			X
Naknade troškova radnicima	X	X		X	X
Naknade članovima u predstavničkim i izvršnim tijelima, povjerenstvima i sl.		X		X	
Naknade ostalim osobama izvan radnog odnosa		X		X	
Usluge telefona, pošte i prijevoza	X	X	X	X	X
Usluge tekućeg i investicijskog održavanja	X	X			X
Intelektualne i osobne usluge	X	X			X
Računalne usluge	X	X	X	X	X
Ostale usluge	X	X	X	X	X
Uredski materijal i ostali materijalni rashodi	X	X			X
Materijal i sirovine	X	X			X
Premije osiguranja				X	
Reprezentacija		X	X	X	
Članarine	X				
Kotizacije		X			
Ostali financijski rashodi	X	X	X	X	X
Donacije	X	X	X	X	X
Ostali rashodi	X	X	X	X	X

Izvor: samostalna konstrukcija autora

Tablica prikazuje koje aktivnosti sudjeluju u kojim troškovima. Sljedeći korak je određivanje postotnih poena da se istraži koliko troška svaka aktivnost zauzima u postotnom iznosu. Postotni iznosi prikazani u dolje navedenoj tablici određeni su pomoću indikatora resursa, ali i ispitivanjem zaposlenika kako bi se prikazalo trošenje resursa u odnosu na aktivnosti.

Uvid u tablicu zahtjeva odgovor na pitanje koji način je rezultirao ovakvim odnosima. Implementacija ABC metode je kompleksan i na kraju skup postupak. Trebalo je ući u dubine analitike prirodnih vrsta troškova i analizirati iznose koji terete račune pojedine knjige.

Prva kategorija, rashodi za radnike uključuje plaće, doprinose, i sl. Logičnim razmišljanjem sudjeluje u aktivnostima trening, tajništvo te osposobljavanje. Trening se sastoji od niza manjih aktivnosti kao što je treniranje mlađih generacija, seniora, škola vaterpola i sl. gdje radnici tj. treneri za svoj posao dobivaju plaću i samim time predstavlja organizaciji rashod za radnike. Na isti način tajništvo gdje radnici za obavljanje svojih administrativnih poslova dobivaju plaću. Osposobljavanje uključuje trenere koji osposobljavaju članove za provođenje daljnjih događaja utakmica, turnira i sl. Za aktivnosti provođenja događaja i putovanja nema nikakvih rashoda za radnike tj. plaće.

Druga kategorija, naknade troškova radnicima na isti način povezano kao s prvom kategorijom.

Treća i četvrta kategorija, nakande članovima u povjerenstvima, te ostalim osobama izvan radnog odnosa uključuje osposobljavanje i putovanja. Naknade predstavljaju trošak za osobe koje sudjeluju na raznim obukama, natjecanjima, putovanjima tj. naknade za službena putovanja i sve troškove vezane uz to

Peta kategorija, usluge telefona, pošta i prijevoza logično je zastupljena u svim kategorijama.

Šesta i sedma kategorija, tekuće i investicijsko održavanje kao i prva u svim kategorijama izuzev provođenja događaja i putovanja koji su vanjski događaji organizacije. Uključuje sve troškove koji su potrebni za održavanje unutar organizacije.

Osma i deveta kategorija , računalne usluge te ostale usluge podjeljena je na sve aktivnosti . Radi se o troškovima održavanja računalnih sustava čija se vrijednost iskazuje kroz sate uloženog rada.

Troškove uredskog materijala smo logično raspodijelili na sve aktivnosti jer nije moguće zamisliti da neki radnik nije uzrokovao jedan dio nastalog troška.

Materijal i sirovine, iduća kategorija sudjeluje u aktivnostima trening, osposobljavanje i tajništvo.

Premije osiguranja, sudjeluju samo u aktivnosti putovanja. Uključuje osiguranje djece kada su na putu.

Reprezentacija je trošak ugošćivanja poslovnih partnera (hrana, piće, trošak odmora i sl.) uključuje aktivnost osposobljavanja, provođenja događaja gdje se trenere i seniore na kraju godine ugošćuje. Najznačajnije aktivnost putovanja gdje su u najvećoj mjeri zastupljeni troškovi hrane, pića, trošak odmora, i sl.

Članarine, u cjelokupnom iznosu povezane s aktivnosti trening. Uplatom članarina od polaznika kluba i sama se organizacija financira.

Kotizacija uključuje sudjelovanje na sastancima , konferencijske materijale, ručkove i osvježavajuća pića. Zastupljena u cjelosti u aktivnosti osposobljavanja tj. točnije utakmice.

Donacije, sudjeluju u svim aktivnostima jer organizacija tek kada primi donacije može od toga novca organizirati putovanja, turnire i sl. jer na taj način organizacija uistinu i radi.

Tablica 3: Međuovisnost prirodne vrste troškova i aktivnosti- indikatori u postocima

Kategorija troškova/ aktivnost	Trening	Osposobljavanje	Provođenje događaja	Putovanja	Tajništvo	UKUPNO
Rashodi za radnike	40,00%	40,00%			20,00%	100,00%
Naknade troškova radnicima	30,00%	40,00%		10,00%	20,00%	100,00%
Naknade članovima u predstavničkim i izvršnim tijelima, povjerenstvima i sl.		70,00%		30,00%		100,00%
Naknade ostalim osobama izvan radnog odnosa		50,00%		50,00%		100,00%
Usluge telefona, pošte i prijevoza	20,00%	10,00%	10,00%	10,00%	50,00%	100,00%
Usluge tekućeg i investicijskog održavanja	30,00%	40,00%			30,00%	100,00%
Intelektualne i osobne usluge	30,00%	40,00%			30,00%	100,00%
Računalne usluge	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	100,00%
Ostale usluge	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	100,00%
Uredski materijal i ostali materijalni rashodi	10,00%	10,00%			80,00%	100,00%
Materijal i sirovine	40,00%	40,00%			20,00%	100,00%
Premije osiguranja				100,00%		100,00%
Reprezentacija		30,00%	30,00%	40,00%		100,00%
Članarine	100,00%					100,00%
Kotizacije		100,00%				100,00%
Ostali financijski rashodi	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	100,00%

Kategorija troškova/ aktivnost	Trening	Osposobljavanje	Provođenje dogadaja	Putovanja	Tajništvo	UKUPNO
Donacije	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	100,00%
Ostali rashodi	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	100,00%

Izvor:samostalna konstrukcija autora

Idući korak u izradi modela je prikazati u novčanim iznosima koliki je udio pojedinih troškova u definiranim aktivnostima. U tablici su također vidljivi i ukupni troškovi makroaktivnosti kao i svaki pojedini trošak resursa.

Tablica 4: Raspored troškova preko definiranih omjera na aktivnosti

Kategorija troškova/ aktivnost	Trening	Osposobljavanj e	Provođenje dogadaja	Putovanja	Tajništvo	UKUPNO
Rashodi za radnike	137.105,20	137.105,20			68.552,60	342.763,00
Naknade troškova radnicima	10.287,30	13.716,40		3.429,10	6.858,20	34.291,00
Naknade članovima u predstavničkim i izvršnim tijelima, povjerenstvima i sl.		419.639,50		179.845,50		599.485,00
Naknade ostalim osobama izvan radnog odnosa		71.912,50		71.912,50		143.825,00
Usluge telefona, pošte i prijevoza	577,40	288,70	288,70	288,70	1.443,50	2.887,00
Usluge tekućeg i investicijskog održavanja	105,00	140,00			105,00	350,00
Intelektualne i osobne usluge	24,60	32,80			24,60	82,00

Kategorija troškova/ aktivnost	Trening	Osposobljavanje	Provođenje dogadaja	Putovanja	Tajništvo	UKUPNO
Računalne usluge	755,60	755,60	755,60	755,60	755,60	3.778,00
Ostale usluge	3480,60	3480,60	3480,60	3480,60	3480,60	17.403,00
Uredski materijal i ostali materijalni rashodi	2.019,60	2.019,60			16.156,80	20.196,00
Materijal i sirovine	9.048,00	9.048,00			4.524,00	22.620,00
Premije osiguranja				618,00		618,00
Reprezentacija		3.391,20	3.391,20	4.521,60		11.304,00
Članarine	2.460,00					2.460,00
Kotizacije		47.619,00				47.619,00
Ostali finansijski rashodi	1.639,00	1.639,00	1.639,00	1.639,00	1.639,00	8.195,00
Donacije	36.160,00	36.160,00	36.160,00	36.160,00	36.160,00	180.800,00
Ostali rashodi	49.271,20	49.271,20	49.271,20	49.271,20	49.271,20	246.356,00
UKUPNO	252.933,50	796.219,30	94.986,30	351.921,80	188.971,10	1.685.032,00

Izvor: samostalna konstrukcija autora

Tablica 5: Raspored troškova na mikroaktivnosti

VRSTE AKTIVNOSTI	% ANGAŽIRANJA RESURSA	IZNOS
TRENING	100	252.933,50
Trening mlađih kategorija	25	63.233,38
Trening seniora	45	113.820,07
Škola vaterpola	30	75.880,05
OSPOSOBLJAVANJE	100	796.219,30
Treneri (licence)	40	318.487,72
Seniori (licence)	60	477.731,58
PROVOĐENJE DOGAĐAJA	100	94.986,30
Troškovi sajmova (najam i materijali)	80	75.989,04
Oglašavanje	20	18.997,26

VRSTE AKTIVNOSTI	% ANGAŽIRANJA RESURSA	IZNOS
PUTOVANJA	100	351.921,80
Turniri mlađih kategorija	55	193.556,99
Turniri seniora	10	35.192,18
Utakmice (senori i ml.kat)	35	123.172,63
TAJNIŠTVO	100	188.971,10
Administracijski poslovi	60	113 382,66
Organizacije utakmica	40	75.588,44

Izvor: samostalna konstrukcija autora

Premda aktivnosti trening i ospobljavanje djeluju slično kada zavirimo detaljnije u te aktivnosti unutar organizacije može se utvrditi da se razlikuju. Trening uključuje treniranje tj.nastavu mlađih kategorija (nade, mlađi kadeti, kadeti, mlađi juniori, juniori), trening seniora te školu vaterpola. Aktivnost ospobljavanja uključuje pripreme za utakmice, turnire i sl.

Tablica 6: Vrste aktivnosti i indikatori troškova aktivnosti

VRSTE AKTIVNOSTI	IZNOS	INDIKATORI
Trening mlađih kategorija	63.233,38	broj treninga
Trening seniora	113.820,07	broj treninga
Škola vaterpola	75.880,05	broj treninga
Treneri (licence)	318.487,72	broj trenera
Seniori (licence)	477.731,58	broj seniora
Troškovi sajmovi (najam i materijali)	75.989,04	broj sajmovi
Trošak oglašavanja	18.997,26	broj utrošenih sati
Turniri mlađih kategorija	193.556,99	broj turnira
Turniri seniora	35.192,18	broj turnira
Utakmice (seniori i ml.kat)	123.172,63	broj utakmica
Administracijski poslovi	113 382,66	broj utrošenih sati
Organizacije utakmica	75.588,44	broj utakmica
UKUPNO	1.685.032,00	

Izvor: samostalna konstrukcija autora

Tablica 7: Matrica ovisnosti troškova aktivnosti i usluge– indikatori u apsolutnom iznosu

VRSTE AKTIVNOSTI	IZNOS	INDIKATORI	BROJ INDIKATORA
Trening mlađih kategorija	63.233,38	broj treninga	312
Trening seniora	113.820,07	broj treninga	520
Škola vaterpola	75.880,05	broj treninga	416
Treneri (licence)	318.487,72	broj trenera	9
Seniori (licence)	477.731,58	broj seniora	18
Troškovi sajmovi (najam i materijali)	75.989,04	broj sajmovi	2
Trošak oglašavanja	18.997,26	broj utrošenih sati	40
Turniri mlađih kategorija	193.556,99	broj turnira	12
Turniri seniora	35.192,18	broj turnira	2
Utakmice(seniori i ml.k)	123.172,63	broj utakmica	74
Administracijski poslovi	113 382,66	broj utrošenih sati	2080
Organizacije utakmica	75.588,44	broj utakmica	74
UKUPNO	1.685.032,00		

Izvor: samostalna konstrukcija autora

Tablica 7 prikazuje broj indikatora u apsolutnim iznosima. Uzimajući u obzir da godina ima 52 tjedna broj treninga je dodjeljen prema broju indikatora.

Treningi mlađih kategorija održavaju se 3 puta tjedno u sportskom klubu (jutro i popodne). Tjedno se održi 6 treninga mlađe kategorije tj. 312 treninga godišnje.

Treningi seniora održavaju se svaki dan (jutro i popodne). Tjedno se održi 10 treninga seniora, tj. 520 treninga godišnje.

Škola vaterpola održava se 8 puta tjedno. Svakim danom popodne i dodatno 3 puta tjedno ujutro, tj. 416 treninga godišnje.

U aktivnost osposobljavanja uključeno je 9 trenera i 18 seniora koji pripremaju članove za natjecanja, utakmice i sl.

Klub organizira 2 sajma godišnje.

Trošak oglašavanja, prema indikatoru broja utrošenih sati je 40. Prije sajmovi i nakon sajmovi (objava slika, rezultata na facebooku) na oglašavanje je potrebno oko 40 h.

U godini ima 12 turnira mlađih kategorija. (5 prvenstava RH, 5 kupova, turnir u DU i Božićni turnir koji organizira sam klub).

Turniri seniora su: prvenstvo RH i Božićni turnir.

Utakmice seniora i mlađih kategorija su 74 od toga: 60 utakmica godišnje mlađih kategorija te 14 utakmica godišnje seniora.

Administracijski poslovi određeni su prema broju utrošenih radnih sati. Dnevno radno vrijeme (pon-pet) od 8 h.

Organizacije utakmica prema broju utakmica 74.

Nakon navedenih indikatora aktivnosti potrebno je odrediti sam trošak pojedine aktivnosti. Nakon objašnjena kako smo došli do određenih indikatora potrebno je u idućoj tablici izračunati trošak same aktivnosti što je i krajni cilj. Za svaku aktivnost potrebno je odrediti njezin trošak.

Tablica 8: Alokacija troškova aktivnosti na proizvode putem indikatora troškova aktivnosti

VRSTE AKTIVNOSTI	IZNOS	INDIKATORI	BROJ INDIKATORA	TROŠAK AKTIVNOSTI
Trening mlađih kategorija	63.233,38	broj treninga	312	202,67
Trening seniora	113.820,07	broj treninga	520	218,89
Škola vaterpola	75.880,05	broj treninga	416	182,40
Treneri (licence)	318.487,72	broj trenera	9	35.387,52
Seniori (licence)	477.731,58	broj seniora	18	26.540,64
Troškovi sajмова (najam i materijali)	75.989,04	broj sajмова	2	37.994,52
Trošak oglašavanja	18.997,26	broj utrošenih sati	40	474,93
Turniri mlađih kategorija	193.556,99	broj turnira	12	16.129,75
Turniri seniora	35.192,18	broj turnira	2	17.596,09
Utakmice (seniori i mlađih kategorija)	123.172,63	broj utakmica	74	1.664,50

VRSTE AKTIVNOSTI	IZNOS	INDIKATORI	BROJ INDIKATORA	TROŠAK AKTIVNOSTI
Administracijski poslovi	113 382,66	broj utrošenih sati	2080	54,51
Organizacije utakmica	75.588,44	broj utakmica	74	1.021,47
UKUPNO	1.685.032,00			

Izvor: samostalna konstrukcija autora

4.3. Osvrt na primjenjivost ABC metode

ABC metoda prikazala se kao prihvatljiva metoda u proizvodnim i uslužnim poduzećima, a u malim i neprofitnim poduzećima postoje razne kritike u njezinu primjenu. U radu smo nastojali dokazati kako ABC metoda može pronaći i svoju primjenjivost u neprofitnoj udruzi, tj. športskom klubu. Treba imati na umu da sportska industrija djeluje kao neprofitna organizacija kojoj cilj nije profit već društveni interes. Najvažniji korak u dizajniranju modela i primjenjivosti je identificiranje aktivnosti, te jako važno formiranje pravilnih ključeva za raspored. Definicijom prevelikog broja aktivnosti model će biti preklompliciran i zahtjevan. Potreba za uvođenjem ABC metode u sportski klub "Jadran" proizlazi iz toga da se dobije bolji uvid u troškove po određenim aktivnostima te da se eliminiraju nepotrebni dodatni troškovi. Zbog specifičnosti financiranja sportskog kluba potreba za uvođenjem nije proizašla iz konkurencije, stalnih inovacijai napredne tehnologije na tržištu već proizlazi iz zahtjeva njezinih djelatnika i onih koje je financiraju. Njezin način financiranja kao što je već rečeno nije stjecanje profita, ali bez obzira na to ona se treba konstantno brinuti gdje će i kako nabaviti novac. ABC metoda kao i svaka druga metoda ima svoje prednosti i nedostatke. U donošenju odluke koja metoda obračuna troškova je prikladna treba uzeti u obzir ne samo njezine prednosti nego i nedostatke. Zato bi uvođenjem ABC metode sportski klub eliminirao neke bespotrebne troškove, za koje je dosada možda uvijek tražio dodatani način financiranja. Međutim, provedba ove metode u sportskom klubu kao neprofitnoj udruzi zahtjeva mnogo truda, vremena i novca te samu prilagodbu djelatnika na metodu. Sportski klub mora uvidjeti dali bi korist od uvođenja ove metode premašio ulaganja baš zbog načina što izvore financiranja traži od drugih a ne od svoje djelatnosti na tržištu. Treba razmisliti o tome koje promjene bi se dogodile uvođenjem nove metode. Neprestano treba voditi računa o tome da je riječ o neprofitnoj organizaciji koja ima specifičan način financiranja. Važna odluka je briga o tome gdje i kako pribaviti novac, kako ne bi došlo do toga da sama metoda iziskuje veliku

količinu novca, a organizacija ga nema gdje pribaviti. Odlučiti se za to da li bi obračunom troškova po ABC metodi organizacija imali bolji uvid u same troškove. Kraljni cilj je spoznati da li će ovaj sustav obračuna troškova pridionjeti boljem praćenju troškova unutar samog kluba.

5. ZAKLJUČAK

Upravljanje troškovima predstavlja važan faktor unutar svakog poduzeća. Menadžeri upravljaju troškovima na različite načine i primjenom raznovrsnih modela. Poduzeća na temelju dublje analize svojih troškova mogu spoznati koji troškovi ih bespotrebno opterećuju i kao takve ih odbaciti, te poboljšati svoje financijsko stanje. Kako bi upravljali troškovima moramo analizirati i samo poslovno okruženje te sve elemente koje igraju ključan faktor u našem poslovanju. Zbog neizvjesnog okruženja svako poduzeće mora imati nekoga tko će s njime upravljati na uspješan način. Uspješno rukovođenje ovisi o unutarnjim elementima poduzeća, položaju na tržištu, organizacijskoj strukturi, i sl. Neprofitne organizacije utemeljene su prvenstveno radi ostvarivanja društvene misije. Neprofitna organizacija mora također brinuti o novcu gdje ga pribaviti i kako iako ne posluje radi profita.

Za uspješnu primjenu ABC metode u sportskim organizacijama, treba dobro razumijeti koje su vrste troškova uključene, koje aktivnosti sudjeluju i konačne usluge. Prije svega treba imati u vidu koji su to eventualni nedostaci i problemi povezane s provedbom ABC modela. Osim toga, moramo ispitati kako učinkovita raspodjela troškova može povećati profitne sposobnosti sportske organizacije i na kraju moramo razmotriti način na koji ovaj model može dovesti sportske menadžere da učinkovito donesu odluke.

ABC metoda je pronašla svoju primjenu u proizvodnim te uslužnim djelatnostima, te bankama i ostalim financijskim institucijama. Provedba ABC metode u sportskoj organizaciji prikazana je u radu. ABC je pokazala primjenivost u neprofitnoj organizaciji. Učinkovito upravljanje troškovima vrlo važno pitanje koje sportski menadžeri moraju uzeti u obzir kako bi se smanjili troškove te povećali profitabilnosti. Cilj ovog rada je predstaviti okvir za provedbu aktivnosti na temelju troškova unutar sportske industrije. Treba uzeti u obzir da sportska organizacija ima veliki broj uslužnih funkcija, i gdje je potrebno zaviriti detaljnije u troškove. Implementacija novog sustava zahtjeva jako puno vremena ali i količinu novca. Unutar same organizacije trebalo bi napraviti i promjene u načinu razmišljanja zaposlenika kao i to da prihvate metodu. Kao što je rečeno bitan je novac kako bi organizacija unaprijedila svoj sustav za provođenje ABC metode. Što ostaje pitanja da li organizacija ima dovoljno prihoda da bi uvela ovakav način obračuna troškova, jer se organizacija financira ne od svog djelovanja na tržištu ili prodajom proizvoda nego raznim donacijama, članarinama, i sl. Menadžeri moraju sami procijeniti kako im funkcionari postojeći sustav obračuna troškova, ako on ne funkcionira pravilno trebaju pronaći novi sustav obračuna troškova koji će donjeti bolje

rezultate. Treba imati na umu da svaki sustav obračuna troškova donosi kako prednosti tako i nedostatke. Menageri trebaju dobro spoznati kako će određeni sustav funkcionirati naročito u neprofitnim organizacijama zbog specifične prirode troškove. Treba voditi brigu i o okolini, iako za neprofitnu organizaciju nije bitna konkurencija i ostali čimbenici nego sama zamisao da poboljša sustav obračuna troškova.

LITERATURA:

1. Anheier, H.K. (2005): Nonprofit organizations: Theory, Management, Policy, Routledge, NY
2. Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RriF, Zagreb
3. Bragg, S. (2010): Cost Reduction Analysis: Tolls and Strategies, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey
4. Cooper, R., Kaplan, R.S., Maisel, L.S., Morrissey, E., Oehm R.M. (1992): Implementing Activity-based cost management: Moving from analysis to action, Institute of Management Accountants, Montvale
5. Chapman, C., Hopwood, A., Shields, M. (2007): Handbook of Management Accounting Research, Elsevier Science, UK
6. Dražić Lutilsky, I., Butorac, N. (2014): Mogućnost primjene metode obračuna troškova temeljem aktivnosti u bolnicama, Riznica, br.11, Zagreb, str. 17-25.
7. Dražić Lutilsky, I., Perčević, H. (2006): Primjena ABC metode u bankama i financijskim institucijama, Računovodstvo i financije, Zagreb, str.11-16.
8. Drljača M.: "Metode upravljanja troškovima", dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf [21.09.2015]
9. Drury, C. (2005): Management Accounting for Business, Thomson Learning, 3rd edition, London
10. Gulin, D. (1992): ABC metoda u upravljanju troškovima, Zagreb, dostupno na: http://web.efzg.hr/dok/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/ABC%20metoda.pdf
11. Horngren, C., Datar, S.M., Rajan, M. (2012): Cost Accounting, Pearson Education Taiwan Ltd., New Jersey
12. Kaplan, R.S., Anderson, S.R. (2007): Time Driven Activity Based Costing, Harvard Business Review Press, Boston
13. Lewis, R. J. (1995): Activity-based models for cost management systems, Greenwood Publishing Group, Inc., USA
14. Lovrić, I. (2011): Računovodstveni i porezni status športskih klubova kao neprofitnih udruga u Republici Hrvatskoj, diplomski rad, Ekonomski fakultet u Zagrebu
15. Marić, I. (2011): Problem mjerenja uspješnosti neprofitnih organizacija u odnosu na profitne organizacije, Računovodstvo i menadžment, 12. Međunarodna znanstvena i

- stručna konferencija, zbornik radova – svezak 1, Zagreb: Hrvatski računovođa, str. 313-324.
16. Miller, A.J. (2006): Implementing Activity Based Management in Daily Operations, John Wiley&Sons, New York
 17. MZOS- dostupno na: <http://public.mzos.hr/Default.aspx?sec=2379> [23.09.2015]
 18. Pekanov – Starčević, D. (2013): Koristi primjene ABC metode u hrvatskim poduzećima“, Ekonomski vijesnik, Vol. 26, br. 1., Osijek, str. 149-160
 19. Perčević, D., Lutilsky, D. I. (2006): „ Upotreba ABC metode u upravljanju troškovima proračunskih subjekata“, Riznica, br. 4 str. 8-16 dostupno na: <http://bib.irb.hr/prikazi-rad?lang=en&rad=630585>
 20. Rajasekaran, V., Lalitha, R. (2011): Cost Accounting, Pearson, Dorling Kindersley India
 21. Vasilecas, O., Caplinskas, A., Wojtkowski, G. (2005): Information Systems Development: Advances in Theory, Practice, and Education, Springer-Verlag Inc, New York
 22. Vašiček, V., Jerman, A. (2011): Izazovi u financiranju neprofitnih organizacija, Riznica, br 3, Zagreb, str. 35-45
 23. Vašiček, V. i dr. (2009).: Računovodstvo neprofitnih organizacija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
 24. Vašiček, V. (2015): Računovodstvo neprofitnih organizacija, nastavni materijali, dostupna na:
<http://web.efzg.hr/dok/RAC/vvasicek//obilje%C5%BEja%20djelatnosti%20neprofitnih%20organizacija%20FINAL%202015.pdf>
 25. Weil, R., Maher, M. (2005): Handbook of Cost Management, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey
 26. Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija (NN 121/14)

PRILOZI:**Prilog 1: Izvještaj o prihodima i rashodima za 2014. godinu**

VATERPOLSKI KLUB JADRAN			
OIB	66811033969	Matični broj	01113160
Račun iz rač. plana	PR-RAS - PRIHODI	Ostvareno prethodne godine	Ostvareno - tekuće razdoblje
3	PRIHODI	1.108.983,00 kn	1.463.350,00 kn
31	Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga	58.387,00 kn	820,00 kn
311	Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga		
3111	Prihodi od prodaje roba	0,00 kn	820,00 kn
3112	Prihodi od pružanja usluga	58.387,00 kn	0,00 kn
32	Prihodi od članarina i članskih doprinosa	193.700,00 kn	201.570,00 kn
321	Prihodi od članarina i članskih doprinosa		
3211	Članarine	193.700,00 kn	201.570,00 kn
3212	Članski doprinosi	0,00 kn	0,00 kn
33	Prihodi po posebnim propisima	379.930,00 kn	745.679,00 kn
331	Prihodi po posebnim propisima		
3311	Prihodi po posebnim propisima iz proračuna	379.930,00 kn	745.679,00 kn
3312	Prihodi po posebnim propisima iz ostalih izvora	0,00 kn	0,00 kn
34	Prihodi od imovine	11,00 kn	78.823,00 kn
341	Prihodi od financijske imovine	11,00 kn	43,00 kn
3411	Prihodi od kamata za dane zajmove	0,00 kn	0,00 kn
3412	Prihodi od kamata po vrijednosnim papirima	0,00 kn	0,00 kn
3413	Kamate na oročena sredstva i depozite po viđenju	11,00 kn	43,00 kn
3414	Prihodi od zateznih kamata	0,00 kn	0,00 kn
3415	Prihodi od pozitivnih tečajnih razlika	0,00 kn	0,00 kn
3416	Prihodi od dividendi	0,00 kn	0,00 kn
3417	Prihodi od dobiti trgovačkih društava, banaka i ostalih financijskih institucija po posebnim propisima	0,00 kn	0,00 kn
3418	Ostali prihodi od financijske imovine	0,00 kn	0,00 kn
342	Prihodi od nefinancijske imovine	0,00 kn	78.780,00 kn
3421	Prihodi od zakupa i iznajmljivanja imovine	0,00 kn	78.780,00 kn
3422	Ostali prihodi od nefinancijske imovine	0,00 kn	0,00 kn
35	Prihodi od donacija	365.000,00 kn	295.000,00 kn
351	Prihodi od donacija iz proračuna	0,00 kn	20.000,00 kn
3511	Prihodi od donacija iz državnog proračuna	0,00 kn	0,00 kn
3512	Prihodi od donacija iz proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave	0,00 kn	20.000,00 kn
352	Prihodi od inozemnih vlada i međunarodnih organizacija	0,00 kn	0,00 kn
3521	Prihodi od inozemnih vlada i međunarodnih organizacija		
353	Prihodi od trgovačkih društava i ostalih pravnih osoba	0,00 kn	216.500,00 kn
3531	Prihodi od trgovačkih društava i ostalih pravnih osoba		
354	Prihodi od građana i kućanstava	0,00 kn	0,00 kn
3541	Prihodi od građana i kućanstava		
355	Ostali prihodi od donacija	365.000,00 kn	58.500,00 kn
3551	Ostali prihodi od donacija		
36	Ostali prihodi	111.955,00 kn	97.858,00 kn

361	Prihodi od naknade štete i refundacija	111.955,00 kn	61.800,00 kn
3611	Prihodi od naknade štete	62.500,00 kn	37.500,00 kn
3612	Prihodi od refundacija	49.455,00 kn	24.300,00 kn
362	Prihodi od prodaje dugotrajne imovine	0,00 kn	0,00 kn
3621	Prihodi od prodaje dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine		
363	Ostali nespomenuti prihodi	0,00 kn	36.058,00 kn
3631	Otpis obveza	0,00 kn	36.050,00 kn
3632	Neplaćena otpisana potraživanja	0,00 kn	0,00 kn
3633	Ostali nespomenuti prihodi	0,00 kn	8,00 kn
37	Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija (AOP 042+043)	0,00 kn	43.600,00 kn
3711	Tekući prihodi od povezanih neprofitnih organizacija	0,00 kn	43.600,00 kn
3712	Kapitalni prihodi od povezanih neprofitnih organizacija	0,00 kn	0,00 kn
Račun iz rač. plana	PR-RAS - RASHODI	Ostvareno prethodne godine	Ostvareno - tekuće razdoblje
4	RASHODI	1.219.184,00 kn	1.685.032,00 kn
41	Rashodi za radnike	246.155,00 kn	342.763,00 kn
411	Plaće	171.052,00 kn	227.557,00 kn
4111	Plaće za redovan rad	171.052,00 kn	227.557,00 kn
4112	Plaće u naravi	0,00 kn	0,00 kn
4113	Plaće za prekovremeni rad	0,00 kn	0,00 kn
4114	Plaće za posebne uvjete rada	0,00 kn	0,00 kn
412	Ostali rashodi za radnike	42.702,00 kn	67.591,00 kn
4121	Ostali rashodi za radnike		
413	Doprinosi na plaće	32.401,00 kn	47.615,00 kn
4131	Doprinosi za zdravstveno osiguranje	28.777,00 kn	42.779,00 kn
4132	Doprinosi za zapošljavanje	3.624,00 kn	4.836,00 kn
4133	Doprinosi za mirovinsko osiguranje koje plaća poslodavac	0,00 kn	0,00 kn
4134	Posebni doprinosi za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	0,00 kn	0,00 kn
42	Materijalni rashodi	612.027,00 kn	906.918,00 kn
421	Naknade troškova zaposlenima	16.536,00 kn	34.291,00 kn
4211	Službena putovanja	15.036,00 kn	9.841,00 kn
4212	Naknade za prijevoz, za rad na terenu i odvojeni život	0,00 kn	0,00 kn
4213	Stručno usavršavanje radnika	1.500,00 kn	24.450,00 kn
422	Naknade troškova članovima u predstavničkim i izvršnim tijelima, povjerenstvima i slično	392.508,00 kn	599.485,00 kn
4221	Naknade za obavljene aktivnosti	147.662,00 kn	172.287,00 kn
4222	Naknade troškova službenih putovanja	244.846,00 kn	406.998,00 kn
4223	Naknade ostalih troškova	0,00 kn	20.200,00 kn
4224	Ostale naknade	0,00 kn	0,00 kn
423	Naknade volonterima	0,00 kn	0,00 kn
4231	Naknade za obavljanje djelatnosti	0,00 kn	0,00 kn
4232	Naknade troškova službenih putovanja	0,00 kn	0,00 kn
4233	Naknade ostalih troškova	0,00 kn	0,00 kn
4234	Ostale naknade	0,00 kn	0,00 kn
424	Naknade ostalim osobama izvan radnog odnosa	98.766,00 kn	143.825,00 kn
4241	Naknade za obavljanje aktivnosti	98.766,00 kn	141.825,00 kn
4242	Naknade troškova službenih putovanja	0,00 kn	0,00 kn
4243	Naknade ostalih troškova	0,00 kn	2.000,00 kn
4244	Ostale naknade	0,00 kn	0,00 kn

PR425	Rashodi za usluge	20.957,00 kn	24.500,00 kn
4251	Usluge telefona, pošte i prijevoza	5.532,00 kn	2.887,00 kn
4252	Usluge tekućeg i investicijskog održavanja	160,00 kn	350,00 kn
4253	Usluga promidžbe i informiranja	2.108,00 kn	0,00 kn
4254	Komunalne usluge	0,00 kn	0,00 kn
4255	Zakupnine i najamnine	0,00 kn	0,00 kn
4256	Zdravstvene i veterinarske usluge	500,00 kn	0,00 kn
4257	Intelektualne i osobne usluge	0,00 kn	82,00 kn
4258	Računalne usluge	0,00 kn	3.778,00 kn
4259	Ostale usluge	12.657,00 kn	17.403,00 kn
426	Rashodi za materijal i energiju	27.015,00 kn	42.816,00 kn
4261	Uredski materijal i ostali materijalni rashodi	15.056,00 kn	20.196,00 kn
4262	Materijal i sirovine	9.948,00 kn	22.620,00 kn
4263	Energija	0,00 kn	0,00 kn
4264	Sitni inventar i auto gume	2.011,00 kn	0,00 kn
429	Ostali nespomenuti materijalni rashodi	56.245,00 kn	62.001,00 kn
4291	Premije osiguranja	0,00 kn	618,00 kn
4292	Reprezentacija	5.395,00 kn	11.304,00 kn
4293	Članarine	0,00 kn	2.460,00 kn
4294	Kotizacije	50.850,00 kn	47.619,00 kn
4295	Ostali nespomenuti materijalni rashodi	0,00 kn	0,00 kn
43	Rashodi amortizacije	0,00 kn	0,00 kn
431	Amortizacija		
4311	Amortizacija		
44	Financijski rashodi	13.984,00 kn	8.195,00 kn
441	Kamate za izdane vrijednosne papire	0,00 kn	0,00 kn
4411	Kamate za izdane mjenice		
442	Kamate za primljene kredite i zajmove	2.817,00 kn	1.439,00 kn
4421	Kamate za primljene kredite banaka i ostalih kreditora	2.817,00 kn	1.439,00 kn
4422	Kamate za primljene robne i ostale zajmove	0,00 kn	0,00 kn
4423	Kamate za odobrene, a nerealizirane kredite i zajmove	0,00 kn	0,00 kn
443	Ostali financijski rashodi	11.167,00 kn	6.756,00 kn
4431	Bankarske usluge i usluge platnog prometa	4.341,00 kn	6.610,00 kn
4432	Negativne tečajne razlike i valutna klauzula	0,00 kn	0,00 kn
4433	Zatezne kamate	226,00 kn	146,00 kn
4434	Ostali nespomenuti financijski rashodi	6.600,00 kn	0,00 kn
45	Donacije	219.200,00 kn	180.800,00 kn
451	Tekuće donacije	219.200,00 kn	180.800,00 kn
4511	Tekuće donacije	0,00 kn	0,00 kn
4512	Stipendije	219.200,00 kn	180.800,00 kn
452	Kapitalne donacije	0,00 kn	0,00 kn
4521	Kapitalne donacije		
46	Ostali rashodi	127.818,00 kn	246.356,00 kn
461	Kazne, penali i naknade štete	21.815,00 kn	126.356,00 kn
4611	Naknade šteta pravnim i fizičkim osobama	18.400,00 kn	126.356,00 kn
4612	Penali, ležarine i drugo	0,00 kn	0,00 kn
4613	Naknade šteta radnicima	0,00 kn	0,00 kn
4614	Ugovorene kazne i ostale naknade šteta	3.415,00 kn	0,00 kn
462	Ostali nespomenuti rashodi	106.003,00 kn	120.000,00 kn

4621	Neotpisana vrijednost i drugi rashodi otuđene i rashodovane dugotrajne imovine	0,00 kn	0,00 kn
4622	Otpisana potraživanja	50.003,00 kn	120.000,00 kn
4623	Rashodi za ostala porezna davanja	0,00 kn	0,00 kn
4624	Ostali nespomenuti rashodi	56.000,00 kn	0,00 kn
47	Rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija (AOP 127+128)	0,00 kn	0,00 kn
4711	Tekući rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija	0,00 kn	0,00 kn
4712	Kapitalni rashodi vezani uz financiranje povezanih neprofitnih organizacija	0,00 kn	0,00 kn
	Stanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na početku razdoblja	0,00 kn	0,00 kn
	Stanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na kraju razdoblja	0,00 kn	0,00 kn
	Povećanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda	0,00 kn	0,00 kn
	Smanjenje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda	0,00 kn	0,00 kn
	UKUPNI RASHODI	1.219.184,00 kn	1.685.032,00 kn
	VIŠAK PRIHODA	0,00 kn	0,00 kn
	MANJAK PRIHODA	110.201,00 kn	221.682,00 kn
5221	Višak prihoda - preneseni	274.374,00 kn	164.173,00 kn
5222	Manjak prihoda - preneseni	0,00 kn	0,00 kn
	Višak prihoda raspoloživ u sljedećem razdoblju	164.173,00 kn	0,00 kn
	Manjak prihoda za pokriće u sljedećem razdoblju	0,00 kn	57.509,00 kn
Račun iz rač. plana	PR-RAS - DODATNI PODACI	Ostvareno prethodne godine	Ostvareno - tekuće razdoblje
11	Stanje novčanih sredstava na početku godine	27.088,00 kn	39.892,00 kn
11-dugovano	Ukupni priljevi na novčane račune i blagajne	1.640.564,00 kn	2.100.959,00 kn
11-potražno	Ukupni odljevi s novčanih računa i blagajni	1.627.760,00 kn	2.111.729,00 kn
11	Stanje novčanih sredstava na kraju razdoblja	39.892,00 kn	29.122,00 kn
	Prosječan broj radnika na osnovi stanja krajem izvještajnog razdoblja	6	6
	Prosječan broj zaposlenih na osnovi sati rada	5	6
Račun iz rač. plana	VRIJEDNOST OSTVARENIH INVESTICIJA U NOVO DUGOTRAJNU IMOVINU	Ostvarena vrijednost u istom razdoblju prethodne godine	Ostvarena vrijednost u izvještajnom razdoblju
051	Građevinski objekti u pripremi	0,00 kn	0,00 kn
052	Postrojenja i oprema u pripremi	0,00 kn	0,00 kn
053	Prijevozna sredstva u pripremi	0,00 kn	0,00 kn
054	Višegodišnji nasadi i osnovno stado u pripremi	0,00 kn	0,00 kn
055	Ostala nematerijalna proizvedena imovina u pripremi	0,00 kn	0,00 kn
056	Ostala nefinancijska imovina u pripremi	0,00 kn	0,00 kn
		Stanje 1. siječnja	Stanje na kraju izvještajnog razdoblja
	Stanje zaliha	0,00 kn	0,00 kn
	Kontrolni zbroj	11,00 kn	12,00 kn

Prilog 2: Popis slika i tablica

Popis slika:

Slika 1: Prikaz ABC metode	19
Slika 2: Obračun troškova na temelju aktivnost.....	20
Slika 3: Vrste aktivnosti	31

Popis tablica:

Tablica 1: Kategorije troškova i ključevi za raspoređivanje na aktivnosti	33
Tablica 2: Međuovisnost prirodne vrste troškova i aktivnosti	34
Tablica 3: Međuovisnost prirodne vrste troškova i aktivnosti- indikatori u postocima.....	37
Tablica 4: Raspored troškova preko definiranih omjera na aktivnosti.....	38
Tablica 5: Raspored troškova na mikroaktivnosti.....	39
Tablica 6: Vrste aktivnosti i indikatori troškova aktivnosti	40
Tablica 7: Matrica ovisnosti troškova aktivnosti i usluge– indikatori u apsolutnom iznosu ...	41
Tablica 8: Alokacija troškova aktivnosti na proizvode putem indikatora troškova aktivnosti	42

SAŽETAK:

Temeljna karakteristika neprofitnih organizacija nije stjecanje profita njenim vlasnicima nego pružanje usluga, odnosno javni ineteres. Danas se te organizacije sve više tržišno usmjeravaju iako im je prvenstveno cilj društvena usmjerenost. Jedna od ključnih razlika neprofitnih i profitnih organizacija je pitanje mjerenja njihove uspješnosti. Cilj rada je prikazati ABC metodu unutar sportske organizacije. Obračun troškova na temelju aktivnosti pruža točnije informacije za donošenje odluka menadžerima te omogućava upravi realnije pozicioniranje svog poduzeća na tržištu. Ipak, ne postoje istraživanja o ABC metodi u sportskim organizacijama. ABC metoda zahtjeva velike promjene unutar same organizacije. Važna pretpostavka kvalitetnog praćenja troškova je unutarnja organizacija, ali i dobar sustav da bi ABC metoda se pokazala preciznom i potpunom.

Ključne riječi: trošak, neprofitna institucija, aktivnosti, ABC metoda

SUMMARY:

The basic characteristic of non profit organization is not obtaining profits to owner than the providing services or the public interest. Today there organizations are increasingly market directed although primarily aimed is social orientatiton. One of the key difference between non- profit and profit organizations is a question of measuring their performance. The aim is to show the ABC method within sports organizations. ABC method gives more accurate information for decision to managers and allows management more realistic position of their company at the market. However, there are no studies on the ABC method in sports organizations. ABC method requires major changes within the organizations. An important assumption of quality tracking of costs is the internal organization, but also a good system to the ABC method proved accurate and complete.

Key words: cost, non-profit institution, activities, ABC method