

RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA PROIZVODNJE NA PRIMJERU FIRME ŠUJICADRVO d.o.o.

Jurčević, Anamarija

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2016

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

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:885621>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-29**

Repository / Repozitorij:

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



SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

**RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA
PROIZVODNJE NA PRIMJERU FIRME ŠUJICA-
DRVO d.o.o.**

Mentor:

doc.dr.sc. Andrijana Rogošić

Studentica:

Anamarija Jurčević

Split, svibanj 2016.

SADRŽAJ:

UVOD.....	1
1.1. PROBLEM ISTRAŽIVANJA	1
1.2. CILJEVI ISTRAŽIVANJA.....	2
1.3. METODE ISTRAŽIVANJA.....	2
1.4. STRUKTURA RADA.....	3
2. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA PROIZVODNJE.....	4
2.1. DEFINIRANJE I PODJELA TROŠKOVA.....	4
2.2. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA PROIZVODNJE	8
2.3. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE PROIZVODNOG PROCESA	11
2.3.1 RAČUNOVODSTVO POVEZANIH PROIZVODA.....	19
3. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA PROIZVODNJE UNUTAR PODUZEĆA Šujica-drvo d.o.o.....	22
3.1. OPĆENITO O PODUZEĆU.....	22
3.2. PROIZVODNI TIJEK U PODUZEĆU Šujica-drvo d.o.o.....	23
3.3. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA PROIZVODNJE Šujica-drvo d.o.o.	30
4. ZAKLJUČAK.....	42
POPIS LITERATURE.....	43
POPIS SLIKA.....	45
POPIS TABLICA.....	46
SAŽETAK.....	47
SUMMARY	48

1.UVOD

U uvodnom dijelu završnog rada definiran je problem istraživanja, ciljevi istraživanja i metode istraživanja koje su korištene u ovom stručnom radu. Na kraju uvodnog dijela definirana je struktura završnog rada.

1.1. PROBLEM ISTRAŽIVANJA

U suvremenom poslovnom svijetu nemoguće je zamisliti uspješno poslovanje poduzeća bez kvalitetno vođenog računovodstva i revizije. U cilju osiguranja opstanka i razvoja poduzeća na tržištu potrebno je neprestano kontrolirati i upravljati troškovima poslovanja. U proizvodnim djelatnostima računovodstveno praćenje procesa proizvodnje ima ulogu pravilno i kvalitetno računovodstveno pratiti proizvodnju, što omogućava poduzeću, a ujedno i njegovom menadžmentu pri donošenju što boljih poslovnih odluka koje bi rezultirali pozitivnijim financijskim rezultatom. Prema Habeku možemo reći da je računovodstvo servis, tj. uslužna funkcija funkciji upravljanja (Habek, 2008).

Proizvodnja je proces kombiniranja proizvodnih faktora ili inputa s ciljem stvaranja proizvoda namijenjenih zadovoljenju ljudskih potreba, odnosno outputa proizvodnje. Vođenje proizvodne djelatnosti se odnosi na praćenje troškova od prve faze proizvodnog ciklusa do same prodaje proizvoda, uključujući i troškove vezane za poluproizvode i nusproizvode. Prema Belaku, računovodstvo proizvodnje bavi se ulaganjima u poseban oblik kratkotrajne imovine gdje se od zaliha, materijala i sirovina u kombinaciji s radom i ostalim faktorima proizvodnje stvara gotovi proizvod. Zadatak računovodstva proizvodnje je praćenje, obračunavanje i raspoređivanje troškovnih elemenata koji su uključeni u proizvodni proces (Belak, 2012). Drugi naziv za računovodstvo proizvodnje je računovodstvo troškova jer zahtjeva praćenje nastalih troškova, njihovo zbrajanje prema nositeljima, kontroliranje i analiziranje troškova u odnosu na planirane kako bi se mogle dobiti pravovremene informacije o troškovima proizvodnje pojedinih proizvoda te kako bi se povećala ekonomičnost proizvodnje (Skupina autora, 2009).

Početna faza sustava računovodstvenog praćenja troškova proizvodnje počinje od dobavljača od kojih se prima narudžba prema kojoj se dalje planira tijekom proizvodnog ciklusa. Završna faza su kupci kojima se vrši isporuka proizvoda te naplata.

U cilju povećanja konkurentnosti i smanjivanja troškova poslovanja cilj menadžmenta svakog poduzeća je adekvatno upravljanje troškovima poslovanja. Upravljanje troškovima može se definirati kao postizanje menadžerskih ciljeva na temelju optimalnog angažiranja troškova. U praktičnom smislu upravljanje troškovima podrazumijeva podvrgavanje troškova sustavu kontrole, odnosno upravljanje troškovima podrazumijeva predviđanje, planiranje, budžetiranje i kontrolu troškova (Internet, raspoloživo na: <http://oliver.efri.hr/~jana/ut-skripta.pdf>).

Može se zaključiti da je glavni problem i zadaća računovodstva proizvodnje upravljanje troškovima proizvodnje u cilju njihovog smanjenja, odnosno u konačnici povećanja profita poduzeća.

Za potrebe ovog završnog rada naglasak je na računovodstvu proizvodnje, konkretno troškova proizvodnje na primjeru firme Šujica-drvo d.o.o.

1.2. CILJEVI ISTRAŽIVANJA

Na temelju navedenog problema istraživanja definiraju se ciljevi istraživanja završnog rada. Ciljevi istraživanja su prikazati i analizirati poslovanje tvrtke na osnovu troškova proizvodnje koristeći teoretski prikaz pristupu računovodstvenih troškova proizvodnje.

1.3. METODE ISTRAŽIVANJA

Pri izradi teorijskog dijela ovog završnog rada kao i prilikom donošenja zaključka koristit će se sljedeće metode (Zelenika, 2000):

Metoda analize – postupak znanstvenog istraživanja i objašnjenja stvarnosti putem raščlanjivanja složenih misaonih tvorevina (pojmovi, sudovi i zaključci) na njihove jednostavne sastavne dijelove i elemente i izučavanje svakog dijela (i elementa) za sebe i u odnosu na druge dijelove,

Metoda deskripcije – postupak jednostavnog opisivanja ili ocrtavanja činjenica, procesa i predmeta u prirodi i društvu te njihovih empirijskih potvrđivanja odnosa i veza,

Metoda kompilacije – postupak uspoređivanja istih ili srodnih činjenica, pojava procesa i odnosa, odnosno utvrđivanja njihove sličnosti u ponašanju i intenzitetu i razlika među njima,

Metoda intervjuiranja – postupak kojim se na temelju intervjua istražuju i prikupljaju podaci, informacije, stavovi i mišljenja o problemu istraživanja.

Prilikom prezentacije empirijskog dijela istraživanja koristit će se tablice i formule.

1.4. STRUKTURA RADA

Ovaj završni rad se sastoji od pet poglavlja koji se dalje dijele na potpoglavlja. U prvom, uvodnom dijelu definiraju se problem istraživanja, navode glavni ciljevi istraživanja, objašnjavaju metode istraživanja te je na kraju prikazana struktura rada.

U drugom dijelu govori se o teorijskim aspektima troškova te vrsti troškova te se pojmovno opisuje računovodstvo proizvodnje. Izneseni su i zakonski okviri kojim je uređeno računovodstvo proizvodnje. Ujedno se u nastavku govori o računovodstvu troškova proizvodnje. U zadnjem dijelu definirano je računovodstveno praćenje proizvodnog procesa.

Treći dio se odnosi na empirijsko istraživanje koje se provodi na primjeru poduzeća Šujica-drvo d.o.o. U njemu će se ponajprije upoznati s poduzećem, zatim će se prikazati računovodstveno praćenje troškova proizvodnje unutar poduzeća Šujica- drvo d.o.o.

Posljednji dio rada odnosi se na zaključak kojim će se komplementirati sva istraživanja kako teorijska tako i empirijska ovog završnog rada. Zadnji, peti dio se odnosi na popis literature, slika i tablica.

2. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA PROIZVODNJE

Pod pojmom računovodstva podrazumijeva se opisivanje, mjerenje i tumačenje ekonomskih aktivnosti određenih subjekata, pri čemu se računovodstvo služi „specifičnim“ jezikom koji se temelji na sustavu načela, standarda, politika, tehnika i propisa koji omogućavaju da korisnicima budu razumljive ekonomske aktivnosti (Belak, 2006).

U nastavku ovog završnog rada definirano je općenito poimanje troškova kao i vrste troškova. Također je definirano računovodstvo troškova proizvodnje. Na samom kraju ovog djela rada prikazano je računovodstveno praćenje proizvodnog procesa te računovodstvo povezanih proizvoda.

2.1. DEFINIRANJE I PODJELA TROŠKOVA

Da bi se proizvodnja uopće mogla započeti, potrebno je raspolagati s informacijama o pojedinim troškovima na temelju kojih menadžment društva može donositi odluke vezane za početak proizvodnje i za troškove koji se vezuju za samu proizvodnju. Nakon donošenja odluke počinje proces stvaranja proizvoda koji će ispunjavati i zadovoljavati potrebe kupaca da bi se na kraju mogao prodati što je ujedno cilj svakog poduzeća.

Postoje različite koncepcije i brojna pojmovna određenja troška, ali može se reći da troškovi prema definiciji MRS-a 16 predstavljaju u novcu izraženu vrijednost utrošenih resursa u proizvodnji novih ili stvaranju određenih učinaka. Troškovi se često uspoređuju s pojmom rashoda, ali postoji razlika između tih pojmova. Pod osnovama teorije troškova ubrajamo pojmove: rashoda, izdatka, utroška i troška prema Pravilniku o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN br. 87/14 i 136/14).

Rashodi: suprotan pojam od prihoda i čine negativnu komponentu rezultata poslovanja poduzeća. Predstavljaju ulaganja u poslovni proces koja ne moraju uvijek biti u cilju ostvarenja redovne djelatnosti. Ukazuju na povećanje obveza ili smanjenje imovine i kapitala.

Dijelimo ih na: (Skupina autora, 2011)

Redovne rashode (poslovni – rashodi proizvodnje, nabave prodaje i financijski – prilikom pribavljanja, korištenja i vraćanja financijskih sredstava)

Izvanredne rashode – zbog neplaniranog smanjenja dugotrajne imovine ili neplaniranog povećanja obveza.

Izdatak: izdvajanje, odnosno smanjenje novčanih sredstava u svrhu stvaranja učinka, ali i neovisno o tome. Nastaju zbog investiranja (nabava dugotrajne imovine, kupnja vrijednosnih papira), financijskih aktivnosti (plaćanje dividendi, otplate kredita), ili poslovne aktivnosti (isplate obveza prema dobavljačima, isplate plaća).

Utrošak: fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranju učinka (Perčević, 2013).

Troškovi se klasificiraju prema: vremenu nastanka, prema funkcijama, prema položaju u financijskim izvještajima, prema mogućnosti obuhvata po nositeljima, prema ponašanju na promjenu aktivnosti, prema značenju za donošenje poslovne odluke te na troškove prema mogućnosti kontrole (Skupina autora, 2011), a predstavljaju vrijednosno izražen utrošak rada, dugotrajne i kratkotrajne imovine te tuđih usluga u poslovnom procesu, isključivo radi stvaranja učinka (Belak, 2009). Troškovi se sastoje od dvije komponente, a to su: količina potrošenih elemenata proizvodnje te nabavna cijena potrošnih elemenata proizvodnje.

Svaka od navedenih podjela troškova ima svoje podvrste. Prema vremenskom nastanku troškovi se mogu podijeliti na povijesni trošak ili budući trošak. Troškovi na kojima menadžment nema utjecaj i koji su proizašli u prošlom nekom obračunskom razdoblju nazivaju se povijesnim troškom. Pomoću povijesnih troškova dobiva se slika o uspješnosti poduzeća te se ovim troškovima pridaje velika važnost jer se temeljem njih vrednuje imovina. Druga podvrsta podjele troškova prema vremenskom nastanku naziva se budući trošak. To su troškovi koji će nastati u nekom budućem vremenu. Takvi troškovi predstavljaju ciljeve menadžmenta poduzeća koji se žele ostvariti.

U svakom poduzeću postoji određeni broj poslovnih funkcija koje se odnose na nabavu, računovodstvo, financije, proizvodnju i slično te se te funkcije dijele na proizvodne i neproizvodne. Troškovi se po prirodnim vrstama dijele na troškove proizvodnje i „neproizvodne“ tj. opće troškove administracije, uprave i prodaje. Može se reći da je to temeljna podjela troškova jer se pokazuje podrijetlo i omogućuje da se utvrdi svrha njihova nastanka. Pored toga, osigurava jednoobrazno evidentiranje i praćenje troškova te oblikovanje troškova u bilanci i računu dobitka /gubitka. Zato je formalizirana računskim (kontnim) planom svake tvrtke u okviru financijskog računovodstva,

Ova podjela omogućuje ujednačeno praćenje troškova prema RriF-ovu 2016 računskom planu u razredu 4 i 7. Razrada računa troškova iz razreda 4 omogućuje praćenje troškova

zadovoljavanje zahtjeva ZOR-a, MRS-ova i HSFI te omogućuje sastavljanje financijskih izvještaja (Kolaković, 2014):

- troškovi sirovina i materijala, energije, rezervnih dijelova, i sitnog inventara,
- troškovi vanjskih usluga (prijevozne, održavanje, zakupnina, promidžbe, intelektualni, komunalne..),
- troškovi osoblja (neto plaća, porez i doprinos na plaće, i iz plaća),
- troškovi dugotrajne imovine (amortizacija, nematerijalne, i materijalne),
- nematerijalni troškovi (dnevnice, naknade, premije osiguranja, bankovne usluge, doprinosi, takse..),
- troškovi financiranja (kamate, tečajne razlike, ostali troškovi financiranja).

Troškovi proizvodnje su proizvodni troškovi su oni koji se odnose na proces proizvodnje proizvoda, a čine ih (Skupina autora, 2009) :

- troškovi direktnog rada
- direktnog materijala i
- općih troškova proizvodnje temeljem kojih se formira cijena gotovih proizvoda

Troškovi direktnog materijala su troškovi koji obuhvaćaju troškove materijala koji se u procesu proizvodnje pretvaraju u gotove proizvode uz pomoć ljudskog rada, tehnike i tehnologije (Skupina autora, 2009).

Troškovi direktnog rada su oni troškovi koji obuhvaćaju nadnice i plaće radnika za obavljeni rad, dodaci na plaću te naknade nadnica i plaća (Dražić , 2009).

Opći troškovi proizvodnje su troškovi nastali u svezi proizvodnje (Belak, 2009).

Troškovi direktnog materijala i troškovi direktnog rada su izravni proizvodni troškovi koje se može identificirati s nositeljem troška koji je uzrokovao njihov nastanak, dok se opći troškovi proizvodnje ne mogu direktno povezati s nositeljem troškova već se uz pomoć računovodstvenih metoda alociraju indirektno na nositelje troškova.

Ujedno troškovi direktnog materijala i troškovi direktnog rada tretiraju se kao varijabilni troškovi koji su ovisni o razini proizvodnje, dok opći troškovi proizvodnje su fiksnog i varijabilnog karaktera troškova jer uključuju različite vrste proizvodnih troškova (Perčević, 2006).

Prema podjeli uloga troškova u bilanci troškove dijelimo na uskladištive i neusklađivene troškove (Kolaković, 2014). Ova podjela ključna je za financijsko računovodstvo, ali se koristi i u troškovnom i menadžerskom računovodstvu za planiranje i budžetiranje troškova. Važno je procijeniti koja će veličina neusklađivih troškova teretiti prodajni proizvod i prihod kako ne bi došlo do nemogućnosti njihova pokrivanja.

Troškovi kojima je dopušteno teretiti zalihe su troškovi izravnog materijala, troškovi izravnog rada i opći troškovi proizvodnje i oni se nazivaju uskladištivi troškovi. Dok troškovi kojima trgovačko društvo nema pravo teretiti zalihe su troškovi uprave i prodaje, opći troškovi financiranja i drugi opći troškovi koji se zovu neusklađivi troškovi, a u menadžerskoj terminologiji zovu se još i troškovi razdoblja ili vremenski troškovi.

Osnovno pravilo kod teretiranja troškova proizvodnje tj. uskladištivih troškova na rashode tek kad se prodaja gotovih proizvoda dogodi. Za razliku od neusklađivih troškova odmah po svom nastanku postaju rashodi razdoblja bez obzira na to što će računovodstveno na rashode biti preneseni tek prilikom obračuna. Proizvodni troškovi su uskladištivi te se kapitaliziraju u okviru vrijednosti zaliha gotovih proizvoda i zaliha nedovršene proizvodnje prema Kolaković-u (2014).

Troškovi prema ponašanju na promjenu aktivnosti dijele se na varijabilne, fiksne i mješovite troškove te diskrecijske troškove prema Kolakoviću (2014). Fiksni troškovi su oni čija razina ostaje nepromjenjiva pri promjeni razine aktivnosti, ali samo u slučaju kada se gledaju ukupni fiksni troškovi.

Podjela troškova s gledišta njihove usporedbe i predviđanja omogućuje menadžerima izbor između alternativa koje omogućavaju postupak racionalizacije troškova te izradu planova i budžeta kako bi troškovi mogli biti pod kontrolom. Tako se troškovi prema ovoj podjeli dijele na stvarne, planske, marginalne, prosječne i standardne (Kolaković, 2014).

Prema kalkulativnom obuhvatu Kolaković (2014) dijeli troškove na apsorbirane, preapsorbirane i na neapsorbirane troškove.

Klasifikacija troškova donošenja specifičnih menadžerskih odluka temelje se na različitim stavovima menadžera na troškove. Ti pristupi variraju u skladu s situacijama u kojima menadžeri donose odluke i svrsi za koju se određeni pristup koristi pa se tako troškovi prema ovoj podjeli dijele na : opravdane i neopravdane troškove, izbjezive i neizbjezive troškove,

troškove propuštene prilike, transakcijske troškove, interne cijene u ulozi troškova te troškove konkurentnosti (Kolaković, 2014).

Varijabilni troškovi se mijenjaju s promjenom razine aktivnosti. Tako kada raste razina aktivnosti, jednako rastu i varijabilni troškovi ako se gledaju ukupni troškovi.

Troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka dijele se na relevantne i nerelevantne troškove. Troškovi koji predstavljaju podlogu za donošenje odluka nazivaju se relevantni troškovi i bitni su u poslovanju. Irelevantni troškovi su isključeni iz analize troškova jer menadžment nema koristi od tih troškova pri donošenju poslovnih odluka. Granični trošak je dodatni trošak koji je nastao proizvodnjom dodatne jedinice proizvoda, a ujedno označava i relevantan trošak koji utječe na donošenje poslovne odluke prema Gulinu (2014)

Podjela troškova prema mogućnosti kontrole predstavlja podjelu troškova na troškove koji su pod kontrolom (kontrolirane) te na one koji su van kontrole (nekontrolirane). Kontrolirani troškovi su oni kojima menadžment može upravljati, odnosno može ih nadzirati, dok na nekontrolirani troškove menadžment nema nikakvog utjecaja prema Gulin, D. et.al. (2011).

2.2. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA PROIZVODNJE

Proizvodnja je stvaranje jednog proizvoda kroz skup procesa s ciljem da se proizvod distribuiraju te bi trebala biti temeljna djelatnost svake privrede. Svaki poslovni subjekt posvećuje posebnu pažnju ocjeni profitabilnosti svojih proizvoda. Značajni utjecaj na ocjenu profitabilnosti proizvoda imaju računovodstvene metode koje su prisutne pri identificiranju, praćenju i alokaciju troškova. Računovodstvenim metodama utvrđivanja i alokacije troškova utvrđuje se trošak proizvodnje pojedinog proizvoda (Perčević, 2006).

Računovodstvo proizvodnje bavi se ulaganjima u poseban oblik kratkotrajne imovine od pojavnog oblika zalihe materijala do gotovog proizvoda (Brkanić, 2013). Za razliku od trgovačke djelatnosti gdje se robe kupuju i prodaju u nepromijenjenom stanju, u proizvodnoj djelatnosti nabavljene sirovine u kombinaciji s radom i ostalim faktorom (strojevima, zgradom, zemljom, energijom) dolazi do pretvorbe u nove proizvode. Zadatak računovodstva proizvodnje je praćenje, obračunavanje i raspoređivanje troškovnih elemenata koji su uključeni u proizvodni proces te davanje o tome informacija što ih sadrže poluproizvodi i gotovi proizvodi za potrebe upravljanja.

Prema HSFI-u 10 troškovi proizvodnje znače vrijednost utrošenih sirovina, potrošnog materijala i drugi troškovi koji su neizravno pripisivi predmetnom proizvodu; uključuju razumni udjel fiksnih i varijabilnih općih troškova nastalih u razdoblju proizvodnje koji se neizravno pripisuju predmetnom proizvodu (NN br. 86/15).

Troškovi koji nastaju u poslovanju dijele se kako je već spomenuto na uskladištive i neusklađivne troškove. Troškovi zaliha su troškovi koji su uključeni u cijenu proizvoda. Evidentiraju se u računu dobiti i gubitka kao rashod u trenutku kada se zalihe prodaju. Dije se na izravne i neizravne troškove, odnosno na troškove koji se mogu odrediti po jedinici učinka i na one troškove koji se ne mogu odrediti po jedinici učinka. Suprotno od uskladištivih troškova su neusklađivi koji se ne uključuju u vrijednost zaliha jer nisu direktno vezani za proizvodnju. Oni se evidentiraju kao rashodi razdoblja, a podrazumijevaju troškove uprave, prodaje, administracije, amortizaciju dugotrajne imovine, najam imovine i sl (Vuk, 2014).

Da bi se mogao što lakše izvesti raspored izravnih i neizravnih troškova nužno je napraviti niz obračuna koji se unose u pogonski obračunski list, a obračuni moraju biti u skladu sa ZOR-om, MRS-ovima, HSFI i računovodstvenim politikama poduzetnika. Pogonski obračunski list je dokument koji pruža: podatke za raspored troškova poslovanja na uskladištive i troškove razdoblja, zbrojne podatke za financijsko knjigovodstvo radi prijenosa na razred 6 i razred 7, sve potrebne podatke za praćenje kretanja troškova proizvodnje po mjestima i nositeljima troškova i pouzdane podatke za prethodne i naknadne kalkulacije (Skupina autora, 2009).

Troškovno računovodstvo može dati informaciju o nastalim troškovima u razdoblju troškova prema prirodi vrste, prema mjestu troškova i prema nositeljima te o općim upravnim troškovima (Brkanić, 2013).

Cilj računovodstva proizvodnje je osigurati informacije o:

- cijeni proizvodnje za pojedinačni proizvod i ukupni trošak proizvodnje,
- kretanju i stanju zaliha (naturalno i vrijednosno) u različitim oblicima,
- financijskom rezultatu prodanih dobara i materijalnih usluga. (Pečević, 2006).

Može se zaključiti kako je računovodstvo proizvodnje najmanje propisima uređen sustav praćenja troškova iako se goleme vrijednosti obrću u odnosu na drugu imovinu koju uređuje i po nekoliko računovodstvenih standarda.

Temeljni propisi koje uređuje računovodstvo proizvodnog sektora su :

- *Zakon o računovodstvu* iz 2016. godine – opći zahtjevi polaze od urednog knjigovodstva, slobode računskog plana s tim da se moraju osigurati pozicije za sastavljanje propisanih financijskih izvještaja, primjene HSFI, odnosno MSFI i MRS-ova za velike poduzetnike.
- Na temelju ZOR-a donesen je i Pravilnik o strukturi i sadržaju financijskih izvještaja koji propisuju oblik izvještaja. Račun dobitka i gubitka iskazuje vrste troškova i njime se određuje svota rashoda obračunskog razdoblja. To je pozicija II. POSLOVNI RASHODI pod 1. stavkom *Promjene vrijednosti zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda*. Troškovi razdoblja određuju se prema računskom modelu razlike stanja (vrijednosti) zaliha na početku godine, troškova koji su nastali tijekom godine a pripisani su zalihi proizvodnje u tijeku, poluproizvodima ili gotovim proizvodima te stanja zaliha na kraju obračunskog razdoblja,
- HSFI 10 zalihe i MRS 2 zalihe (NN br. 140/16) – imaju za cilj propisati računovodstveni postupak za utvrđivanje, obračunavanje i evidentiranje zaliha. Glavni zadatak računovodstva zaliha je obuhvatiti sve troškove koji su nastali u formiranju zaliha i koje treba priznati kao imovinu u procesu poslovanja do priznavanja povezanih prihoda. Razlika troškova iz promjene vrijednosti zaliha proizvoda (za ono što je prodano ili vrijednosno usklađeno i manjkovi) utvrdit će se svota za obračunsko razdoblje (Ministarstvo financija, 2015),
- Licenciranje građevinara je uređeno Zakonom o arhitektonskim i inženjerskim poslovima i djelatnostima u prostornom uređenju i gradnji,
- Nomenklatura proizvoda prema industrijskim granama određuje šifre proizvoda utemeljene na novoj Klasifikaciji proizvoda po djelatnostima Republike Hrvatske- KPD 2008 (NN 108/16),
- Zakon o porezu na dobit - (NN 177/04, NN 143/14) utvrđuje da će se porezna osnovica za utvrđivanje i plaćanje poreza na dobitak utvrđivati prema računovodstvenim propisima, dok je porezni obveznik trgovačko društvo i druga pravna osoba i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja obavlja gospodarsku djelatnost samostalno, trajno te zbog ostvarenja dobiti, dohotka ili prihoda,

- Zakon o obveznim odnosima – (NN 35/05 – 78/15) uređuje odgovornost za materijalne nedostatke proizvoda kao i jamstvo za ispravnost prodane stvari,
- Zakon o zaštiti potrošača – (NN 79/07 NN 125/16, NN 41/14) – uređuje zaštitu osnovnih prava potrošača pri kupnji proizvoda i usluga, kao i pri drugim oblicima stjecanja proizvoda i usluga na tržištu od opasnosti za život, zdravlja i imovinu pravo na pravnu zaštitu potrošača, pravo na informiranje i izobrazbu potrošača, pravo na udruživanje potrošača u svrhu zaštite njihovih interesa, te pravo na predstavljanje potrošača i sudjelovanje predstavnika potrošača u radu tijela koja rješavaju pitanja od njihova interesa uslugu popravka i održavanja čija je vrijednost veća od 500,00 HRK poduzetnik potrošaču treba izdati predračun i radni nalog s opisom radova te uporabljenog materijala i dijelova za popravak.

Standard HSFI 10 koji definira zalihe te računovodstvene postupke za utvrđivanje istih temelji se na MRS 1, MRS 2, MRS 21, MRS 23, MRS 37 te na IV. Direktivi Europske unije.

Računovodstvo troškova proizvodnje obračun proizvodnje mora stalno prilagoditi:

- stalnim promjenama i neizvjesnosti u okruženju,
- sve kraćem vijeku trajanja proizvoda i tehnologija,
- sve agresivnijoj konkurenciji,
- zahtjevima menadžmenta orijentiranih na timski rad, cjeloživotno učenje i razvoj,
- potrebama i željama kupaca, novom sustavu vrijednosti i mogućnostima tržišta nabave.

U posljednjem dijelu teorijskog aspekta računovodstva troškova proizvodnje biti će riječ o računovodstvenom praćenju proizvodnog procesa.

2.3. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE PROIZVODNOG PROCESA

Na temelju plana proizvodnje, odnosno poslije ugovorene proizvodnje ili primljenih narudžbi, definira svu potrebnu razinu i vrste sirovina, materijala, poluproizvoda i dijelova za početak proizvodnje dobara ili obavljanje usluge. U kontinuiranim se proizvodnim procesima raznih analiza obnavlja kad se spusti na sigurnosnu količinu koja je dovoljna do dolaska nove.

Dva su plana poslovanja, operativni i financijski plan (Skupina autora, 2009).

Operativni plan se sastoji od pojedinačnih planova: prodajnog plan, proizvodnog plana, plana nabave materijala, plana trošenja izravnog materijala, plana izravnog rada, plana općih troškova pogona, plana troškova prodanih proizvoda, plana troškova prodanih proizvoda, plana troškova prodaje, plana administrativnih troškova i planiranog računa dobiti i gubitka (Skupina autora, 2009).

Financijski plan se sastoji od kapitalnog proračuna, novčanog proračuna i planske bilance. Polazište izrade poslovnog plana je plan prodaje koji se sastoji od plana prodaje gotovih proizvoda i planirane količine zaliha gotovih proizvoda umanjeno za početne zalihe gotovih proizvoda. (Skupina autora, 2009). Marketing i proizvodna funkcija imaju svoju logiku maksimalnih zaliha. Zadaća računovodstva zaliha je obuhvatiti sve troškove koji su nestali u formiranju zaliha i koje treba priznati kao imovinu u procesu poslovanja do priznavanja povezanih rashoda.

Financijska funkcija daje prednost niskoj – sigurnosnoj razini zaliha kako bi smanjila troškove financiranja i održala solventnost. Prodajna funkcija mora biti na visokoj razini ne bi li mogla trenutačno prihvatiti svaku narudžbu, odnosno svakom kupcu omogućiti isporuku. Cijena proizvodnje počinje se oblikovati pod snažnim utjecajem nabavnih troškova sirovina, materijala i ugradbenih dijelova.

Da bi uopće mogla biti moguća proizvodnja nekog proizvoda potrebno je raspolagati sa određenom sirovinom, što znači da će prvo nastati troškovi prema prirodnim vrstama (Trcović, 2013).

Prema MRS 2, zalihe su imovina (Belak, 2006): koja se drži za prodaju u redovnom tijeku poslovanja, u procesu proizvodnje za takvu prodaju, u obliku materijala ili dijelova zaliha koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga.

Zalihe koje se pojavljuju u proizvodnim poduzećima su : zalihe materijala, proizvodnja u tijeku i zalihe gotovih proizvoda.

Prema HSFI-u 10 točka 10.3. zalihe se definiraju kao kratkotrajna imovina koja se drži zbog prodaje u redovnom poslovanju. Pojavni oblici kratkotrajne imovine su zalihe sirovina i drugog materijala koji ulaze u supstancu gotovog proizvoda, zalihe rezervnih dijelova i

drugog materijala koji ne ulazi u supstancu gotovog proizvoda, zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda, zalihe gotovih proizvoda, zalihe trgovačke robe i ostalo.

Troškovi koji ne čine troškove zaliha su neuobičajeni troškovi otpadnog materijala, rada i drugi proizvodni troškovi, troškovi skladištenja osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije sljedeće proizvodne faze, administrativni opći troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje, troškovi prodaje, troškovi posudbe (HSFI 10 t. 10.22.) Trcović (2011).

Svi poduzetnici su se bez obzira na djelatnost susreli s pojmom skladišta i skladišnim procesima. U cijeni koštanja proizvoda sve veći udio je udio troškova skladištenja, stoga se velika pozornost pridaje zalihama. Velika količina zaliha uvjetuje troškove držanja zaliha te samim time postoji opasnost od zastarijevanja i gubitaka. Mala količina zaliha može izazvati prekide proizvodnje, trgovine i distribucije te posljedično tome može doći do kašnjenja ugovornih isporuka te gubitkom tržišnog udjela. Upravljanje zalihama počinje dobivati na važnosti kako bi se reducirali troškovi i zbog što efikasnijeg poslovanja poduzeća (Habek, 2008).

Troškovi prema prirodnim vrstama najviše se koriste za potrebe statistike, a tu se ubrajaju materijalni troškovi, troškovi usluga, troškovi osoblja, amortizacija i vrijednosno usklađenje dugotrajne i kratkotrajne imovine i ostali troškovi poslovanja, uređeno je MRS-om 2. toč.3

Trošak nabave je iznos novca ili novčanih ekvivalenata koji se plaća ili fer vrijednost ostalih naknada koje se daju za stjecanje neke imovine u vrijeme njezina stjecanja ili izgradnje, ili, ako je primjenjivo, iznos koji se može pripisati toj imovini kod početnog priznavanja u skladu sa zahtjevima drugih HSFI.

Troškovi proizvodnje znače vrijednost utrošenih sirovina, potrošnog materijala i drugi troškovi koji su neizravno pripisivi predmetnom proizvodu; uključuju razumni udjel fiksnih i varijabilnih općih troškova nastalih u razdoblju proizvodnje koji se neizravno pripisuju predmetnom proizvodu; troškovi distribucije ne uključuju se prema HSFI-u 10.

Neophodni su i izračuni cijena pomoću određenih ključeva, odnosno kalkulacije kako bi se svakom proizvodu pripisala ista količina troškova koja je nastala zbog njegove proizvodnje.

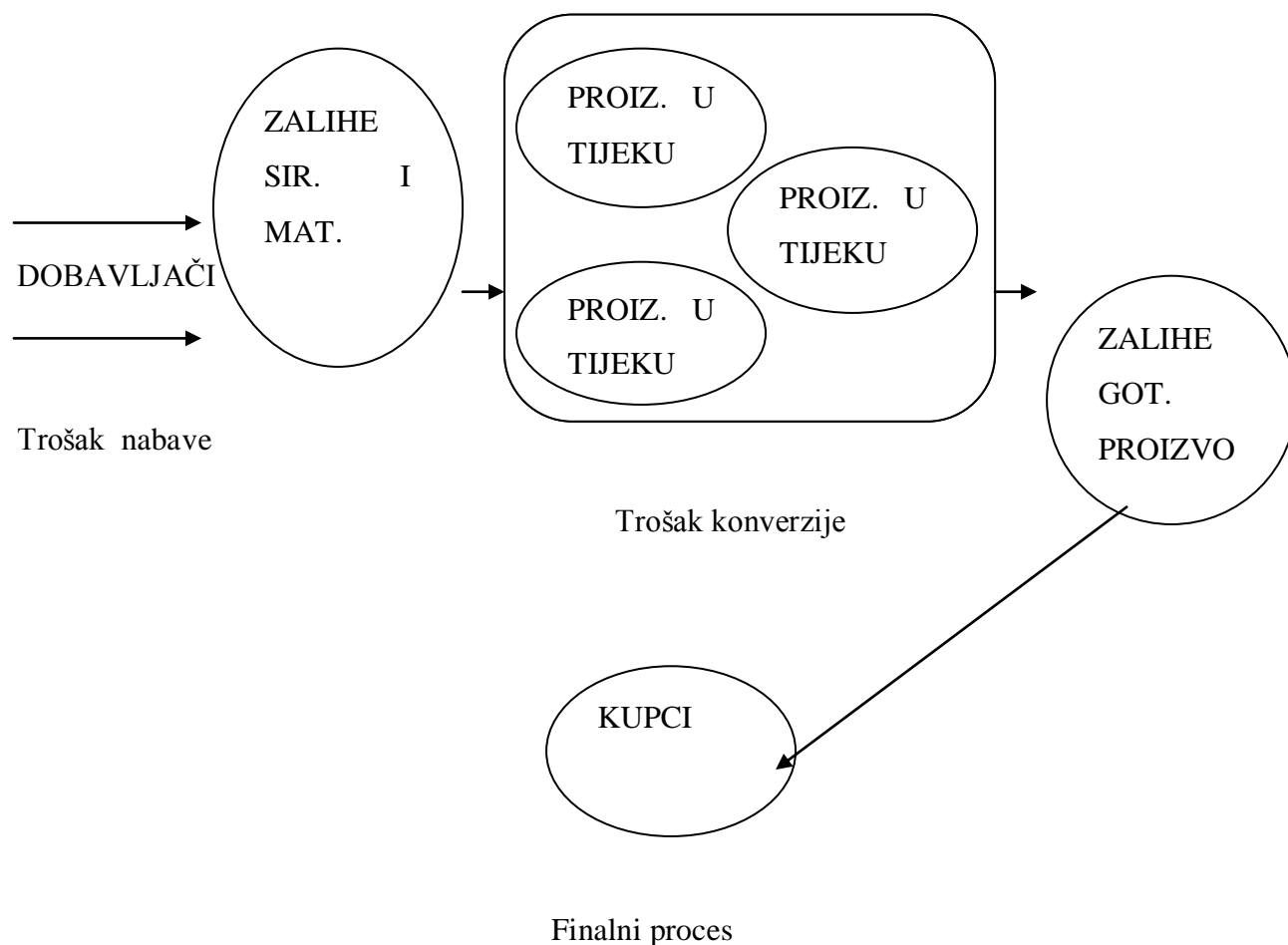
Svrhe kalkulacija su da kontroliraju proizvodnju i poslovanje, izračunavaju cijene, podloga su za poslovnu politiku poduzetnika, izračunavaju interne obračunske cijene, podloga su za

uspoređivanje postupaka i troškova pojedinih mjesta troškova, određuju vrijednosti kod nadoknade štete i sl. Kontrola proizvodnje je bitna svrha kalkulacije jer se troškovi ne obračunavaju u vremenskom razdoblju nego po učinku što omogućuje otkrivanje nedostatka koji u vremenskom obračunu nisu vidljivi (Gulin, 2012).

Proizvod nastaje trošenjem sirovina i materijala, odnosno proizvod je materijalni rezultat koji je nastao u procesu proizvodnje i razlikuje se od usluga (Meler, 2002). Za nabavljeni materijal dobavljač ispostavlja račun, što predstavlja ulazni račun, a uz njega nastaje i potraživanje za pretporez.

Kada proizvodnja proizvoda završi, dovršeni proizvodi prenose se sa proizvodnje u tijeku na zalihe gotovih proizvoda tako što će se preko potražne strane konta 6000 – proizvodnja u tijeku prenijeti na konto 630 – zalihe gotovih proizvoda na dugovnu 613 stranu. Rashodi se priznaju u trenutku prodaje proizvoda, ali samo za količinu koja je prodana i to na konto 7000 – troškovi proizvodnje prodanih gotovih proizvoda (Gulin, 2012).

Slika 1 pokazuje shemu proizvodnog procesa s utjecajem troškova u pojedinoj fazi.



Slika 1. Shema proizvodnog procesa s utjecajem troškova u pojedinoj fazi

Izvor: Prilagođeno prema Brkaniću V, Računovodstvo troškova proizvodnje, str.4

Na slici 1 prikazana je struktura troškova prema pojedinoj fazi. Prva faza su dobavljači gdje se pojavljuje trošak nabave. U toj fazi se zaprimaju ispravne količine, cijene sirovina i materijala se formiraju prema trošku nabave ili prema standardnim cijenama. Druga faza je konverzija gdje se pojavljuje trošak konverzije. On može biti: izravan od radnika, materijala, fiksni opći troškovi, varijabilni troškovi, trošak normalnog kapaciteta te trošak posudbe. Kod posljednje faze, odnosno zalihe gotovih proizvoda pojavljuje se cijena proizvodnje za jedinicu te neto utrživa vrijednost.

Kod početne faze gdje se pojavljuje nabava zaliha, sirovina, materijala i ugradbenih dijelova vrlo je bitno minimalizirati troškove ulaznih zaliha, odnosno sve faktore koji utječu na trošak dovođenja zalihe na skladište. Zato treba proizvodnim planom ispitati:

- može li tržište dobavljača ponuditi povoljnije uvjete nabave,
- kakav je pregovarački položaj poduzeća kod glavnih dobavljača,
- nabavljaju li se sirovine, materijali i dijelovi u količinama bez ostatka,
- sustav prijama sirovina, materijala i dijelova u skladištu,
- rokovi plaćanja dobavljača, mogućnost kreditiranja.

Prilikom evidencije vlastitih ili *internih* troškova nabave zaliha, sirovina, materijala i ugradbenih dijelova možemo ih obračunati kao izravne troškove koji se mogu izmjeriti i kao:

- energija – gorivo za vlastiti prijevoz, za iskrcaj zaliha,
- nadnice zaposlenika u vezi s dovođenjem zaliha na skladište,
- troškovi osiguranja pri vlastitom prijevozu,
- troškovi cestarine i dnevnice službenog puta vozača,
- amortizacija opreme i sl.

U slučaju obavljanja pripreme zalihe sirovina, materijala, ugradbenih dijelova prije nego što se izađu za potrebe proizvodnje, a takva priprema obuhvaća radove koji se obično nazivaju doradom, tada se konkretnoj zalihi pripisuju troškovi te dorade. To npr. mogu biti vanjske usluge domaćih dobavljača, usluge inozemne dorade ili interna dorada. Ako prilikom dorade nastaje korisan otpad, procjenjuje mu se vrijednost i zaprima se na skladište uz istodobno smanjenje vrijednosti doradenog materijala. Ako se otpad ne zaprima nego se izravno predaje iz skladišta dobavljača usluge dorade, tada se za procijenjenu ili prodajnu vrijednost otpada mora razdužiti materijal. Dorada u vlastitoj izvedbi obavlja se na jednakim obračunskim načelima (Brkanić, 2013).

Prema odredbama HSFI i MRS iz 2016. godine troškovi uprave i prodaje (AUP) ne mogu se uračunati u cijenu proizvodnje, nego se obračunavaju ukupnim prihodima iz obračunskog razdoblja. Proračun ili plan troškova može se temeljiti na podacima iz računa glavne knjige na kojima se knjiže troškovi uprave i prodaje prema svoti iz prošle godine, ispravljeno za povećanje ili smanjenje troškova.

U troškove uprave i prodaje spadaju opći fiksni i varijabilni troškovi kao što su (Belak, 2012):

- amortizacija opreme za rad uprave i prodaje,
- najmovi za potrebe uprave, prodaje i skladištenja gotovih proizvoda,
- energija u upravi i prodaji,
- plaće zaposlenika u upravi i prodaji,
- uredski materijal,
- članarine, doprinos i porez na tvrtku,
- kamate na kredite,
- tečajne razlike,
- troškovi reklamacija,
- troškovi službenih putovanja i sl.

Obračun utroška materijala, dijelova, usluga i drugih faktora proizvodnje prema vrstama troškova prvi je stupanj obračuna proizvoda i učinaka. On je osnova kako za obračun po potpunim troškovima tako i za obračun po nepotpunim troškovima. Prema svrsi troškovnog računovodstva troškovi se mogu svrstati kao:

- prethodne kalkulacije, naknadne kalkulacije,
- izrada pogonskog obračunskog lista,
- izračun za potrebe marketinški usmjerenog odlučivanja i kontrolinga.

Izvor za obuhvaćanje troškova su brojevi podatci iz financijskog knjigovodstva, koji su na temelju knjiženja po kontnom planu pripisani određenim vrstama prihoda ili rashoda.

Zadatak obračuna po potpunim troškovima sastoji se od rasporeda svih troškova u skladu s tim tko ih je prouzročio; na taj se način utvrđuju puni troškovi proizvodnje jedne jedinice proizvoda. Jedinice učinka u industrijskom poduzeću u pravilu su gotovi ili polugotovi proizvodi.

Pripisivanje troškova nositeljima troškova obavlja se ovisno o postupku proizvodnje prema odgovarajućim kalkulacijskim metodama u: (Perčević, 2006)

- pojedinačnoj proizvodnji,
- masovnoj proizvodnji,
- sortnoj proizvodnji,

- serijskoj proizvodnji.

Pripisivanje troškova pojedinačnoj proizvodnji nije problem jer se svi troškovi bez troška AUP-a mogu jednoznačno pripisati nekom proizvodu. Prema masovnoj proizvodnji dijeli se suma troškova proizvodnje s brojem komada proizvedenih proizvoda. S obzirom na sortnu proizvodnju, proizvodi se izrađuju iz istog polaznog materijala, različitih oblika i veličina. Serijska proizvodnja proizvodi različite proizvode od kojih svaki uzrokuje različite troškove i zahtjeva stupnjeve proizvodnje u različitom opsegu.

Raščlamba troškova cijelog poduzeća može se obaviti na četiri troškovna područja koja se izvode iz funkcije poduzeća kao temelja za uspostavljanje mjesta troškova. S obzirom na to razlikujemo područja troškova prema funkcijama (Belak, 2009):

- materijalno područje,
- područje proizvodnje,
- područje uprave,
- područje prodaje.

Za mala poduzeća kao što je na primjer promatrano poduzeće u ovom diplomskom radu dovoljno je stvaranje jednog mjesta troškova za svako troškovno područje. Prema pravilu, svako se troškovno područje dijeli na više mjesta troškova (odjela) koji imaju obilježje jedne djelatnosti. Broj mjesta troškova može se uspostaviti ovisno o vrsti i veličini poduzeća te ciljanom stupnju preciznosti troškovnog računovodstva.

U tablici 1 na sljedećoj stranici prikazana je raščlamba troškova s obzirom na prethodnu opisanu podjelu.

Tablica 1. Raščlamba troškova proizvodnje

Područja troškova prema funkcijama	Mjesta troškova po funkciji	Šifra mjesta troška
Materijalno područje	Nabava, ispitivanje i upravljanje materijalom, interni transport	300
Područje proizvodnje	Pogon izrade, lakirnica, montaža, tehničko vodstvo	500
Područje uprave	Upravljanje društvom, financijski odjel, knjigovodstvo	680
Područje prodaje	Marketing, prodajaskladište gotove robe, otprema, servis itd.	690

Izvor: Prilagođeno prema Brkanić V, *Računovodstvo troškova proizvodnje*, str. 34

U tablici 1 može se primijetiti kako za svako područje troškova treba uspostaviti jedno mjesto troška i šifru troška kako bi se konkretni trošak mogao dodijeliti pojedinom mjestu troška. Da bi obračun troškova po mjestima troškova mogao opravdati zadatak kontrole treba ih prema jedinstvenim funkcijama uspostavljanja mjesta troškova smatrati područjima odgovornosti. U skladu je s obračunskom praksom objedinjavanje više mjesta troškova u jedno područje odgovornosti. Sva područja funkcija i područja odgovornosti u jednom industrijskom poduzeću koja čine jednu ustrojstvenu jedinicu uključena su u proces stvaranja ili unovčavanja učinaka te su prikladna biti mjestima troška. Obračun po mjestima troškova raščlanjuje proizvodnju na (Brkanić, 2014):

- glavna mjesta proizvodnje – u njima se radi neposredno na proizvodu,
- pomoćna mjesta proizvodnje – ne sudjeluju izravno u proizvodnji,
- općenito područje – može prethoditi mjestima proizvodnje kao općenito područje.

U ovom se području mogu prikupljati troškovi koji se ne mogu isključivo razvrstati ni u jedno od područja troškova.

2.3.1 Računovodstvo povezanih proizvoda

U pojedinim industrijskim granama poslovni subjekti potrošačima nude široku „lepezu“ proizvoda te veći dio svog proizvodnog asortimana proizvode u okviru jednog proizvodnog procesa jer je proizvodnja jednog proizvoda u većini slučajeva uvjetovana proizvodnjom drugog proizvoda. Takav način proizvodnje gdje je jedan proizvod uvjetovan proizvodnjom drugog proizvoda naziva se povezanom proizvodnjom prema : Dražević, I.čl. *Obračun troška proizvodnje povezanih proizvoda (2008)*.

Kritična točka svakog procesa proizvodnje je trenutak gdje se proizvodi koji nisu isti, a proizvedeni su od iste sirovine mogu pri puta prepoznavati, odnosno dolazi do točke odvajanja. Sve troškove proizvodnje koji uključuju direktni rad, direktni materijal i opći trošak proizvodnje do točke odvajanja nazivamo povezanim troškovima prema: Dražević, I.čl. *Obračun troška proizvodnje povezanih proizvoda (2008)*.

Za svako poslovanje poslovnog subjekta ključan je trošak povezane proizvodnje. Prije svakog ulaganja resursa u proizvodnju, menadžment mora procijeniti nekoliko bitnih faza u vezi proizvodnje.

U prvom koraku menadžment mora procijeniti ukupne očekivane prihode od prodaje proizvoda povezanog proizvodnog procesa te tako procijenjene prihode dobro je usporediti s ukupnim očekivanim troškovima proizvodnje. Istovremeno se mora posebno voditi računa o možebitnoj nemogućnosti prodaje pojedinih proizvoda u točki odvajanja. Troškovi koji nastaju nakon točke odvajanja, a vezani su ujedno za dodatnu obradu pojedinog proizvoda nazivaju se razdvojeni troškovi. Druga faza odnosi se na zadatak menadžmenta da usporedi očekivanu dobit od uporabe resursa poslovnog subjekta za povezani proizvod sa procijenjenom dobiti koja može proizaći alternativnom uporabom iste količine resursa poslovnog subjekta. Ukoliko se takvom procjenom dokaže da povezana proizvodnja može generirati najbolji rezultat, menadžment ima mogućnost uložiti dane resurse i započeti s procesom povezane proizvodnje prema: Dražević, I,čl. *Obračun troška proizvodnje povezanih proizvoda* (2008).

Nakon točke odvajanja menadžment donosi odluku o klasifikaciji proizvoda nastalih u povezanoj proizvodnji. Povezani output se najčešće razvrstavaju u nekoliko kategorija: povezane proizvode, sporedne ili nus-proizvode, ostatke proizvodnje i otpatke.

Povezani proizvodi su primarni output povezane proizvodnje. Ti proizvodi predstavljaju glavni razlog zbog kojih se menadžment uopće odlučuje na pokretanje povezanog procesa proizvodnje budući da imaju najveću mogućnost generiranja prihoda.

Proizvode koji ulaze u ovu kategoriju obilježava veći udio u ukupnoj prodajnoj vrijednosti outputa proizvodnog procesa.

Posljednja faza odlučivanja odnosi se na odlučivanje o mogućoj obradi proizvoda proizvedenih u povezanom proizvodnom procesu. Ukoliko u točki odvajanja za glavni ili sporedni proizvod ne postoji interes na tržištu, poslovni subjekt će se odlučiti za daljnju doradu proizvoda.

Ukoliko se u točki odvajanja proizvodi mogu prodati tada dorada dolazi u obzir isključivo kada dodatni prihod od prodaje u sljedećim stadiju proizvodnje premašuje razdvojene troškove proizvodnje.

Pri samom odlučivanju o doradi menadžmenti ne smije zasnivati na temelju podataka o ukupnim troškovima.

Pri rasporedu povezanih troškova moguće je koristiti dvije osnovne grupe metoda, a to su: metoda fizičke mjere te metode tržišne cijene. Prva grupa metode obuhvaćaju mjere u osnovnom i modificiranom obliku. Druga grupa metode obuhvaća metode relativne tržišne vrijednosti, metodu neto utržive vrijednosti, te metodu približne neto utržive vrijednosti prema: Dražević, I.čl. *Obračun troška proizvodnje povezanih proizvoda (2008)*.

Prema metodi fizičke mjere povezani se proizvodi raspoređuju na proizvode sukladno udjelu pojedinog proizvoda u ukupnom outputu povezane proizvodnje. Prednost ove metode je jednostavna primjena, dok se kao nedostatak navodi da spomenute metode ne održavaju sposobnost sposobnosti pojedinog povezanog proizvoda u generiranju prihoda. Metoda relativne tržišne vrijednosti uzimajući u obzir i fizičku mjeru pojedinog povezanog proizvoda i njegovu očekivanu prodajnu vrijednost, raspoređuje one proizvode koji imaju veću sposobnost generiranja prihoda proporcionalno veći iznos povezanih troškova, dok će oni proizvodi, s manjom procijenjenom tržišnom vrijednošću biti terećeni i manjim iznosom troškova. Metoda neto utržive vrijednosti uz sve komponente uzima u obzir i dodatne troškove koji se javljaju pri prodaji povezanih proizvoda.

Menadžment pri samom odabiru metode mora razmotriti svi relevantni čimbenici te na temelju njihove procjene odlučiti koja metoda predstavlja optimalno rješenje za poslovni subject prema: Dražević, I.čl. *Obračun troška proizvodnje povezanih proizvoda (2008)*.

3. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA PROIZVODNJE UNUTAR PODUZEĆA ŠUJICA DRVO d.o.o.

U ovom dijelu diplomskog rada prikazano je računovodstveno praćenje troškova proizvodnje unutar poduzeća Šujica drvo d.o.o. U uvodnom dijelu opisano je poslovanje poduzeća, a nakon toga slijedi empirijski dio istraživanja troškova unutar poduzeća.

3.1. OPĆENITO O PODUZEĆU

Poduzeće ŠUJICA-DRVO d.o.o Kupres sa sjedištem i proizvodnom halom na Kupresu, smješteno je na lokaciji uz tranzitni put Split – Sarajevo. Osnovana je 11.06.1998. godine na Kupresu u vlasništvu gospodina Stipe Zrno. Osnovna djelatnost firme je piljenje i blanjanje drva (proizvodnja rezane drvene građe) i impregnacija drveta, šifre djelatnosti 16.10.

Od Splita je udaljeno 146 km, a od Sarajeva 140 km, što znači da je sa prometnog stajališta dobro povezano i zemljopisno smješteno.

Firma je započela s radom kao jedan mali pogon na otvorenom, da bi kroz godine izrasla u firmu koja upošljava najviše proizvodnih radnika na teritoriju općine. Većinu svojih proizvoda firma izvozi na tržište Europske Unije i Arapskih zemalja, konstantno povećavajući proizvodnju i zaposlenost te je jedan od nositelja gospodarstva na Kupresu.

Firma trenutno zapošljava 37 djelatnika, od toga SSS, KV i NKV 29 djelatnika, 4 djelatnika VŠS te 4 djelatnika VSS. Od osnivanja poduzeće nije mijenjalo svoju djelatnost, konstantno je povećavalo proizvodnju i asortiman proizvoda.

Osnovni proizvod firme je rezana drvena građa koje 90% završi u izvozu i to većinom na tržište Europske unije i Arapskih zemalja.

U tablici 2 prikazana je struktura broja zaposlenih s predviđanjima za budućnost.

Tablica 2. Struktura broja zaposlenih s predviđanjima za budućnost Šujica drvo d.o.o.

	2016.	2017. PREDVIĐANJA	2018. PREDVIĐANJA
BR. ZAPOSLENIH	37	42	50
VSS	4	5	6
VŠS/SSS	15	17	22
NSS/NKV	18	20	22

Izvor: Internet, raspoloživo na: <http://www.attivo-kupres.org/offd/474/1/EN/SUJICA-DRVO-d-o-o-KUPRES.wshtml>

Može se zaključiti kako je vizija i misija poduzeća usklađena s povećanjem proizvodnje te širenjem na veća tržišta. Također, povećanje broja zaposlenih u naredne dvije godine je u skladu s planiranim povećanjem tržišnog opsega. U plan je i izgradnja pogona za pomoćnu proizvodnju kako bi se smanjili neizravni troškovi proizvodnje poduzeća.

Šujica drvo d.o.o. kao poslovni subjekt koji djeluje i razvija svoje poslovanje na hrvatskim i inozemnim tržištima svjesno je važnosti odgovornog i etički usmjerenog ponašanja poslovnih subjekata kao nužnog preduvjeta za razvijanje kvalitetnih odnosa i lojalne konkurencije između poslovnih partnera te za učinkovito funkcioniranje tržišta i integraciju hrvatskog gospodarstva u međunarodne poslovne procese (Internet, raspoloživo na: <http://www.attivo-kupres.org/offd/474/1/EN/SUJICA-DRVO-d-o-o-KUPRES.wshtml>).

3.2. PROIZVODNI TIJEK U PODUZEĆU ŠUJICA DRVO d.o.o.

U ovom dijelu završnog rada prikazan je proizvodni tijek poduzeća Šujica drvo d.o.o. uključujući također plasman proizvoda.

Tijek narudžbi uključuje potrebno vrijeme od izdavanja narudžbenice od strane kupca prodavatelju, vrijeme transporta robe, obradu i kontrolu podataka te isporuku naručene robe i popratnih dokumenata kupcu. Radi što bolje fizičke distribucije robe i što boljeg servisa isporuke potrebno je skratiti vrijeme od naručivanja do isporuke robe, uspostaviti što bolju komunikacijsku vezu između dobavljača i kupca, zaštititi robu od oštećenja, kvara i krađe, osigurati točnost isporuke i uspostaviti logistički orijentiranu organizaciju tijeka narudžbe.

Efikasnost fizičke distribucije vezana je za komunikacijsku povezanost dobavljača i kupca, a odvija se kroz primanje i dostavu narudžbi.

Sustav dostavljanja i obrade narudžbi obuhvaća: dostavu narudžbi, obradu narudžbi, pripremu narudžbi, otpremu i isporuku naručene robe te plaćanje računa dobavljaču. Kupac nakon što dostavi narudžbu dobavljaču treba odlučiti o izvršenju isporuke naručene robe. Praćenje isporuke počinje naručivanje te završava isporukom naručene robe kupcu.

Faze koje su aktivne u procesu proizvodnje te plasmana proizvoda su:

- dostava narudžbe dobavljaču
- obrade narudžbi
- priprema narudžbi
- isporuka naručene robe i računa kupcu
- primitak i plaćanje isporučene robe

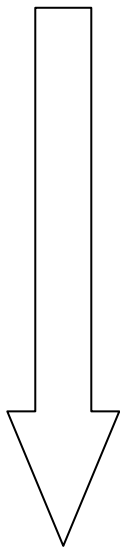
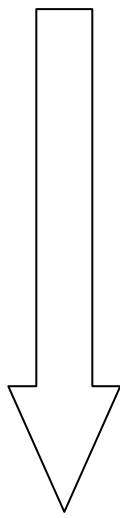
Politika izvora nabavke i odnosa sa dobavljačima ima stratešku važnost za cjelokupni proces nabavljanja. Dobavljač počinje s obradom narudžbi kada mu se ona dostavi od strane kupca. Dobavljač provjerava točnost narudžbe, odnosno naziv robe, količine, cijene načina dostave i plaćanja robe. Ujedno provjerava se i kreditna sposobnost kupca. Također u ovoj fazi dobavljač provjera da li na raspolaganju ima dovoljnu količinu robe za zadovoljavanje pristiglih narudžbi. Ukoliko dobavljač dođe u situaciju da nema dovoljno zaliha da zadovolji sve prispjele narudžbe, tada može postupiti na način da daje prednost potrošačima koji su solventni, ispunjava narudžbe koje su prve pristigle te može ispunjavati samo dio narudžbi čije količine omogućuju isporuku čitave zalihe bez ostataka.

Glavni zadatak poduzeća je da se što brže i potpunije ispune narudžbe. Prikupljanju robe za isporuku prethodi raspored pojedinih narudžbi prema karakteristikama robe, hitnosti i mogućnosti združivanja pošiljki za transport jednim transportnim sredstvom. Zatim slijedi izdavanje potrebnih dokumenata (za evidenciju i praćenje robe na putu) – otpremnica, specifikacija robe, lista pakiranja, tovarni list, teretnica tj. konosman, sprovodnica i faktura.

Prodavatelj prije otpremne pošiljke šalje obavijest kupcu o vremenu prispjeća robe. Nakon samog dolaska robe slijedi pregled prijevoznih dokumenata i isporuka. Pri dostavi robe mora se osigurati od krađe, oštećenja robe.

Dolaskom robe na odredište pregledavaju se prijevozni dokumenti, ovlaštena osoba za preuzimanje robe prispjelu robu pregledava i uspoređuje s podacima na dokumentu. Kada roba odgovara podacima navedenim u prijevoznom dokumentu, roba se zaprima u skladište i izdaje se skladišna primka. Nakon što je račun primljen uspoređuje se s narudžbenicom i skladišnom primkom zbog provjere količine isporučene i fakturirane robe, utvrđuje se točnost računskih operacija i ukupni iznos za isplatu.

Tablica 3. Trošak faze dopreme i skladištenja

Broj	Naziv troška	Iznos	Fakturna cijena	Količina u m ³	Trošak nabave
1.	Gorivo	20 000,00			ZA JEDINICU MJERE U m ³
2.	Amortizacija kamiona	1600,00			
3.	Pilanje trupaca	108 000,00			
4.	Plaća vozača	6 000,00			
5.	Rad na skladištu	3 200,00			
6.	Amortizacija viličara	600,00			
7.	Naljepnice sa šiframa	120,00			
		175 520,00	544 320,00	1 330,00	719 840,00

Izvor: Izračun autora, prema ustupljenim podacima poduzeća Šujica-drvo d.o.o.

U tablici 3 prikazani su troškovi koji uključuju fazu dopreme i skladištenja osnovnog materijala u kunama. Troškovi su prikazani za jedinicu mjere osnovnog materijala u kubičnim metrima.

U sljedećoj fazi vrši se izdavanje materijala, odnosno isporuke gotovih proizvoda kupcima pomoću otpremnice. Nakon što je izdana, kupcu se za kupljeni proizvod ispostavlja račun. U promatranom poduzeću praksa je da se original otpremnice dostavlja kupcu, dvije kopije idu u komercijalnu službu, jedna kopija se šalje u robno knjigovodstvo, a jedna kopija ostaje u skladištu.

U tvornici Šujica-drvo d.o.o. primarna proizvodnja je proizvodnja drvene građe iz nabavljene sirovine. U tijeku primarne proizvodnje, od ostatka drvene građe nastaju daske i letve kao povezani proizvod, a od proizvodnog otpada (piljevine), nastaje nusproizvod u obliku peleta i briketa.

U tijeku proizvodnje ističu se troškovi pogona u koje ubrajamo troškove tračne pile, gaterske pile, brusnih noževa, brusnih ploča, noževa za cekular, troškovi goriva potrebni za pogon strojeva, zatim troškovi električne energije, komunalnih usluga, plaće radnika. Proizvodnja

nusproizvoda (pelet i briket), ne iziskuje nikakve pogonske troškove budući da se nusproizvod dobije sušenjem otpada.

Kao primjer mjesečnog troška pogonske proizvodnje na slici 5 je prikazan mjesečni trošak za tračnu pilu.

Slika 3. Mjesečni trošak za tračnu pilu

DOO "NEW-TRADE"

Adresa: Mahmuta Zulića Adže 9 V. Kladuša Tel/fax 037 771-977
 ŽR.3385102200077575 UNICREDIT 1980011010020443 KIB IDPDV: 263133410002
 Porezni broj 11350066 Broj upisa u reg. 017-O-Reg-09-00582 Mob:061 752-521

Stranica: 1

DOO "NEW TRADE"
 Mahmuta Zulića
 Adže br. 9
 77230 V. Kladuša

JIB: 4263133410002
 PIB: 263133410002

IBFM: HA019100

FISKALNI RACUN
 BF: 836
 09.09.2014. 10:44

Stavke (PDV: E)
 1x 2.185,21
 2.185,21E

VE: 17,00X
 ODN: E: 1.857,70
 PDV: E: 317,51
 PDV: 317,51

TOTAL: 2.185,21
 UPPLACENO:
 Virman: 2.185,21
 Ukupno: 2.185,21
 POVRAT: 0,00

KUPAC:
 IBK: 4281024700007
 ŠUJICA-DRVO d.o.o
 KUPRES
 INDUSTRIJSKA ZONA
 KUPRES
 Racun 02-0-00160
 7277c4015b181421b8
 7afa0581eede4

0001 Operator 01

ina Datum DPO: 17.09.14
 n Datum otpre: 09.09.14
 be: Datum narudzbe: 09.09.14

organizaciona jedinica:
 (DITE VELEPRODAJE)
 a racuna: Nacin placanja:
 DUŠA Virman

KUPAC: 0539
 ŠUJICA-DRVO d.o.o
 INDUSTRIJSKA ZONA bb KUPRES
 80320 KUPRES
 PDV broj kupca: 281024700007
 ID broj kupca: 4281024700007
 Broj upisa u registar:
 Mjesto upisa u registar:
 Telefon:
 E-mail:
 Fax:

OTPREMNICA-RACUN BR: 02-0-160/14

NAZIV ROBE - USLUGE	Je. m)	Kolicina	Cijena bez PDV-a	I Z N O S (bez PDV-a)	Rabat (%)	PDV (%)	Iznos PDV-a	Cijena sa PDV-om
Tračna pila 155,6x1,47 PV 45 spojena TP 155x1,47x3450 pv-45 3kom	KOM	28.350	37.460	1067,66	17,00	181,50	44.062	
TEAČNA PILA 150X1,3PV45 spojena TP 150X1,3PV45 3kom ŠUJICA	KOM	28.350	28.220	400,04	17,00	136,01	32.018	

IZNOS BEZ PDV-a: 1.857,70 KM
 -Rabat: 0,00 KM
 + Zadržanje: 0,00 KM
 UKUPNO BEZ PDV-A: 1.857,70 KM
 + iznos PDV-a(17%): 317,51 KM
ZA NAPLATU: ***2.185,21 KM**

MEHILJA DEJEDNASTOTINA OSAMDESET PRT KM)

Fakturirao: /Puno Jasminka/

Poslao: /Puno N. dipl. ing./

Reklamacije primemo u roku od 8 dana od dana prijema racuna. U slučaju neblagovremenog plaćanja racuna zadržavamo zateznu kamatu od 0,50% dnevno.

Izvor: Interna dokumentacija poduzeća Šujica-drvo d.o.o.

Na računu-otpremnici se nalaze osnovni podatci, naziv stroja, količina strojeva, njegov deukupni trošak tj .cijena stroja te na kraju iznos PDV-a i iznos bez PDV-a.

U poduzeću Šujica-drvo d.o.o. na mjesečnoj bazi 2016. godine bude proizvedeno prosječno 600 m³ drvene grede kao primarnog proizvoda. Budući da firma 90% svojih gotovih proizvoda izvozi u Europsku Uniju, prema zakonu o građevnim proizvodima (NN 76/16) i Uredbi EU br. 305/2016 izdaje se certifikat o sukladnosti tvorničke kontrole i proizvodnje.

Na slici 4 prikazan je certifikat o sukladnosti tvorničke proizvodnje gotovih proizvoda.

Slika 4. Certifikat o sukladnosti tvorničke kontrole proizvodnje

 euroinspekt - drvokontrola d.o.o. Radnička cesta 52, 10000 Zagreb, Hrvatska tel.: +385 1 4819649; +385 1 4817187 fax: +385 1 4814798 drvokontrola@euroinspekt-drvokontrola.hr		Društvo s ograničenom odgovornošću za kontrolu i obd- inženjering Cargo superintendenca Corporation & Engineering
Prema Zakonu o građevnim proizvodima (NN 76/13) i Uredbi EU br. 305/2011 izdaje se		
		
CERTIFIKAT o sukladnosti tvorničke kontrole proizvodnje NB 2476-CPR-1108-K838-14		
Proizvod:	KONSTRUKCIJSKO DRVO PRAVOKUTNOG POPREČNOG PRESJEKA iz cjelovitog drva četinjača	
Proizvođač:	ŠUJICA DRVO d.o.o. Industrijska bb 80320 Kupres Bosna i Hercegovina	
Proizvodna linija:	Masivno drvo Jela / Smreka (Abies alba i Picea spp.)	
Datum početnog pregleda:	06.06. 2014.	
Ustavljena tehnička specifikacija:	HRN EN 14081-1:2011 – Drvene konstrukcije - poprečnog presjeka razvrstano prema čvrstoći – 1. dio: Opći zahtjevi (EN 14081- 1:2005+A1:2011) <i>Timber structures – Strength graded structural timber with</i> <i>rectangular cross section – Part 1: General requirements</i> <i>(EN 14081-1:2005+A1:2011)</i>	
Ovlaštenje izdao: MGI/PU Evidencijski broj ovlaštene osobe:	9/06	
Zagreb:	12.06.2014.	
Odgovorna osoba: <i>Soran</i> Soran Jakovac, dipl. ing.		
	Direktor društva:  Mr. sc. Mladen Komac, dipl. ing.	
	Proizvod: 	
	Načelnik (Certifikat) zakladnik tehničke službe proizvodnje sukladne ustavljenoj specifikaciji od 12.06.2014.	

Izvor: Interna dokumentacija poduzeća Šujica-drvo d.o.o.

Poduzeće Šujica-drvo d.o.o. koristi certifikat o sukladnosti tvorničke kontrole proizvodnje. Ovaj certifikat se izdaje temeljem RN broja 838-14. Poduzeće je dobilo dozvolu za certifikat jer je nadzorno tijelo obavilo početni pregled proizvodnog pogona i kontrolu tvorničke

proizvodnje te ustanovilo da poduzeće ima pravo na certifikat. Na certifikatu se nalaze podatci o poduzeću te podatci nadzornog tijela koje je izdalo certifikat.

Kod faze skladištenja važno je napomenuti da promatrano poduzeće posjeduje vlastiti skladišni pogon što uvelike utječe na smanjenje troškova kao na primjer trošak najma skladišta. U ovoj fazi pojavljuju se troškovi u vidu plaće radnika koje rade u održavanju skladišta i skladištenja gotovih proizvoda te troškovi komunalija.

Poduzeće ŠUJICA-drvo d.o.o. za plasman svojih proizvoda ima dugotrajno izgrađene odnose s partnerima diljem Europske Unije izgrađeno na kvaliteti proizvoda drvene građe te povjerenju. Većinu svojih gotovih proizvoda izvozi u Europsku Uniju i Arapske zemlje, ostatak gotovih proizvoda i nusproizvoda plasira se na lokalno tržište diljem Hrvatske te Bosne i Hercegovine. Također promatrano poduzeće neprestano ulaže sredstva u poboljšanje prodaje gotovih proizvoda u vidu promocije te distribucije. Kao dugotrajni cilj se javlja unapređenje marketing miksa.

Od velikog broja kupaca mogu se istaknuti oni najučestaliji:

- TLM Šibenik,
- Stora Enso,
- Uljanik Pula,
- OME Timber Limited (Ujedinjeni Arapski Emirati).

U zadnjem dijelu empirijskog istraživanja prikazano je računovodstveno praćenje troškova u poduzeću Šujica-drvo d.o.o. te usporedba troškova kroz promatrano razdoblje.

3.3. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA PROIZVODNJE Šujica-drvo d.o.o.

U ovom dijelu završnog rada prikazani su troškovi u poduzeću Šujica-drvo d.o.o.

Kao glavna proizvodna djelatnost pojavljuje se proizvodnja rezane drvene građe te se prema tome u sljedećoj tablici broj 4 prikauju normativi za izradu rezane drvene građe.

Tablica 4. Zakonski normativi za izradu rezane drvene građe

PROIZVOD	Mjerna jedinica	Godina 2016.
Izrada rezane drvena građe		
Drvo od crnogorice piljeno i blanžano	m3	106
Piljena građa od listača	m3	595
Drvo oblikovano za parket	m3	84
Šumski i drveni ostatak	T	263
Furnir	m3	21
Proizvodnja ambalaža od drva	Kom	1 095
Proizvodnja briketa od drva	T	17
Proizvodnja ostalih proizvoda od rezane drvene građe	Kom	1368

Izvor: Internet, raspoloživo na: (http://www.hgk.hr/djelatnost/gosp_poljoprivredaprehrana/industrijska-proizvodnja-prerade-drva-i-proizvodnje-namjestaja)

U sljedećoj tablici prikazano je odstupanje od zakonski propisanih normativa za proizvodnju rezane drvene građe od strane poduzeća Šujica drvo d.o.o

Tablica 5. Usporedba zakonskih normi sa proizvodnjom u firmi Šujica-drvo d.o.o.

PROIZVOD	Mjerna jedinica	Zakonska norma	Proizvodnja Šujica-drvo d.o.o.	Odstupanje
Izrada rezane drvene građe				
Drvo od crnogorice piljeno i blanžano	m3	106	106	0
Piljena građa od listača	m3	595	599	+4
Drvo oblikovano za parket	m3	84	84	0
Šumski i drveni ostatak	T	263	264	+1
Furnir	m3	21	21	0
Proizvodnja ambalaža od drva	Kom	1 095	1098	+3
Proizvodnja briketa od drva	T	17	19	+2
Proizvodnja ostalih proizvoda od rezane drvene građe	Kom	1368	1368	0

Izvor: Izračun autora prema ustupljenim podacima iz poduzeća Šujice-drvo d.o.o.

Prema podacima iz financijske službe firme Šujica-drvo d.o.o. prikazano je odstupanje normativa od zakonski utvrđenih za proizvodnju rezane drvene građe. U tablici 5 može se primijetiti kako je najveće odstupanje kod piljene građe od listača. Najmanje odstupanje se javlja kod šumskih i drvenih ostataka. Može se zaključiti kako se proizvodnja rezane drvene građe odvija u skladu s zakonski propisanim normativima.

U sljedećoj tablici se nalazi pregled glavnih stavki računa dobiti i gubitka. Za primjer će se kao bazna godina uzeti 2015. koja će se uspoređivati s 2014. godinom kako bi se utvrdile promjene u računu dobiti i gubitka.

Tablica 6: Pregled glavnih stavki u računu dobiti i gubitka Šujica-drvo d.o.o. za 2014/2015.godinu

RAČUN DOBITI I GUBITKA				
STAVKA	2015. godina	2014. godina	Promjena	Promjena %
Ukupni prihodi	6 885 552,00	6 259 592,00	625 960,00	10,00
Ukupni rashodi	6 693 432,00	6 197 624,00	495 808,00	7,99
Dobit ili gubitak	192 116,00	61 968,00	130 148,00	210,02

Izvor: Izračun autora, prema arhivi podataka iz poduzeća Šujica-drvo d.o.o

Napomena: Izračuni u tablici su u km

U tablici 6 se može primijetiti kako su prihodi rasli u 2015. godini u odnosu na prethodnu 2014. Razlog povećanja prihoda ogleda se u činjenici dobrog istraživanja tržišta te stalno unaprijeđenje proizvodnih procesa. Ukupni prihodi su porasli za 10%. Što se tiče ukupnih rashoda također su pratili trend rasta kao i prihodi te su porasli za 7,99%. Razlog se može naći u činjenici što je poduzeće povećalo troškove promocije proizvoda kao i otvaranje novog skladišta što je utjecalo povećanjem broja zaposlenih. Dobit u 2015. godini je porasla za dva puta u odnosu na prethodnu 2014. godinu.

U sljedećoj tablici prikazana je struktura troškova za 2015. godinu.

Tablica 7. Struktura troškova poduzeća Šujica-drvo d.o.o.

STAVKA	IZNOS	UDIO %
UKUPNI TROŠKOVI	6 693 432,00	100
Troškovi zaposlenih	1 955 820,00	29,22
Troškovi proizvodnje	1 579 649,00	23,6
Nematerijalni troškovi	126 444,00	1,9
Materijalni troškovi	3 941 024,00	58,88

Izvor: Izračun autora, prema ustupljenim podacima poduzeća Šujica- drvo d.o.o.

U tablici 7 prikazana je struktura troškova. Može se primijetiti kako najveći udio u strukturi troškova zauzimaju materijalni troškovi sa 58,88 % udjela. Kategorija koja će se dodatno u nastavku obraditi su troškovi proizvodnje koji uključuju proizvodni proces zauzimaju 23,6 %.

Za potrebe završnog rada dodatno će se obraditi proizvodni troškovi koji se javljaju prilikom proizvodnje rezane drvene građe. U tablici 8 je prikazan odnos troškova proizvodnje i troškova vezanih za proizvodnju.

Tablica 8. Odnos troškova proizvodnje i troškova vezanih za proizvodnju za 2015.godinu

STAVKA	IZNOS	UDIO %
Troškovi proizvodnje	1 579 649,00	100
Troškovi usluga izrade i dorade drva	772 284,00	48,89
Troškovi transporta drv	74 464,00	4,72
Troškovi sajмова	28 000,00	1,78
Troškovi nabavke strojeva za proizvodnju i doradu drva	679 249,15	43,7
Troškovi ostalih usluga	40 276,00	2,55

Izvor: Izračun autora, prema ustupljenim podacima poduzeća Šujica d.o.o.

U tablici 8 je prikazan odnos troškova proizvodnje i troškova vezanih za proizvodnju. Može se primijetiti kako je poduzeće u 2015. godini imalo značajne troškove nabavke novih strojeva za proizvodnju, a sve u cilju povećanja kvalitete proizvodnje te poštivanje proizvodnih standarda. Kao najznačajniji vezani trošak proizvodnje sa svojim najvećim udjelom ističe se trošak usluge izrade i dorade drva (48,89%). Trošak izrade i dorade drva uključuje cijeli plan aktivnosti razvoja proizvoda od svoje početne do završne faze plasiranja gotovog proizvoda. Troškove vezane za proizvodnju treba uzeti u obzir prilikom kalkulacije prodajne cijene.

Na sljedećim slikama prikazani su troškovi povezanih proizvoda nastalih u povezanoj proizvodnji.

Slika 5: Račun povezanih proizvoda(Račun okorci za 10.07.2015) u poduzeću Šujica-drvo d.o.

ŠUJICA-DRVO d.o.o.

Industrijska zona bb
80320 Kupres
PDV broj: 281024700007
Telefon: ++387-34-274-976
Fax: ++387-34-274-976
RAIFFEISEN BANK DD
IBAN CODE:BA391611200000728615 SWIFT:RZBABA2S
1610200044150036

PPT d.o.o. Tomislavgrad

PDV Broj : 281224620008
Mokronoge bb
80240
BiH

RAČUN: 63 /15

Datum računa: 10.07.2015 Skladište: 1 Način plaćanja: Virman
Datum isporuke: 10.07.2015 Br. otpremnice: 63/15 Mjesto izdavanja: KUPRES
Rok plaćanja: 24.07.2015 Br. Fisk. Rn: 595

Šifra	Trgovački	VPC	Rab. %	Cj. bez PDV	PDV %	Cijena/iznos
Rbr. Bar Code	naziv	JMJ	Kol.	Iznos	Iznos	Vrijednost
1 132	Okorci	pak	166,000	40,00	40,00	17,00 %
				6.640,00	6.640,00	1.128,80
						7.768,80

Valuta: KM
Tečaj: 1,0000
Ukupna količina: 166,000 pak

Ukupno:	6.640,00
Rabat:	0,00
Ukupno bez PDV-a:	6.640,00
PDV 17%:	1.128,80
Ukupno sa PDV-om:	7.768,80

Slovima: Sedamtisućasedamstotinašesdesetosam | 80/100 KM

Primio: _____

Fakturirao: _____

Josip Z...
ŠUJICA-DRVO
d.o.o. Kupres

Izvor: Interna dokumentacija poduzeća Šujica-drvo d.o.o.

Na slici 5 prikazan je račun za okorce za dan 10.07.2015 godine u poduzeću Šujica-drvo d.o.o. Okorci nastaju kao povezani proizvodi u povezanom procesu proizvodnje. Na dan 10.07.2015 proizvedeno je 166 paketa okoraka po veleprodajnoj cijeni od 40 km, odnosno 6.640,00 km, iznos PDV-a od 17 % , odnosno 1.128,80 km, ukupna vrijednos s PDV-om je 7.768,80 km.

ŠUJICA-DRVO d.o.o.

Industrijska zona bb
 80320 Kupres
 PDV broj: 281024700007
 Telefon: ++387-34-274-976
 Fax: ++387-34-274-976
 RAIFFEISEN BANK DD
 IBAN CODE: BA391611200000728615 SWIFT: RZBABA2S
 1610200044150036

KARTA d.o.o.
 PDV Broj : 281030930006
 Industrijska zona bb
 80320 Kupres
 BIH

RAČUN: 128 /15

Datum računa: 26.10.2015 Skladište: 1 Način plaćanja: Virman
 Datum isporuke: 26.10.2015 Br. otpremnice: 128/15 Mjesto izdavanja: KUPRES
 Rok plaćanja: 26.10.2015 Br. Fisk. Rn: 660

Šifra	Trgovački		VPC	Rab. %	Cj bez PDV	PDV %	Cijena/Iznos
Rbr.	Bar Code	naziv	JM/J	Kol.	Iznos	Iznos	Vrijednost
1	132	Okorci	pak	50,000	40,00	40,00	17,00 %
					2.000,00	2.000,00	340,00
							2.340,00

Valuta: KM
 Tečaj: 1,0000
 Ukupna količina: 50,000 pak

Ukupno:	2.000,00
Rabat:	0,00
Ukupno bez PDV-a:	2.000,00
PDV 17%:	340,00
Ukupno sa PDV-om:	2.340,00

Slovima: Dvjetisućetrstotinečetdeset i 00/100 KM

Primio: _____

Fakturirao:

Željko Ilić


Slika 6: Račun povezanih proizvoda (Račun okorci za 26.10.2015) u poduzeću Šujica-drvo d.o.o.

Izvor: Interna dokumentacija poduzeća Šujica-drvo d.o.o.

Na slici 6 prikazan je račun za okorke za 26.10.2015 godine u poduzeću Šujica-drvo d.o.o. Na dan 26.10.2015 poduzeće Šujica-drvo proizvelo je 50 paketa okoraka po veleprodajnoj cijeni od 40 km, odnosno vrijednosti 2000,00 km, PDV od 17 % iznosi 340,00 km te je tako ukupna vrijednost okoraka s PDV-om 2.340,00 km.

ŠUJICA-DRVO d.o.o.

Industrijska zona bb
80320 Kupres
PDV broj: 281024700007
Telefon: ++387-34-274-976
Fax: ++387-34-274-976
RAIFFEISEN BANK DD
IBAN CODE:BA391611200000728615 SWIFT:RZBABA2S
1610200044150036

MEDEKS-PROM doo

PDV Broj : 401309260006
Vojvode Stepe Stepanovića bb
70270 ŠIPOVO
BiH

RAČUN: 152 /15

Datum računa: 03.12.2015 Skladište: 1 Način plaćanja: Virman
Datum isporuke: 03.12.2015 Br. otpremnice: 152/2015 Mjesto izdavanja: KUPRES
Rok plaćanja: 03.12.2015 Br. Fisk. Rn: 684

Šifra	Trgovački	VPC	Rab %	Cj bez PDV	PDV %	Cijena/Iznos			
Rbr	Bar Code	naziv	JMJ	Kol	Iznos	Iznos	Vrijednost	Iznos	s PDV-om
1	268	J/S Rudno pilanski trupci	m3	31,770	86,00	2.732,22	86,00	17,00 %	100,62
2	132	Okorci	pak	78,000	40,00	3.120,00	40,00	17,00 %	46,80
							530,40		3.650,40

Valuta: KM
Tečaj: 1,0000

Ukupna količina: 109,770 pak

Ukupno:	5.852,22
Rabat:	0,00
Ukupno bez PDV-a:	5.852,22
PDV 17%:	994,88
Ukupno sa PDV-om:	6.847,10

Slovima: Šeststisućaosamstotinačetdesetsedam i 10/100 KM

Primio:

Fakturirao:

Josip Z...
ŠUJICA-DRVO
d.o.o. Kupres

Slika 7: Račun povezanih proizvoda (Račun za okorke i pilanske trupce) za 03.12.2015) u poduzeću Šujica-drvo d.o.o.

Izvor: Interna dokumentacija poduzeća Šujica-drvo d.o.o.

Na slici 7 prikazan je račun za okorke na dan 03.12.2015 godine u poduzeću Šujica-drvo d.o.o. Poduzeće Šujica je 03.12.2015 proizvelo 32 količine pilanskih trupaca po veleprodajnoj cijeni od 86,00 km i 78 okoraka po veleprodajnoj cijeni od 40 km. Ukupna vrijednost pilanski trupaca bez PDV-a je 2.732,22 km, a za okorke 3.120,00 km bez PDV-a.

PDV od 17 % za pilanske trupce je 464,48 km, a za okorke 530,40 km. Ukupna proizvedena vrijednost za pilanske trupce s PDV-om je 3.196,70 km, a za okorke 3.650,40 km. Poduzeće je 03.12.2015 proizvelo povezanih proizvoda ukupne vrijednost 6.847,10 km. Vidljivo je da je proizvedena veća količina okoraka za 03.12.2015 u odnosu na 26.10.2015 godine.

ŠUJICA-DRVO d.o.o.

Industrijska zona bb
 80320 Kupres
 PDV broj: 281024700007
 Telefon: ++387-34-274-976
 Fax: ++387-34-274-976
 RAIFFEISEN BANK DD
 IBAN CODE: BA391611200000728615 SWIFT: RZBABA2S
 1610200044150036

SEA D.O.O

PDV Broj : 403920410008
 Svetosavska bb
 Kozarska Dubica
 BIH

RAČUN: 162 /15

Datum računa: 22.12.2015 Skladište: 1 Način plaćanja: Virman
 Datum isporuke: 22.12.2015 Br. otpremnice: 162/2015 Mjesto izdavanja: KUPRES
 Rok plaćanja: 22.12.2015 Br. Fisk. Rn: 694

Šifra	Trgovački	VPC	Rab.%	Cj bez PDV	PDV %	Cijena/Iznos			
Rbr	Bar Code	naziv	JMJ	Kol	Iznos	Iznos	Vrijednost	Iznos	s PDV-om
1	132	Okorci	pak	16,000	40,00	40,00	40,00	17,00 %	46,80
					640,00	640,00	108,80	748,80	

Valuta: KM
 Tečaj: 1,0000
 Ukupna količina: 16,000 pak

Ukupno:	640,00
Rabat:	0,00
Ukupno bez PDV-a:	640,00
PDV 17%:	108,80
Ukupno sa PDV-om:	748,80

Slovima Sedamstotinačetdesetosam i 80/100 KM

Primio: _____

Fakturirao:

Željko Žiro

**Slika 8: Račun povezanih proizvoda(Račun okorci za 22.12.2015) godine**

Izvor: Interna dokumentacija poduzeća Šujica-drvo d.o.o.

Na slici 8 prikazan je račun za okorke na dan 22.12.2015. Poduzeće Šujica-drvo d.o.o. 22.12.2015 godine proizvelo je 16 paketa okoraka po veleprodajnoj cijeni od 40 km, ukupna vrijednost okoraka bez PDV-a je 640 km, PDV od 17% iznosi 108,80 km te je ukupna vrijednost okoraka s PDV-om 748,80 km. Vidljivo je kako je proizvedena manja količina okoraka 22.12.2015. u odnosu na 03.12.2015. godine.

ŠUJICA-DRVO d.o.o.

Industrijska zona bb
80320 Kupres
PDV broj: 281024700007
Telefon: ++387-34-274-976
Fax: ++387-34-274-976
RAIFFEISEN BANK DD
IBAN CODE:BA391611200000728615 SWIFT:RZBABA2S
1610200044150036

GUGI Doo
PDV Broj : 281123350000
Šujica bb
Šujica
BiH

RAČUN: 158 /15

Datum računa: 10.12.2015 Skladište: 1 Način plaćanja: Virman
Datum isporuke: 10.12.2015 Br. otpremnice: 158/15 Mjesto izdavanja: KUPRES
Rok plaćanja: 10.12.2015 Br. Fisk. Rn: 690

Šifra	Trgovački		VPC	Rab. %	Cj bez PDV	PDV %	Cijena/Iznos	
Rbr. Bar Code	naziv	JMJ	Kol	Iznos	Iznos	Vrijednost	Iznos	s PDV-om
1 131	Piljevina	m3	700.000	5,00		5,00	17,00 %	5,85
				3.500,00		3.500,00	595,00	4.095,00

Valuta: KM
Tečaj: 1,0000

Ukupna količina: 700,000 m3

Ukupno:	3.500,00
Rabat:	0,00
Ukupno bez PDV-a:	3.500,00
PDV 17%:	595,00
Ukupno sa PDV-om:	4.095,00

Slovima: Četrstisućedevdesetpet i 00/100 KM

Primio: _____

Fakturirao:

Josip I.
ŠUJICA-DRVO
d.o.o. Kupres

Slika 9: Račun povezanih proizvoda(Račun za piljevinu 10.12.2015) u poduzeću Šujica-drvo d.o.o.

Izvor: Interna dokumentacija poduzeća Šujica-drvo d.o.o.

Piljevina je uz okorke i pilanske trupce također povezani proizvod kod poduzeća Šujica- drvo d.o.o. Poduzeće Šujica-drvo d.o.o. je 10.12.2015. godine proizvelo 700,000 m³ veleprodajne cijene 5,00 km, (ukupna vrijednost bez PDV-a 3.500,00 km), PDV od 17% iznosi 595,00 km te ukupna vrijednost piljevine s PDV-om je 4.095,00 km.

Poduzeće planira nastaviti tendenciju rasta dobiti i krajem 2016. godine što će prema svemu sudeći i ostvariti, a sve zahvaljujući pravilnom istraživanju tržišta i razvoja distribucijskih aktivnosti plasiranja proizvoda.

4. ZAKLJUČAK

Rezultat svakog proizvodnog procesa je proizvod. Cilj je poduzeća proizvesti proizvod uz što niže troškove, a prodati ga uz što veću zaradu. Kako bi odredili koliko je za pojedini proizvod bilo potrebno materijala utrošiti, to će se učiniti pomoću različitih vrsta kalkulacija, ovisno o opsegu proizvodnje. Bez pravilnog rukovođenja troškovima poduzeća ne može se ostvariti pozitivan financijski rezultat na kraju razdoblja.

Zadaća računovodstva je da prati, obračunava i raspoređuje troškovne elemente koji su uključeni u proizvodni proces, ujedno mora osigurati praćenje nastanka troškova, njihovu kalkulaciju prema nositeljima, kontrolu i analizu u odnosu na planirano kako bi bilo moguće poboljšati upravljanje imovinom i povećanjem ekonomičnosti proizvodnje. Poduzeće Šujica-drvo je povećalo troškove prema rezultatima poslovanja iz 2015. godine, ali je također i povećalo ukupne prihode što je na kraju rezultiralo povećanjem dobiti. Razlog tomu leži u činjenici što je poduzeće u skladu sa svojim istraživanjem tržišta i zadovoljenju potreba kupaca otvorilo poslovni pogon što je rezultiralo povećanjem broja zaposlenih te pozitivnog poslovnog rezultata u cijelosti. Poduzeće će u budućnosti težiti zadržavanju jakog konkurentskog položaja u regiji šireći svoje poslovanje diljem tržišta Europske Unije te prema Istoku što će uz kvalitetan menadžment i ostvariti. Može se donijeti zaključak kako u poduzeću Šujica-drvo ima dosta mjesta za napredovanjem i usavršavanjem procesa proizvodnje kako bi moglo konkurirati na tržištu.

POPIS LITERATURE

1. Belak, V., (2009), *Menadžersko računovodstvo*, RRiF, Zagreb
2. Belak, V. (2006.): Profesionalno računovodstvo, Zgombić&Partneri, Zagreb,
3. Belak, V. (2009) Računovodstvo proizvodnje. Zagreb: RRIF Plus
4. Brkanić, V., (2013), Poduzetničko računovodstvo i financijsko izvještavanje, Veleučilište Zaprešić,
5. Gulin, D. et al. (2011) Upravljačko računovodstvo. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i finansijskih djelatnika
6. Habek M., (2008) Računovodstvena teorija i metoda, Progres, Zagreb,
7. Perčević, H. (2013) *Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova*, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb,
8. Skupina autora (2009) *Računovodstvo troškova proizvodnje*, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb
9. Skupina autora (2011.): Upravljačko računovodstvo, Računovodstvo i financije, Zagreb
10. Skupina autora (2009.): Računovodstvo proizvodnje, RRIF, Zagreb,
11. Zelenika R.,(2000), Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka.

Internet izvori:

12. Značaj suvremenih metoda obračuna troškova, raspoloživo na
<<http://oliver.efri.hr/~jana/ut-skripta.pdf>,> (02.02.2016)
13. Službena web stranica Šujice drvo, raspoloživo na: < <http://www.attivo-kupres.org/offd/474/1/EN/SUJICA-DRVO-d-o-o-KUPRES.wshtml>,> (01.01.2016)
14. Hrvatska gospodarska komora, Poljoprivreda, prehrambena industrija i šumarstvo, (Internet), raspoloživo na:
<http://www.hgk.hr/djelatnost/gosp_poljoprivredaprehrana/industrijska-proizvodnja-prerade-drva-i-proizvodnje-namjestaja.> (02.05.2016)
15. Gulin, D. (1992.): ABC metoda u upravljanju troškovima, [Internet], raspoloživo na:
<http://web.efzg.hr/dok/RAC/ABC%20metoda.pdf> (02.05.2016)
16. Metode znanstvenih istraživanja, [Internet], raspoloživo na:
http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/1_godina/metodologija/metode_znanstvenih_istrazivanja.pdf [03.05.2016.

Pravilnik/ Zakon

17. Narodne novine (2016): Zakon o računovodstvu, Narodne novine d.d. Zagreb, br.78/15 i 134/15
18. Narodne novine (2014): Zakon o zaštiti potrošača, Narodne novine d.d. Zagreb, br. 79/07 i 41/14, čl.1
19. Narodne novine (2014): Zakon o obveznim odnosima, Narodne novine d.d. Zagreb, Zagreb, br.35/05 – 78/15, čl. 400 - čl. 429.
20. Narodne novine(2014): Zakon o porezu na dobit, Narodne novine, Zagreb, br. 177/04 – 143/14, čl.1
21. Narodne novine (2014): Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d. Zagreb, br.87/14. i 136/14
22. Narodne novine (2013): Odbor za standarde financijskog izvještavanja, Narodne novine d.d. br. 109/13

Članci:

23. Dražić Lutilsky I., Perčević, H. (2006.): Računovodstveni modeli ocjene profitabilnosti proizvoda, znanstveni članak, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol.4 No.1, Prosinac 2006., str. 313
24. Dražić, I. (2008): Obračun troška proizvodnje povezanih proizvoda, Stručni članak
25. Kolaković M. (2014) *Analiza troškova*, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb
26. Perčević, H. (2006.): Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, znanstveni članak, Ekonomski pregled: mjesečnik Hrvatskog društva ekonomista Zagreb, 57 (2006), 9-10, str. 648.
27. Perčević, H. (2012.): Tradicionalni sustavi obračuna troškova, [Internet], raspoloživo na: <http://web.efzg.hr/dok/RAC/Sustavi%20obra%C4%8Duna%20tro%C5%A1kova.pdf> (05.05.2016)
28. Perčević, H. (2006): Računovodstveni modeli ocjene profitabilnosti proizvoda, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, str. 309-330
29. Trcović, E. (2013.): Posebnosti obračuna proizvodnje, Računovodstvo, revizija i financije, br.2, str. 85. – 89.
30. Vuk, J. (2014.): Posebnosti godišnjih financijskih izvještaja u proizvodnoj djelatnosti, RRIF, Zagreb, str. 94 – 97

POPIS SLIKA

1. Slika 1.. Shema proizvodnog procesa s utjecajem troškova u pojedinoj fazi, *str. 15*,
2. Račun dobavljača, *str. 25*,
3. Slika 3. Izgled otpremnice, *str. 27*,
4. Slika 4. Certifikat o sukladnosti tvorničke kontrole proizvodnje, *str. 28*.
5. Slika 5: Račun povezanih proizvoda(Račun okorci za 10.07.2015) u poduzeću Šujica-drvo d.o.o, *str.34*,
6. Slika 6: Račun povezanih proizvoda(Račun okorci za 26.10.2015) u poduzeću Šujica-drvo d.o.o, *str. 35*,
7. Slika 7: Račun povezanih proizvoda(Račun okorci za 03.12.2015) u poduzeću Šujica-drvo d.o.o, *str. 37*,
8. Slika 8: Račun povezanih proizvoda(Račun okorci za 22.12.2015) u poduzeću Šujica-drvo d.o.o, *str. 39*,
9. Slika 9: Račun povezanih proizvoda (Račun za piljevinu 10.12.2015) u poduzeću Šujica- drvo d.o.o, *str. 40*.

POPIS TABLICA

Tablica 1. Raščlamba troškova proizvodnje, *str.18*,

Tablica 2. Struktura broja zaposlenih s predviđanjima za budućnost Šujica drvo d.o.o., *str.23*,

Tablica 3. Trošak faze dopreme i skladištenja, *str.26*,

Tablica 4. Zakonski normativi za izradu rezane drvene građe, *str.30*,

Tablica 5. Usporedba zakonskih normi sa proizvodnjom u firmi Šujica-drvo d.o.o. , *str.30*,

Tablica 6: Pregled glavnih stavki u računu dobiti i gubitka Šujica-drvo d.o.o. za 2014/2015.godinu, *str.32*,

Tablica 7. Struktura troškova poduzeća Šujica-drvo d.o.o. , *str.32*,

Tablica 8. Odnos troškova proizvodnje i troškova vezanih za proizvodnju za 2015. godinu, *str.33*

SAŽETAK

Računovodstvo proizvodnje obuhvaća ulaganja u posebne oblike kratkotrajne imovine gdje se od zaliha materijala i sirovina u kombinaciji s radom i ostalim faktorima proizvodnje nastaje gotovi proizvod. Proces proizvodnje započinje primanjem narudžbe od strane kupca, nakon čega se sastavlja plan proizvodnja kako bi se saznalo koji su materijali i sirovine potrebni za proces proizvodnje. Nakon završenog procesa proizvodnje, ujedno i prijenosa proizvoda na skladište počinje prodaja proizvoda. Kod prodaje gotovih proizvoda poduzetnik sastavlja otpremnicu i izlazni račun.

Tema završnog rada je bila Računovodstveno praćenje troškova proizvodnje na primjeru firme Šujica-drvo d.o.o.

U uvodnom dijelu završnog rada definirao se problem istraživanja, ciljevi istraživanja, metode istraživanja te struktura istraživanja.

U drugom dijelu završnog rada definiralo se računovodstvo troškova proizvodnje. U početnom dijelu definirani su troškovi i njihova podjela te zakonski okviri koji uređuju područja troškova proizvodnje. U nastavku je definirano računovodstveno praćenje proizvodnog procesa te koja je njegova zadaća.

U trećem istraživačkom dijelu prikazano je računovodstveno praćenje troškova proizvodnje unutar poduzeća Šujica-drvo d.o.o. te osnovne informacije o poduzeću Šujica-drvo d.o.o. čija je glavna proizvodna djelatnost proizvodnja rezane drvene građe. Zadaća računovodstva je da prati, obračunava i raspoređuje troškovne elemente koji su uključeni u proizvodni proces. Poduzeće Šujica-drvo je povećalo troškove prema rezultatima poslovanja iz 2015. godine, ali je također i povećalo ukupne prihode što je na kraju rezultiralo povećanjem dobiti.

Razlog tomu leži u činjenici što je poduzeće u skladu sa svojim istraživanjem tržišta i zadovoljenju potreba kupaca otvorilo poslovni pogon što je rezultiralo povećanjem broja zaposlenih te pozitivnog poslovnog rezultata u cijelosti.

Na samom kraju rada donio se zaključak o cjelokupnom istraživanju, kako teoriskom tako i o empirijskom.

Ključne riječi: računovodstvo, troškovi, proizvodni proces, troškovi proizvodnje, povezani proizvodi

SUMMARY

Accounting of production department includes investments in special forms of short term assets where stocks of materials and raw materials, combined with labor and other factors of production result in finished product. The manufacturing process begins by receiving orders from the customer, after which the production plan is compiled to find out what materials and raw materials are necessary for the production process. Having the production process completed, as well as the transfer of the product to the warehouse, sale of the product begins. When selling finished products an entrepreneur prepares bill of lading and sales invoice.

The topic of the thesis was The accounting monitoring of the production expenses in the case of the company Šujica-wood Ltd.

In the opening part of the thesis the research problem was defined as well as the research objectives, research methods and structure of the research.

In the second part of the thesis the accounting of the production expenses was defined. In the initial part expenses are defined and their division and the legal framework which regulates areas of the production expenses. In the following section accounting monitoring of the production process is defined and its purpose.

The third research part shows the accounting monitoring of the expenses of production within the company Šujica-wood Ltd. and basic information about the company Šujica-wood Ltd. whose main production activity is the production of sawn wood material. The task of accounting is to monitor, calculate and distribute the expenses of the elements involved in the production process. The company Šujica-wood increased the expenses according to operating results of 2015, but has also increased the total revenue which eventually resulted in increased profits. The reason for that lies in the fact that the company in accordance with its market research and satisfying the needs of customers has opened business machinery which resulted in an increase in the number of employees and positive business results as a whole.

At the end of the thesis the conclusion about the overall research was brought, theoretical and empirical as well.

Keywords : accounting , expenses , manufacturing process , costs of production , related products

