PRIMJENA ANALIZE PROFITABILNOSTI NA PRIMJERU PUTNIČKE AGENCIJE

Vranješ, Josipa

Master's thesis / Diplomski rad

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://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:782487

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

PRIMJENA ANALIZE PROFITABILNOSTI NA PRIMJERU PUTNIČKE AGENCIJE

Mentor:

doc. dr. sc. Ivana Dropulić

Student:

Josipa Vranješ

Broj indeksa: 2141760

Split, rujan, 2016.

SADRŽAJ:

1. UVOD 4

1.1. Problem i predmet istraživanja 4

1.2. Istraživačka pitanja i ciljevi istraživanja 5

1.3. Metode istraživanja 6

1.4. Doprinos istraživanja 7

1.5. Struktura diplomskog rada 7

2. OPĆI POJMOVI PRIHODA I RASHODA 9

2.1. Pojmovno određivanje prihoda 9

2.1.1. Primici i njihova povezanost s prihodima 10

2.1.2. Prihodi i učinci 11

2.2. Pojmovno određivanje rashoda 13

2.2.1. Odnos rashoda i troškova 14

2.2.2. Utrošci i izdaci 17

2.3. Analiza profitabilnosti 18

3. PODJELE I MODELI TROŠKOVA ZNAČAJNI ZA UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA 19

3.1. Opća podjela troškova 19

3.1.1. Podjela troškova prema prirodnim svojstvima 21

3.1.2. Podjela troškova prema njihovoj ulozi u bilanci 21

3.1.3. Podjela troškova prema mjestima i nositeljima 22

3.1.4. Podjela troškova u odnosu na promjene razine aktivnosti 23

3.1.5. Podjela troškova s gledišta njihove usporedbe i predviđanja 24

3.1.6. Podjela troškova ovisno o mogućnostima njihove kontrole 24

3.1.7. Podjela troškova s obzirom na njihov kalkulativni obuhvat 24

3.1.8. Podjela troškova s gledišta specifičnih menadžerskih odluka 25

3.2. Modeli upravljanja troškovima 26

3.2.1. Modeli tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima 27

3.2.2. Model upravljanja troškovima utemeljen na procesu 28

3.2.3. Model upravljanja troškovima utemeljen na aktivnostima 29

3.2.4. Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na integraciji pristupa procesa/aktivnosti 30

3.2.5. Modeli upravljanja troškovima koji pored kvantitativnih uključuju i kvalitativne elemente kontrole 31

4. PRIMJENA ANALIZE PROFITABILNOSTI PLOVILA NA PRIMJERU PUTNIČKE AGENCIJE 32

4.1. Opći podaci o putničkoj agenciji 32

4.2. Analiza profitabilnosti na primjeru putničke agencije 34

4.2.1. Analiza profitabilnosti plovila u vlasništvu putničke agencije 38

4.2.2. Analiza profitabilnosti plovila u charter managementu 45

4.3. Rezultati istraživanja 53

5. ZAKLJUČAK 59

LITERATURA 61

SAŽETAK 63

SUMMARY 64

POPIS TABLICA, SLIKA I GRAFIKONA 65

1. UVOD

1.1. Problem i predmet istraživanja

Cilj i svrha svih poslovnih segmenata je dugoročno ostvarivanje profita. Profit predstavlja novčani iznos koji ostaje vlasniku poduzeća nakon podmirenja svih troškova i obveza. Upravljanje troškovima predstavlja jednu od stavki cjelokupnog procesa upravljanja poslovnim uspjehom poduzeća. Troškove nije nužno snižavati već reducirat i poduzimati različite aktivnosti (bez obzira što one stvaraju nove troškove) zbog trajno profitabilnog poslovanja, odnosno najveće moguće dugoročne koristi.

Profitabilnost predstavlja uspješnost poslovanja poduzeća tj. mogućnost poduzeća da ostvari maksimalni financijski rezultat u odnosu na angažirana sredstva s ciljem ulaganja što manje sredstava, a ostvarivanja što većeg financijskog rezultata. Danas u suvremenom svijetu značajna pažnja se pridodaje analizi profitabilnosti kupca/proizvoda/usluge jer je analiza profitabilnosti presudna u održavanju položaja u turbulentnoj poslovnoj okolini.

Analiza profitabilnosti kupca/proizvoda/usluge izvještava i analizira prihode i troškove koji se odnose na određene kupce/proizvode/usluge. Analiza razlike u prihodima i u troškovima može osigurati značajne informacije o tome zašto postoje razlike u profitabilnosti pojedinih kupaca/proizvoda/usluga te se pomoću njih može utvrditi koji od njih znatno doprinose profitabilnosti organizacije.[1]

Istraživanjem i prikupljanjem računovodstvenih podataka od poduzeća koje se bavi iznajmljivanje i davanjem plovila u zakup izračunat će se prihodi, analizirati troškovi te utvrditi profitabilnost usluge tj. plovila koji se daje u najam gostu. Utvrdit će se zašto postoji razlika u profitabilnosti i donijeti zaključak koja plovila su profitabilna, a koja neprofitabilna za poduzeće.

Predmet istraživanja diplomskog rada je analiza profitabilnosti usluge na primjeru poduzeća koji je prema Zakonu o trgovačkim društvima registrirano kao putnička agencija, a djelatnost kojom se putnička agencija bavi je iznajmljivanje i davanje u zakup plovnih prijevoznih

[1]Dropulić,I. (2015.): Nastavni materijal - „Analiza profitabilnosti proizvoda i kupca“, Split

sredstava. Poduzeće je specijalizirano za najam plovila u charter managementu te posjeduje poslovne jedinice u Splitu, Trogiru i Dubrovniku gdje je raspoređeno 35 plovila koji se daju u najam.

U dogovoru s direktorom i računovođom poduzeća u razmatranja će se uzeti podaci baze Split te analizirati profitabilnost plovila koji su smješteni u bazi Split. Prvo će se utvrditi prihodi ostvareni po pojedinom plovilu koji će biti umanjeni za diskont (koji se odobrava gostu) te druge odbitke. Nakon toga će se utvrditi ostvareni troškovi od kojih će se dio direktno vezati zaplovila, a ostali (indirektni) će se primjenom adekvatne metode raspoređivanja troškova dodijeliti plovilima.

Ovim radom će se na temelju računovodstvenih informacija izračunati profitabilnost pojedinih plovila jer svako plovilo ima različite specifikacije, cijene i troškove te je potrebno izvršiti preciznu analizu profitabilnosti. Utvrdit će se razlike u profitabilnosti pojedinih plovila, zaključiti koja plovila su profitabilna, a koja su manje profitabilna za poduzeće što je ujedno problem ovog istraživanja.

1.2. Istraživačka pitanja i ciljevi istraživanja

Istraživanjem poduzeća koje se bavi djelatnošću iznajmljivanja plovnih sredstava u empirijskom dijelu rada dat će se odgovor na sljedeća istraživačka pitanja:

- Kolike prihode i troškove generiraju pojedina plovila te kakav neto rezultat ostvaruju?
- Koje plovilo je najprofitabilnije, a koje najmanje profitabilno?
- Jesu li plovila koji generiraju najveće prihode ujedno i najprofitabilnija?
- Da li je za poduzeće isplativije imati vlastita plovila ili plovila u charter managementu?

Glavni cilj istraživanja je putem računovodstvenih informacija izraditi projekciju prihoda, diskonta i cjelokupnih troškova koji se vežu za pojedina plovila s ciljem utvrđivanja profitabilnosti plovila.

Nadalje, svako plovilo sa sobom nosi različite iznose prihoda te je važno pravilno utvrditi prihode, a kako plovila pojedinačno nose različite troškove, potrebno je precizno utvrditi

troškove po svakom plovilu. Nakon određivanja prihoda i rashoda utvrdit će se profitabilnost plovila te utvrditi koje su razlike u profitabilnosti i zašto one postoje.

Plovilo s najvećim prihodom ne mora nužno biti i najprofitabilnije plovilo, a plovilo s najnižim prihodom ne mora nužno biti najneprofitabilnije. Kada se plovila prate pojedinačno stvara se jasnija slika o profitabilnosti usluge koja doprinosi cjelokupnoj profitabilnosti poduzeća.

1.3. Metode istraživanja

Postoje mnogobrojne znanstvene metode istraživanja koje znanstvenici primjenjuju tokom pisanja istraživačkih, diplomskih i znanstvenih radova. Znanstvenim metodama istraživanja se žele što objektivnije, preciznije i efikasnije utvrditi znanstvene činjenice koje će se prenijeti na čitatelje.

U izradi i istraživanju diplomskog rada koristit će se sljedeće znanstvene metode istraživanja koje će se prilagoditi predmetu istraživanja:

- Induktivna metoda – postoji više vrsta induktivne metode, ali glavni cilj je na temelju pojedinačnih činjenica doći do općeg suda koji se temelji na opažanju, eksperimentu i simulaciji
- Deduktivna metoda – predstavlja poznavanja općih znanja, jer se iz općih stavova izvode pojedinačni zaključci
- Metoda analize i sinteze – kojima se raščlanjivanjem složenih pojmova dolazi do jednostavnih sastavnih dijelova, odnosno spajanjem jednostavnih pojmova u složene tvorevine
- Metoda apstrakcije – kojom će se istaknuti bitni,a odvojiti nebitni elementi
- Metoda klasifikacije – kojom će se opći pojmovi podijeliti na posebne
- Metoda deskripcije –se koristi u početnim fazama istraživanja i predstavlja jednostavno opisivanje činjenica
- Metoda kompilacije – postupak preuzimanja tuđih stavova, opažanja, zaključaka i rezultata različitih znanstveno-istraživačkih radova koji će biti prikazani na korektan način
- Komparativna metoda – kojom se uspoređuju iste ili srodne činjenice koji istraživaču omogućuju donošenje novih zaključaka

Osim navedenih metoda istraživanja proučiti će se adekvatna stručna literatura koja će se primijeniti u radu te obaviti razgovor s direktorom i računovođom poduzeća na kojem će se raditi istraživanje s ciljem što preciznije izrade empirijskog dijela rada.

1.4. Doprinos istraživanja

Doprinos istraživanja ovog diplomskog rada se temelji na izračunu profitabilnosti pojedinih plovila. Prikupljanjem računovodstvenih informacija, razgovorom s računovođom i direktorom doći će se do potrebnih podataka koji će doprinijeti preciznoj izradi profitabilnosti plovila. Empirijskim dijelom rada odgovorit će se na istraživačka pitanja kako bi se utvrdilo koje je plovilo najprofitabilnije, a koje nije. Profitabilnost plovila će biti signal poduzeću da su klijenti zadovoljni pruženom uslugom i da tako u budućnosti nastave s poslovanjem, a ukoliko bude mnogo neprofitabilnih plovila to će biti signal poduzeću da su potrebne promjene koje će poboljšati uslugu smještaja na plovilima. Osim empirijskog dijela diplomski rad sadrži teorijski dio putem kojeg će se čitatelja upoznati s osnovnim pojmovima, podjelama, vrstama prihoda i troškova te s metodama upravljanja troškovima kako bi se došlo do samog pojma profitabilnosti.

1.5. Struktura diplomskog rada

Diplomski rad će se sastojati od pet glavnih poglavlja. Prvo poglavlje je *Uvod* u kojem će se definirati problem i predmet istraživanja, postaviti istraživačka pitanja, definirati koji je cilj i doprinos cjelokupnog istraživanja te informirati o korištenim metodama u izradi i proučavanju za diplomski rad.

Drugo i treće poglavlje predstavljaju teorijsku osnovu diplomskog rada. Drugo poglavlje je *Opći pojmovi prihoda i rashoda* u kojem će biti definirani osnovni pojmovi prihoda, učinaka,rashoda i troškova na temelju relevantne literature. Treće poglavlje je *Podjela i modeli troškova značajni za upravljanje troškovima* u kojem će biti definirane vrste troškova koje se mogu pojaviti u različitim poduzećima te objašnjeni modeli upravljanja troškovima. Upoznavanje s prihodima i troškovima u teorijskom dijelu diplomskog rada doprinijet će lakšem razumijevanju pojma profitabilnosti.

Četvrto poglavlje je *Analiza profitabilnosti plovila na primjeru putničke agencije* i predstavlja empirijski dio diplomskog rada. Prvo će se govoriti o općim podacima poduzeća s ciljem upoznavanja prirode i načina poslovanja poduzeća. Zatim će se na temelju prikupljenih računovodstvenih podataka izraditi tablični prikaz prihoda i troškova poduzeća s ciljem izračunavanja profitabilnosti plovila te donijeti zaključak o rezultatima profitabilnosti plovila.
U posljednjem poglavlju *Zaključak* će se prikazati rezultat diplomskog rada koji će biti donesen na temelju proučavanja adekvatne literature i na temelju rezultata empirijskog dijela rada te će se iznijeti sugestije i zaključci o profitabilnosti usluge/plovila promatranog poduzeća.

2. OPĆI POJMOVI PRIHODA I RASHODA

2.1. Pojmovno određivanje prihoda

U okviru MRS-a 18 daje se definicija prihoda koja navodi: „Prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja sredstava, ili smanjenja obveza što ima za posljedicu povećanje glavnice, osim onog u svezi s uplatama od strane sudionika u glavnici.“[2]

Prihod predstavlja iznos novca i novčanih ekvivalenata koji se potražuje ili koji je primljen za vrijednost isporučenih dobara i usluga, dakle za priznavanje prihoda nije uvjet da je novac u tom trenutku primljen već je razumno očekivanje da će faktura za isporučena dobra i usluge biti naplaćena.[3]

Najveći dio prihoda nastaje iz osnovnog poslovnog procesa, odnosno iz procesa stvaranja učinaka, pa se taj dio prihoda može smatrati ciljnim prihodima. Ovisno o karakteru prihoda i njihovu obuhvaćanju u financijskom računovodstvu i eksternim financijskim izvještajima, mogu se sagledati kao: prihodi poslovanja, prihodi financiranja i izvanredni prihodi. U gospodarstvu su najviše zastupljeni prihodi poslovanja, a u financijskim institucijama prihodi financiranja.[4]

Prihodi poslovanja nastaju iz osnovne djelatnosti poslovnog sustava, tržišnom valorizacijom ciljnih učinaka. Tu spadaju prihodi od prodaje proizvoda, robe i usluga. Također u prihode poslovanja spadaju i procijenjene vrijednosti proizvoda, robe i usluga utrošenih za vlastite potrebe. Menadžer svojim odlukama može utjecati na poslovne prihode pa se oni nazivaju i ciljnim prihodima poslovanja.[5]

Prihodi financiranja ostvaruju se temeljem plasmana slobodnih financijskih sredstava na tržištu, a javljaju se u obliku pozitivnih tečajnih razlika, kamata i kao prihodi ostvareni od

---

[2]Deželjin, J., Gulin, D., Proklin, P., Spremić, I., Tadijančević, S., Žagre, L. (1998.) : Financijsko računovodstvo (Izabrane teme), Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata, Zagreb, str. 37.
[3]Belak, V. (2001.) : Osnove profesionalnog računovodstva, Veleučilište u Splitu, Split, str.434.
[4]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 53.
[5]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 53.

financijskih ulaganja u povezane poslovne sustave. Prihodi financiranja odražavaju uspješnost vođenja financijske politike, te mogu značajno utjecati na visinu ostvarenog rezultata poslovanja.[6]

Izvanredni prihodi nastaju temeljem neplaniranog smanjenja obveza ili neplaniranog povećanja imovine. Sve to može značajno utjecati na visinu ostvarenog rezultata poslovanja. To su najčešće stavke koje povećavaju rezultat tekućeg razdoblja, a javljaju se zbog pozitivnih korekcija otpisanih potraživanja proteklih razdoblja. Izvanredni prihodi nastaju primjerice zbog viška imovine koja prethodno nije bila računovodstveno obuhvaćena, ali i zbog nepredviđenog smanjenja obveza. U odnosu na rezultate procesa proizvodnje, izvanredni prihodi su neutralni, jer nisu dio novostvorene vrijednosti.[7]

Poneki prihodi će biti manje ili više zastupljeni, ovisno o vrsti djelatnosti, kao i o stupnju razvijenosti poslovnih odnosa s okruženjem. Pretpostavka za priznavanje prihoda je da se mogu izmjeriti u vrijeme prodaje ili pružanja usluga, te da se može realno očekivati i njihova konačna naplata. U pravilu se prihodi od prodaje robe priznaju u razdoblju kada je roba isporučena kupcima, a prihod od pružanja usluga u razdoblju kada su usluge pružene.[8]

Priznavanje prihoda u internom obračunu povezuje se sa transfernim cijenama učinaka, pripremljenih i pruženih u internim radnim procesima. Prihodi od budućih transakcija se mogu priznati i po fer vrijednosti. Fer vrijednost je vrijednost koju su spremni prihvatiti kupac i prodavatelj u transakciji pred nagodbom. U prihode ne spadaju npr. porezi, niti bruto priljevi novca, potraživanja i naknade ostvarene u zastupničkom odnosu.[9]

2.1.1. Primici i njihova povezanost s prihodima

Primici predstavljaju ulaske novca u poslovne procese. Oni se analogno izdacima mogu prema karakteru naplate pojaviti kao primici u gotovini ili kao obračunski primici. Primici nastaju najvećim dijelom zbog prodaje učinaka. Primici su povezani s učincima kada se

[6]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 53.-54.
[7]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 54.
[8]Anthony, R. N., Reece, S. J. (2004.) : Računovodstvo – Financijsko i upravljačko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 46.
[9]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 54.

materijalni ili nematerijalni oblik učinaka valorizira na tržištu i pretvara u oblik novčanih primitaka.[10]

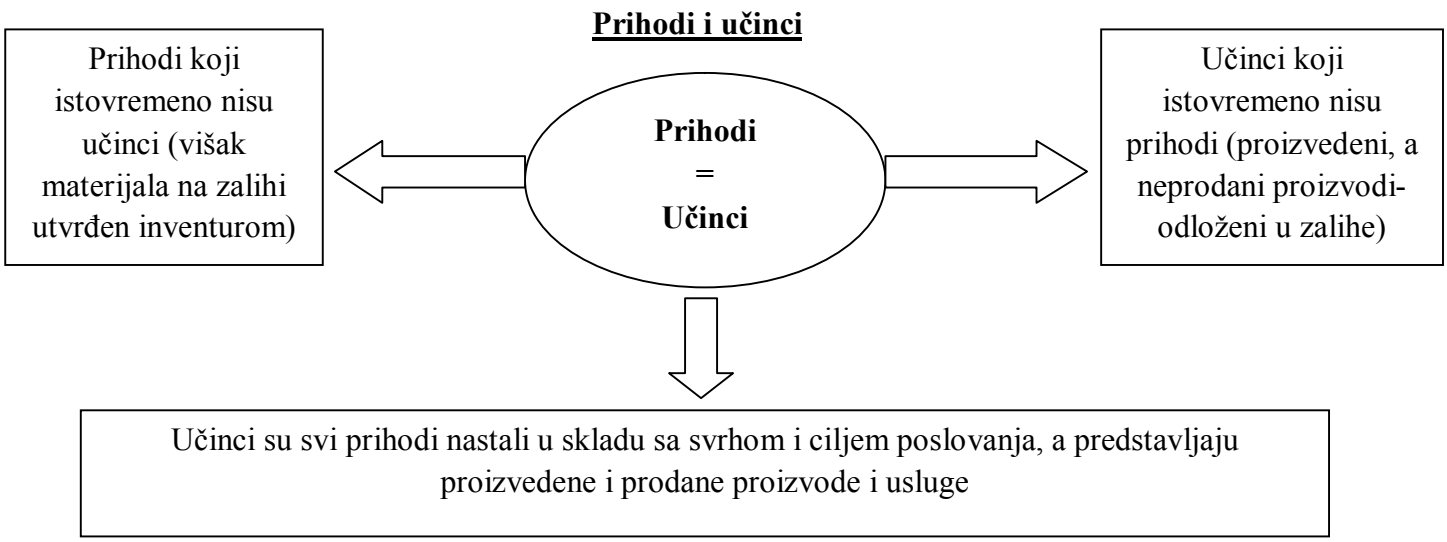
Razgraničenje prihoda i primitaka se temelji na obračunskom (prihodi) i novčanom (primici) načelu obuhvaćanja. Prihodi koji imaju osnovu u primicima su u pravilu ostvareni od prodaje učinaka, a oni koji nisu ostvareni na temelju prodaje učinaka odnose se na izvanredne prihode.[11]

Primici nastaju i iz aktivnosti investiranja (npr. od prodaje stalne imovine, obveznica itd.), iz financijske aktivnosti (npr. od izdavanja jamstava, hipoteka, od prodaje obveznica), kao i od poslovne aktivnosti vezane sa stvaranje učinka (npr. od prodaje za gotovinu, od primljenih dividend). Karakter primitaka je definiran obračunskim sustavom zemlje, ali i sustavom vrijednosti koje se računovodstveno obuhvaćaju.[12] U praksi se primici često poistovjećuju s prihodima, ali i prihodi se pojedinačno povezuju s primicima.

2.1.2. Prihodi i učinci

Učinci su rezultat proizvodnog procesa i obuhvaćaju se u internom obračunu poslovanja. Vrijednost učinaka se utvrđuje primjenom odgovarajućeg metodološkog pristupa u okviru internog obračuna, a učinak će postati prihod tek kad bude tržišno valoriziran.[13] Odnos prihoda i učinaka prikazuje sljedeća slika.

[10]Perišić, M., Janković, S. (2006.): Menadžersko računovodstvo hotela, HZRFD, Zagreb, str. 86.
[11]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 54.
[12]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 54.-55.
[13]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 55.



Slika 1. Odnos prihoda i učinaka u računovodstvu

Izvor: Prikaz autora na temelju knjige „Upravljačko računovodstvo“, Skupina autora (2011.), Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb

Učinci podrazumijevaju vrijednost proizvoda i usluga koji su proizašli iz procesa proizvodnje. Učinci mogu biti interno i eksterno valorizirani, tj. interni prihodi i eksterni prihodi. Pomoću internog obračuna adekvatno se procjenjuje vrijednost ostvarene proizvodnje i izvršenih usluga, a temeljem primjene odgovarajuće metodološke osnovice obračuna troškove koji su povezani s njihovim stvaranjem. Vrijednost učinaka odgovara visini i strukturi troškova uloženih u njegovo stvaranje, ali i primijenjenoj metodološkoj osnovici njegova obračuna (cijena koštanja učinaka).[14]

Razlike između prihoda i učinaka javljaju se najprije zbog različite dinamike stvaranja učinaka i njihove valorizacije na tržištu. Valorizacija predstavlja ekonomsko određivanje vrijednosti osnovnih i obrtnih sredstava s ciljem promjene kupovne snage novca.[15] Tako se ciljni prihodi mogu poistovjetiti s vrijednošću prodanih učinaka proizvedenih u prethodnim obračunskim razdobljima, uvećano za vrijednost učinaka proizvedenih i prodanih unutar istog obračunskog razdoblja. Međutim, razlika se javlja u visini iskazanih prihoda i učinaka i zbog nastanka neutralnih prihoda, koji nisu nastali u skladu sa svrhom i ciljem proizvodnje i prodaje tih učinaka. Tu spadaju viškovi pojedinih pozicija tekućih sredstava, prihodi

[14]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 55.-56.
[15]Hrvatski leksikon- definicija; Internet; Raspoloživo na:http://www.hrleksikon.info/definicija/valorizacija.html

financiranja, te naknadno naplaćena potraživanja iz ranijih razdoblja. U tom dijelu su prihodi veći od učinaka.[16]

Najčešće je učinak uži pojam od pojma prihod, iako se u određenim okolnostima učinak može javiti i kao širi pojam. Vrijednost učinka će biti veća od vrijednosti ciljnih prihoda ako proizvedeni učinci, nisu u tekućem razdoblju prodani na tržištu, već odloženi u zalihe. Učinci odloženi u zalihe, predstavljaju prihode budućih razdoblja, ali u istom obračunskom razdoblju su prihodi manji od učinaka.[17]

2.2. Pojmovno određivanje rashoda

Troškove možemo definirati kao izdatke za dobra i usluge neophodne da bi se izveo poslovni proces u određenom poslovnom sustavu ili kao iznos novca ili novčanih ekvivalenata, koji su isplaćeni po fer vrijednosti, ali i druge naknade u zamjenu za nabavu imovine u vrijeme njena stjecanja ili izgradnje.[18] Može se reći da su troškovi trošenje stvari, imovine, novca i dr. s ciljem ostvarivanja učinka. Troškovi predstavljaju predmet internog izvještavanja menadžmenta, a menadžment organizacije je zainteresiran za informacije o tome koliki troškovi trebaju biti, koji troškovi su nužni, a koji optimalni.[19] Troškovi su neophodni u procesu planiranja i praćenja poslovanja.

Rashodi suprotno prihodima, označava davanja u novcu i robi za nastale obveze. To su sve vrste troškova izazvane poslovanjem pravnih i fizičkih subjekata. Termin rashodi pojavljuje se prije svega u knjigovodstvu kao komponenta suprotstavljena prihodu u sklopu bilance uspjeha. Rashodi su dakle sva ulaganja u poslovni proces koja obuhvaćaju potrošnju dobara radi stvaranja učinaka i ostalu potrošnju dobara u poduzeću povezanu s nastankom izdatka. Rashodi su negativna komponenta poslovnog uspjeha poduzeća, jer ukazuje na povećanje obveza ili smanjenje imovine i vlasničkog kapitala (može, ali ne mora biti u funkciji stvaranja učinka).[20]

---

[16]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb,str. 56.
[17]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 56.
[18]Perišić, M., Janković, S. (2006.): Menadžersko računovodstvo hotela, HZRFD, Zagreb, str. 76.
[19]Drljača, M., (2004.): Metode upravljanja troškovima, Elektrika, br. 4., str. 16
[20]Dashofer, V. (2013): Rashod, Internet, Raspoloživo na: http://www.racunovodja.hr/33/rashod-uniqueidRCViWTptZHJ3hZAWP4cu4q8qffRizctU/?reltype=2&uri_view_type=10

Rashode još možemo definirati kao smanjenje ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje koje nastaje u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza, a ima za posljedicu smanjenje glavnice, osim u dijelu koji se odnosi na raspodjelu glavnice sudionicima, a obuhvaća rashode koji proizlaze iz redovitih aktivnosti i gubitke proizašle iz katastrofa, a uključuje i nerealizirane gubitke.[21] Rashode računovodstveno možemo podijeliti, ovisno o njih karakteru, na rashode poslovanja, rashode financiranja i izvanredne rashode:[22]

- Rashodi poslovanja u pravilu čine najveću stavku u strukturi rashoda. Rashodi poslovanja se nazivaju još i ciljnim, jer su izazvani stvaranjem učinka u skladu sa svrhom i ciljem poslovanja. Rashodi poslovanja su povezani sa osnovnom djelatnošću poslovnog sustava, a njihova visina i struktura ovisi o vrsti učinaka, obujmu djelatnosti i u osnovi predstavljaju tržišno priznate troškove.
- Rashodi financiranja su značajno prisutni u uvjetima visoke inflacije i nedostatka vlastitog kapitala. Vezuju se uz pribavljanje, korištenje i vraćanje financijskih sredstava, tj. prvenstveno su vezani za osnovnu djelatnost poslovnog sustava. Tu spadaju negativne kamate, negativne tečajne razlike, smanjenje vrijednosti dugoročnih i kratkoročnih financijskih ulaganja i pokrivanja negativnog salda revalorizacijskih zaliha.
- Izvanredni rashodi se ne mogu planirati. Nastaju zbog izvanrednih okolnosti izazvanih nestabilnostima na tržištu i drugim eksternim i internim činiteljima. Izvanredni rashodi neplanirano povećavaju obveze ili smanjuju poslovnu imovinu. Ne mogu se povezati s troškovima procesa proizvodnje, već terete rezultat tekućeg obračunskog razdoblja. Izvanredni rashodi nisu nastali radi stvaranja učinaka i ne mogu se vezati uz proces proizvodnje, zbog toga se još nazivaju i neutralnim rashodima.

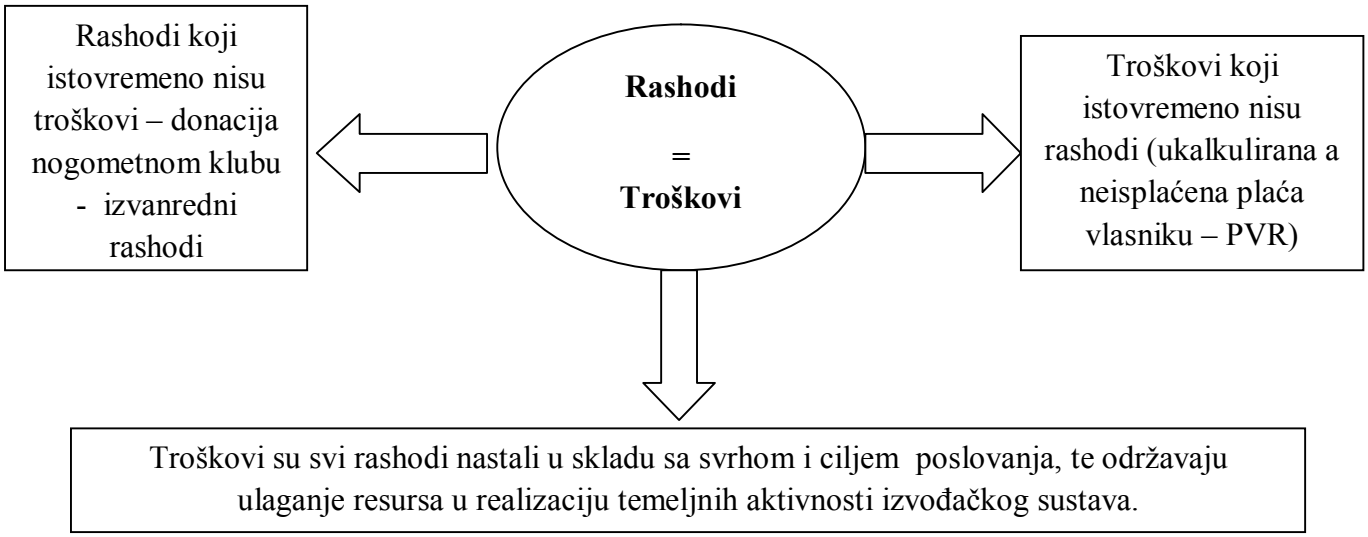
2.2.1. Odnos rashoda i troškova

Informacije o rashodima su prvenstveno usmjerene prema vanjskim korisnicima, a informacije o troškovima su kategorija internog obračuna i usmjerene su prema internim korisnicima. Rashodi koji se neposredno mogu povezati sa stvaranjem učinaka, sadržajno odgovaraju troškovima poslovanja i samo se oni obuhvaćaju u internom obračunu. S troškovima se mogu povezati samo poslovni i financijski rashodi, jer se mogu planirati, a

[21]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 48.
[22]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 48

izazvani su stvaranjem ciljnih učinaka. Rashodi koji nisu nastali s ciljem stvaranja učinaka nemaju karakter troškova. S druge strane svi troškovi koji nisu tržišno priznati i ne manifestiraju se kroz izdatke, ne smatraju se rashodima.[23] Odnos troškova i rashoda može se prikazati kroz sljedeću sliku.

RASHODI I TROŠKOVI



Slika 2. Odnos rashoda i troškova u računovodstvu

Izvor: Prikaz autora na temelju knjige „Upravljačko računovodstvo“Skupina autora (2011.), Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb

Na slici se može uočiti da svi rashodi poslovanja učinjeni radi stvaranja učinaka imaju karakter troška i predmetom su obuhvaćanja u internom i eksternom obračunu. Dio troškova koji nemaju karakter rashoda (npr. ukalkulirani, a neisplaćena plaća vlasnika) su u pravilu oni troškovi koji su obračunati, ali još nisu tržišno priznati (isplaćeni), ako je njihovo tržišno priznavanje odgođeno ili obračunati iznos nije vremenski i vrijednosno usklađen sa stvarnim izdacima. Istovremeno svi oni rashodi koji nastaju neovisno o stvaranju učinaka (izvanredni rashodi) nemaju karakter troška i ne predstavljaju troškove proizvoda, a to su npr. donacije, subvencije, nagrade. [24]

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

Odnos rashoda i troškova može se prepoznati kroz:[25]

a) Vremenski nesklad rashoda i troškova - Vremenski nesklad između rashoda i troškova javlja se zbog različitih zahtijeva koji se postavljaju u pogledu vremenske dinamike iskazivanja rezultata. Troškove je potrebno sučeliti s učincima u okviru užih organizacijskih cjelina i kroz kraća vremenska razdoblja zbog upravljanja internim radnim procesima. Pojedini troškovi u tekućem obračunu neće biti jednaki visini rashoda koji su obuhvaćeni financijskim računovodstvom. Kao primjer je premija osiguranja koja se kao rashod pojavljuje jednom godišnje, dok se u internom obračunu svaki mjesec ukalkulira odgovarajući dio godišnjeg iznosa, koji se uključuje u cijenu koštanja.
b) Odnos rashoda koji istovremeno nemaju karakter troška - Rashodi koji nemaju karakter troška obuhvaćeni su samo financijskim računovodstvom. U internom obračunu poslovanja kao trošak se mogu klasificirati samo dobra koja su izravno povezana s učincima. Ulaganja koja imaju karakter rashoda i koja se ne mogu izravno povezati sa stvaranjem učinaka, tada nemaju karakter troška. Navedeni rashodi ne nastaju u vezi proizvoda, nisu predmetom obuhvaćanja u internom obračunu i vezuju se isključivo za proces realizacije. Tu spadaju pokloni, donacije, ulaganja u neposlovnu imovinu i dr.
c) Odnos troškova koji istovremeno nemaju karakter rashoda - Troškovi koji istovremeno nemaju karakter rashoda i predmetom su obuhvaćanja samo u internom obračunu. To su troškovi koji u trenutku nastanka još ne predstavljaju rashode. Primjerice ako vlasnik obračuna i u cijenu koštanja ukalkulira vlastitu plaću, ali taj iznos ne isplati, tada navedeni iznos plaće predstavlja samo kalkulativnu stavku, a ne i rashodnu stavku jer obračunati iznos nije postao izdatak. Ako istodobno s obračunom nije došlo i do izdatka gotovine, trošak se ne može priznati kao rashod u financijskom računovodstvu.
d) Vrijednosno nepodudaranje pojedinih vrsta rashoda iskazanih u financijskom računovodstvu i troškova iskazanih u internom obračunu - Vrijednosno nepodudaranje pojedinih vrsta i troškova proizlazi iz ciljeva internog i eksternog obračuna. Cilj internog obračuna je da se što realnije obuhvate nastali troškovi. Cilj eksternog obračuna je zadovoljiti pravna, porezna i poslovno-politička gledišta, u prezentiranju tržišno priznatih rashoda. Zakonitosti internog obračuna su temeljene na načelima

[25]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 49. – 50.

izabranog obračuna, a eksterni obračun se temelji na zakonskim propisima i standardima, te zbog navedenih razloga računovodstvene kategorije troškova i rashoda se različito obuhvaćaju i iskazuju u izvještajima koji se rezultat internog obračuna i u temeljnim financijskim izvještajima koji su rezultat financijskog računovodstva. Navedeno se javlja kod materijalnih rashoda, kamata, otpisa i sl.

2.2.2. Utrošci i izdaci

Pojmove utrošak i izdatak potrebno je definirati zbog razlikovanja od samog pojma rashod, ali i zbog njihove uske povezanosti s rashodima.

Utrošci su fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranju učinka.[26] To su utrošene količine ili pretpostavljeni utrošeni dijelovi stalne i tekuće imovine, usluga i rada u poslovnom procesu, čiji je cilj proizvodnja proizvoda i pružanje usluga. Utrošci se najčešće izražavaju fizičkim jedinicama mjere.[27]

Izdvajanje, odnosno smanjenje novčanih sredstava u svrhu stvaranja učinaka, ali i neovisno o tome predstavlja izdatak. Nastaju zbog investiranja (nabava dugotrajne imovine, kupnja vrijednosnih papira), financijskih aktivnosti (plaćanje dividendi, otplate kredita) ili poslovne aktivnosti (isplate obveza prema dobavljačima, isplate plaća).[28]

Izdaci učinjeni u skladu sa svrhom i ciljem poslovanja imaju karakter troška, a oni koji se odnose na neutralne izdatke imaju karakter rashoda. Izdaci mogu nastati prilikom stvaranja učinaka, ali i neovisno o tome.[29]

---

[26]Rogošić, A. (2014.): Nastavni materijal - Podjela troškova, Split
[27]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 51.
[28]Rogošić, A. (2014.): Nastavni materijal - Podjela troškova, Split
[29]Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 52.

2.3. Analiza profitabilnosti

Na današnjim tržištima tvrtke obrađuju mnoštvo proizvoda, prodajne kanale, tržišne segmente i klijente, pa detaljne analize profitabilnosti postaju nezamjenjivo sredstvo kvalitetne alokacije troškova i prihoda koje omogućuju tvrtkama identifikaciju čimbenika koji najjače utječu na profitabilnost tvrtke.[30] Osnovni zadatak uprave poduzeća je povećanje profitabilnosti poslovanja pa ona usmjerava svoje aktivnosti na poboljšanje djelotvornosti poslovanja na tržištu i u društvu, a za postizanje povećanja profitabilnosti su potrebne ispravne i pouzdane informacije.[31]

Analiza profitabilnosti predstavlja izvještavanje i procjenu ostvarenih prihoda od kupaca/proizvoda/usluga i troškova koji se odnose na njih.[32] Analiziranjem prihoda i troškova mogu se osigurati značajne informacije o profitabilnost kupaca/proizvoda/usluga.

Tradicionalno ocjenjivanje profitabilnosti proizvoda ocjenjuje se na temelju prihoda od prodaje i troškova proizvodnje prodanih proizvoda. Između ostalog na ocjenu profitabilnosti proizvoda značajan utjecaj ima odabir računovodstvene metode koja će se koristiti prilikom identificiranja, praćenja i alociranja troškova.[33] Treba se uzeti u obzir da mjerenju profitabilnosti kupca prethodi svakako mjerenje profitabilnosti proizvoda. Da bi tvrtka bila profitabilna potrebno je utvrditi profitabilnost svakog proizvoda i njihov utjecaj na profitabilnost ukupnog poslovanja tvrtke. U tom smislu tradicionalni računovodstveni pristup utvrđivanju troškova po proizvodima treba mijenjati. Terećenje proizvoda samo s proizvodim troškovima, te tretiranje ostalih troškova kao troškova razdoblja ne iskazuje pravu profitabilnost proizvoda. Proizvod stvara troškove i prije same proizvodnje tj. u fazi njegova razvoja i oblikovanja, te nakon proizvodnje njegovim skladištenjem, prijevozom, distribucijom, garancijom, dodatnim uslugama kupcu, istraživanjem tržišta i dr. Svi ti troškovi koji nastaju prije proizvodnje, te nakon proizvodnje značajni su za ocjenjivanje profitabilnosti proizvoda.[34]

---

[30]Seufert, A., Sexl, S., Lehmanm, P. (2007.): Moderni kontroling pomoću analitičkih aplikacija, RRFI, br. 11, Zagreb, str. 69.
[31]Žic, I., (2003.): Metode rasporeda troškova u upravljačkom računovodstvu, RRiF, br. 6, Zagreb, str. 34.
[32]Horngren, C.T., Datar, S.M., Rajan, M.V. (2012): Cost Accounting: A managerial emphasis, 14th ed., New Jersey: PrenticeHall, str. 510.
[33]Perčević, H., Dražić-Lutilsky, I. (2006): Računovodstveni modeli ocjene profitabilnosti proizvoda, Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 4 (1), str. 309.
[34]Hreljac, B, (2004.): Mjerenje profitabilnosti kupaca, RRiF, br.10, Zagreb, str. 20.

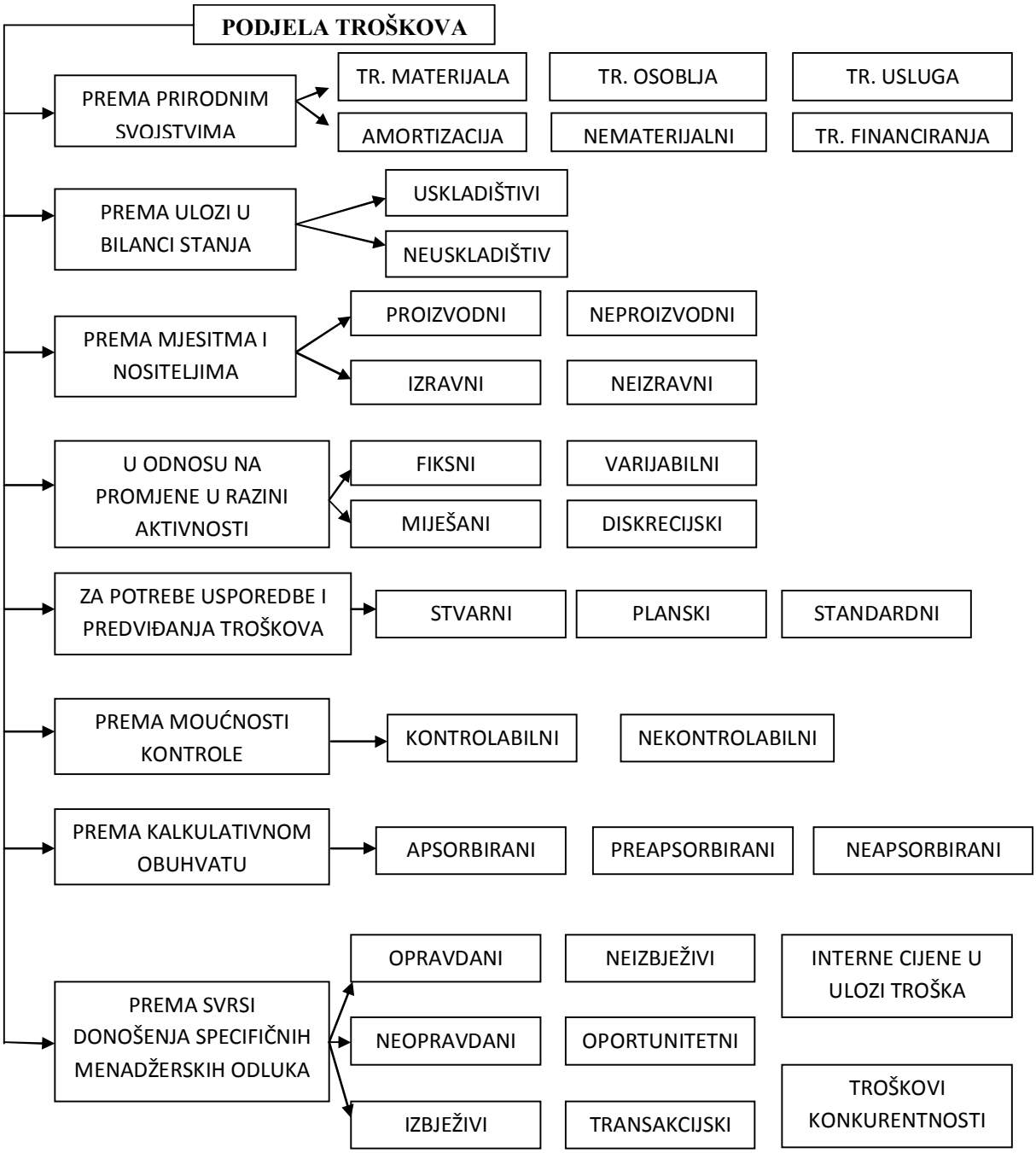
3. PODJELE I MODELI TROŠKOVA ZNAČAJNI ZA UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA

3.1. Opća podjela troškova

Upravljanje troškova u poslovnim situacijama ne može se svesti samo na rezanje troškova. Težnja za niskim troškovima zamijenjena je tezom o troškovnoj efikasnosti. U pristupu troškovne efikasnosti troškovi se promatraju s ciljem ostvarenja profita, ali to sve mijenja stajališta menadžera o upravljanju troškovima te oni uče o organizaciji, promatraju financijske aspekte, perspektivu zadovoljstva kupaca i sl.[35]

Računovodstveni zadatak je da svoje informacije prilagođava zahtjevima menadžera koje su izražene kroz informacije o troškovima. Računovođa mora otkriti probleme menadžera i time prilagoditi informacije o troškovima.[36] Prilagođavanjem informacija o troškovima menadžerima se omogućuje adekvatna realizacija upravljanja troškovima, omogućuje se jednostavnije planiranje troškova, budžetiranje troškova, analiziranje profitabilnosti, izbor poslovnih alternativa i tome slično te je zbog toga potrebno troškove podijeliti s obzirom na različite aspekte promatranja. U nastavku se nalazi shematski prikaz opće podjele troškova:[37]

[35]Belak, V. (2004.): Računovodstvene informacije za menadžment utemeljene na aktivnostima, RRiF, br. 9., Zagreb, str. 11.
[36]Deželjin, J., Gulin, D., Perišić, M., Spajić, F., Spremić, I. (1998.): Troškovno i upravljačko računovodstvo, Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata, Zagreb, str. 5.
[37]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 145.



Slika 3. Podjela troškova značajne za upravljanje troškovima

Izvor: Prikaz autora na temelju knjige Belak , V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb

3.1.1. Podjela troškova prema prirodnim svojstvima

Podjela troškova prema prirodnim svojstvima smatra se temeljnom podjelom troškova te omogućuje utvrđivanje svrhe zbog koje su određeni troškovi nastali. Ona osigurava evidentiranje i praćenje troškova u bilanci i računu dobiti i gubitka zato je ona formalizirana računskim kontnim planom svake tvrtke u okviru financijskog računovodstva. U praksi su troškovi obuhvaćeni u okviru razreda 4, a troškovi po prirodnim svojstvima uvijek se knjiže na dugovnoj strani računa. Glavne stavke troškova prema prirodnim svojstvima su:[38]

- Troškovi sirovina i materijala, energije, rezervnih dijelova i sitnog inventara
- Troškovi usluga (npr. prijevozne usluge, usluge održavanje, troškovi sajmova, troškovi zakupnina, troškovi promidžbe, troškovi komunalnih usluga i sl.)
- Troškovi osoblja (neto plaće zaposlenima, porezi i doprinosi na plaće i iz plaća)
- Troškovi dugotrajne imovine (amortizacija materijalne i nematerijalne imovine)
- Nematerijalni troškovi (npr. takse, doprinosi, članarine, premije osiguranja i sl.)
- Troškovi financiranja (kamate, tečajne razlike, ostali troškovi financiranja)

3.1.2. Podjela troškova prema njihovoj ulozi u bilanci

Troškove u proizvodnim djelatnostima treba razvrstati na troškove koje trgovačko društvo može teretiti na zalihe i na troškove koje trgovačko društvo nema pravo teretiti na zalihe. Troškove izravnog materijala, izravnog rada i opće troškove proizvodnje jednim imenom nazivamo uskladištivim troškovima te ih je dopušteno teretiti na zalihe.[39] Neuskladištivi troškovi su posljedica troškova uprave, prodaje i većim dijelom troškova financiranja te trgovačko društvo nema pravo teretiti zalihe za te troškove.[40] U menadžerskom računovodstvu još ih se naziva troškovi razdoblja ili vremenski troškovi. Osnovno pravilo terećenja uskladištivih troškova na rashode jest da se troškovi proizvodnje terete na rashode tek kad se prodaja proizvoda dogodi, a neuskladištivi troškovi odmah po svom nastanku postaju troškovi razdoblja.[41]

[38]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 144.-147.
[39]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 144.-147.
[40]Belak, V. (2014.): Analiza poslovne uspješnosti: 130 ključnih pokazatelja performanse i mjerila za kontroling, RRiF, Zagreb, str. 242.
[41]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 28. i 29.

3.1.3. Podjela troškova prema mjestima i nositeljima

Podjela troškova prema mjestima njihova nastanka usmjerena je na utvrđivanje stvarnih ili budućih performansi centara odgovornosti. Smisao alociranja troškova na mjesta njihova nastanka jest osigurati temelje za djelotvorno planiranje i kontrolu troškova i utvrđivanje odgovornosti menadžera. Uobičajena podjela prema mjestima nastanka je na one koji nastaju u proizvodnim centrima (proizvodni troškovi) i na one koji nastaju u neproizvodnim centrima (neproizvodni troškovi) odgovornosti. Dakle vrijedi sljedeće:[42]

UKUPNI TROŠKOVI = PROIZVODNI TROŠKOVI + NEPROIZVODNI TROŠKOVI

Proizvodni troškovi obuhvaćaju troškove materijala, troškove rada i troškove proizvodne režije. Proizvodni troškovi se dijele na primarne troškove proizvodnje i troškove proizvodne režije i njih se izravno usmjeruje na proizvodne ustrojstvene jedinice prema mjestima njihova nastanka.[43]

Primarni troškovi su u pravilu izravni (direktni) troškovi i predstavljaju troškove materijala neposredno utrošenog u proizvodnju, troškove proizvodno rada i druge specifične troškove vezane za proizvodnju. Troškovi proizvodne režije su neizravni (indirektni) troškovi koji su prateći troškovi proizvodnih aktivnosti i ne mogu se izravno povezati s određenim proizvodom i uslugom.[44]

Raspored troškova prema nositeljima spada u područje troškovnog računovodstva i jako je značajno područje obuhvata troškova jer bez lociranja troškova po nositeljima nije moguće planirati niti pratiti profitabilnost svake pojedine vrste proizvoda ili usluga.[45] Izravni (direktni) predstavljaju sve troškove koji se direktno mogu dovesti u vezu s učincima, tj. proizvodima ili uslugama. Neizravni (indirektni) troškovi se ne mogu izravno pratiti po nositeljima (proizvodima ili uslugama) koji su ih uzrokovali pa se određenim proizvodima ili uslugama moraju dodati prema ključu rasporeda.[46]

---

[42]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 148.
[43]Belak, V., (2005): Računovodstvene podloge za upravljanje troškovima, RRiF, br. 9., str. 57.
[44]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 149.
[45]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 150.
[46]Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015.): Upravljačko računovodstvo- studija slučaja, HZRFD, Zagreb, str. 13.

3.1.4. Podjela troškova u odnosu na promjene razine aktivnosti

Podjela troškova u odnosu na promjene razine aktivnosti:[47]

- Fiksni troškovi – su troškovi koji se ne mijenjaju prilikom promjene razine proizvodnih aktivnosti, a najčešći fiksni troškovi su amortizacija i deprecijacija, najamnine, zakupnine i sl. U praksi se fiksni troškovi pod određenim pretpostavkama mijenjaju i zbog toga se dijele još na apsolutne i relativne fiksne troškove. Apsolutni fiksni troškovi se ne mijenjaju promjenom opsega proizvodnje (npr. taksa koja se plaća na isticanje tvrtke), a relativni fiksni troškovi se mijenjaju i to skokovito u slučaju promjene opsega proizvodnje, nakon čega se u određenoj zoni ponovno ponašaju kao fiksni (npr. deprecijacija, najamnine).
- Varijabilni troškovi – su troškovi koji se mijenjaju ovisno o promjeni razine aktivnosti društva. Varijabilne troškove dijelimo na proporcionalne (varijabilni troškovi po jedinici outputa su konstantni) i neproporcionalne (varijabilni troškovi rastu brže ili sporije u odnosu na razinu aktivnosti).
- Miješani troškovi – su troškovi koji nisu strogo varijabilni niti fiksni nego posjeduju elemente i jednih i drugih. Miješani troškovi se do određenog stupnja ponašaju kao fiksni a nakon toga kao varijabilni ili se do određenog stupnja ponašaju kao varijabilni a nakon toga kao fiksni. Tipičan primjer miješanih troškova su troškovi telefona ili troškovi električne energije.
- Diskrecijski troškovi – troškovi koji nisu varijabilni ni fiksni ni miješani već posljedica diskrecijskih menadžerskih odluka. Kada se jednom odrede diskrecijski troškovi se promatraju kao fiksni, ali jedina razlika između njih i čistih fiksnih troškova je što na čiste fiksne troškove menadžer ne može utjecati kao što može na diskrecijske. Primjeri diskrecijskih troškova su troškovi oglasa, reklama, propagandi te ih menadžer može smanjivati ili povećavati neovisno o razini proizvodnih aktivnosti.

[47]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 154.-159.

3.1.5. Podjela troškova s gledišta njihove usporedbe i predviđanja

Troškovi imaju značajan utjecaj na financijski rezultat pa se stvara značajna potreba za predviđanjem i planiranjem troškova te za njihovom usporedbom. Predviđanje troškova omogućuje menadžerima izbor između alternativa i mogućnost izrade planova kako bi se troškovi mogli držati pod kontrolom. U tu svrhu značajna je podjela troškova na:[48]

- stvarne (povijesni i tekući),
- planske,
- standardne,
- marginalne i
- prosječne troškove.

3.1.6. Podjela troškova ovisno o mogućnostima njihove kontrole

Ovisno o mogućnostima kontrole troškovi se mogu podijeliti na kontrolabilne i nekontrolabilne te se ova podjela temelji na mogućnostima menadžera da kontroliraju određene troškove. Ukoliko menadžeri mogu utjecati na visinu pojedinih troškova oni predstavljaju kontrolabilne troškove, a ako menadžeri nemaju utjecaja na visinu pojedinih troškova oni predstavljaju nekontrolabilne troškove. Primjer nekontrolabilnih troškova su razni porezi, doprinosi, troškovi deprecijacije, te mnogi fiksni troškovi. Kontrolabilnim troškovima se smatraju varijabilni troškovi.[49]

3.1.7. Podjela troškova s obzirom na njihov kalkulativni obuhvat

Troškovi s obzirom na njihov kalkulativni obuhvat dijele se na apsorbirane, preapsorbirane i neapsorbirane (podapsorbirani troškovi). Razlog zbog kojeg se javlja ovaj aspekt podjele troškova je zbog razlika koje nastanu između planskih ili standardiziranih neizravnih (indirektnih) troškova obuhvaćenih planskom kalkulacijom i stvarnih neizravnih troškova koji se utvrđuju i raspoređuju na kraju obračunskog razdoblja.[50]

---

[48]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 159.
[49]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 161.
[50]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 162.

Do pojave preapsorpcije i podapsorcije dolazi zbog odstupanja od planirane količine proizvodnje i zbog odstupanja u cijenama neizravnih troškova. Dakle, kad je svota neizravnih troškova manja od kalkulativne svote, razlika se tretira kao preapsorbirani troškovi, tj. kao više naplaćeni neizravni troškovi. Kad je svota stvarnih neizravnih troškova veća od kalkulativne svote, razlika se tretira kao neapsorbirani trošak, tj. kao nenaplaćeni neizravni troškovi.[51]

3.1.8. Podjela troškova s gledišta specifičnih menadžerskih odluka

Podjela troškova s gledišta specifičnih menadžerskih odluka temelji se na različitim stajalištima menadžera o troškovima. Može postojati neograničen broj podjele troškova s aspekta donošenja menadžerskih odluka, ali sljedeće podjele se najčešće pojavljuju u praksi:[52]

- Opravdani i neopravdani troškovi – Opravdani troškovi predstavljaju troškove poslovanja koji su predviđeni proračunom kao i svi troškovi iznad predviđene svote koji su nastali kao posljedica objektivnih situacija na koje menadžer nije mogao utjecati. Neopravdani troškovi su nastali kao posljedica donošenja pogrešnih poslovnih odluka.
- Izbježivi i neizbježivi troškovi – Izbježivi i neizbježivi troškovi se temelje na mogućnosti menadžera da poduzmu aktivnosti s ciljem redukcije troškova. Izbježivi troškovi predstavljaju sve troškove koji prekoračuju minimalne troškove potrebne za ostvarenje određenog opsega proizvodnje. Neizbježivi troškovi su minimalni troškovi za ostvarenje određenog opsega proizvodnje uključivši i troškove koji ne ovise o opsegu proizvodnje (zakonski troškovi).
- Oportunitetni troškovi – U terminima financijskog računovodstva oportunitetni troškovi nisu stvarni troškovi, već samo u terminima menadžerskog računovodstva. Oportunitetni troškovi predstavljaju mjeru pokrića fiksnih troškova i ostvarenja eventualnog dobitka u slučaju alternativne moguće zarade. Također oportunitetni troškovi mogu iznosit nula na primjer za naftovod ili plinovod jer ne postoji alternativa njihovoj namjeni.
- Transakcijski troškovi – Transakcijski troškovi su troškovi tržišne razmjene koji obuhvaćaju informacijske troškove nalaženja potencijalnih partnera, troškove

[51]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 162.
[52]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 163.-165.

pregovaranja i izrade ugovora, troškove kontrole provedbe ugovora i troškove koji nastaju eventualnim raskidom ugovora.

- Interne cijene u ulozi troškova – Predstavljaju specifične troškove određenog centra odgovornosti kojim ga se tereti za interno nabavljanje inpute. Njihova specifičnost je u tome što predstavljaju interne prihode i interne troškove iste tvrtke, ali u različitim podjedinicama. Cilj interne cijene je smanjiti internu cijenu čime se snižavaju ukupni troškovi poduzeća.
- Troškovi konkurentnosti – Troškovi konkurentnosti predstavljaju troškove održavanja konkurentskog položaja tvrtke. Neki od osnovnih troškova su: troškovi proizvodnje na temelju kojih se određuje prodajna cijena prema kupcima, troškovi nužni za održavanje kvalitete i dizajna proizvoda na konkurentskoj razini i sl.

3.2. Modeli upravljanja troškovima

Različite tvrtke teže ostvarivanju konkurentske prednosti i visokih profita što ovisi o različitim čimbenicima kao što su ljudski faktor, kvaliteta proizvoda/usluge, zadovoljstvo zaposlenika, upravljanje troškovima i sl.[53] Uspjeh poduzeća ovisi o sposobnostima menadžmenta da istraživanjem okoline izabere najbolje rješenje razvoja proizvoda/usluge kao odgovor na tržišne mogućnosti, a upravljanje troškovima predstavlja dio ukupnog procesa ostvarivanja uspjeha poduzeća.[54] Upravljanje troškovima (engl. Cost Management) je upravljanja poslovnim subjektom gdje se najveća pažnju posvećuje optimalizaciji troškova. Ovdje treba naglasiti da se govori o optimalizaciji troškova, a ne o njihovoj eliminaciji, a najbolja kombinacija troškova omogućit će najvišu i najkvalitetniju proizvodnju (roba ili usluga) uz najmanje moguće troškove.[55] Kod upravljanja troškovima bitno je da menadžment osigura kvalitetnu informaciju, a najvažnije računovodstvene informacije koje menadžment upotrebljava su informacije o prihodima, troškovima, imovini i obvezama.[56]

---

[53]Skoko, H. (2006.): Lanac profita kod usluga i uloga kvalitete, RRiF, br. 3, Zagreb, str. 1.
[54]Karić, M., (2010.): Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, Ekonomski fakultet u Osijek, br. 10, [Internet], raspoloživo na: http://www.efos.unios.hr/repec/osi/bulimm/PDF/BusinessLogisticsinModernManagement10/blimm1002.pdf , str. 28. i 30.
[55]Špac, D. (2011.): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, br. 8, Zagreb, str. 97. i 98.
[56]Anthony, R. N., Reece, S. J. (2004.) : Računovodstvo – Financijsko i upravljačko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 335.

Dakle može se zaključiti da temeljni cilj upravljanja troškovima predstavlja ostvarenje dugoročne koristi uz što niže troškove bez negativnog utjecaja na rezultat poslovanja poduzeća. S ciljem što boljeg upravljanja troškovima poduzeća razvili su se brojni modeli upravljanja, a to su:[57]

- Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima (engl. Traditional Product Costing – TPC)
- Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na procesu (engl. Process Based Costing – PBC)
- Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na aktivnostima (engl. Activity Based Costing – ABC)
- Modeli utemeljeni na integraciji upravljanja troškovima proces/aktivnosti (PBC/ABC)
- Modeli upravljanja troškovima koji pored kvantitativnih uključuju i kvalitativne elemente kontrole troškova

3.2.1. Modeli tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima

Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima (engl. Traditional Product Costig) je najstariji i u upotrebi je oko sto godina. Ovaj model dijeli troškove u nekoliko osnovnih kategorija, i to na:[58]

- troškove izravnog materijala, tj. troškove nabave materijala potrebnog za proizvodnju,
- troškove izravnog rada, tj. troškove osobnih dohodaka radnika u proizvodnji,
- troškove proizvodne režije, tj. trošak struje, vode i ostalih proizvoda i usluga potrebnih za izvršenje same proizvodnje,
- troškove upravne i prodajne režije, tj. troškove povezane s poslovanjem samog poslovnog subjekta neovisno o proizvodnji (troškovi administracije, prodaje, uprave itd.).

U sklopu ove metode najveća se pažnja poklanja troškovima izravnog materijala i rada te se prate i kontroliraju po svakom proizvodu pojedinačno, dok se troškovi režije pridružuju izravnim troškovima po određenom ključu (na primjer kao baza se uzimaju sati direktnog

[57]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 133.
[58]Špac, D. (2011.): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, br. 8, Zagreb, str. 98.

rada, strojni sati i sl.). Cilj ove metode je smanjenje zaliha (sirovina i rada) na najmanju moguću razinu i učinkovito poslovanje.[59]

Ova metoda je u samom početku bila prilično dobra, ali kako se pri izračunu neizravnih troškova upotrebljavaju ključevi, postoji mogućnost pogrešne alokacije povezano s procjenom udjela neizravnih troškova u određenom proizvodu. Postoji mogućnost da se pojedini proizvod prikaže kao troškovno uspješan (a drugi neuspješan) zbog pogrešnog rasporeda neizravnih troškova – troškova režije.[60] Osnovna prednost ove metode leži u jednostavnosti njezine primjene i danas se tradicionalna metoda koristi kao osnova za objašnjavanje i razumijevanje ostalih metoda upravljanja troškovima.[61]

3.2.2. Model upravljanja troškovima utemeljen na procesu

Model upravljanja troškovima utemeljen na procesu (engl. Process Based Costing) izravne troškove rada i materijala terete i prate po fazama procesa proizvodnje, a troškovi proizvodne režije dodaju se izravnim troškovima na razini svake faze uz primjenu određenih "ključeva" rasporeda utemeljenih na troškovnim indikatorima (engl. Cost Drivers). PBC modeli bi trebali pokazati uzroke troškova proizvodne režije i stupanj njihovog pridržavanja izravnim troškovima svake faze u procesu proizvodnje.[62]

Postoji pet osnovnih koraka za troškove utemeljene na procesima:[63]

- sažimanje protoka fizičkih jedinica outputa (fizičke jedinice ouputa mogu biti djelomično ili potpuno dovršene)
- izračunavanje broja proizvedenih jedinica
- sažimanje ukupnih troškova za račun
- izračunavanje jediničnih troškova po jedinici
- dodjeljivanje troškova gotovim proizvodima i nedovršenim proizvodima

[59]Špac, D. (2011.): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, br. 8, Zagreb, str. 98.
[60]Špac, D. (2011.): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, br. 8, Zagreb, str. 98.
[61]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 133.
[62]Žic, I., (2003.): Metode rasporeda troškova u upravljačkom računovodstvu, RRiF, br. 6, Zagreb, str. 35.
[63]Hilton, W. R., Maher, W.M., Selto, H.F. (2000.): Cost Management: Strategies for Business Decisions, New York: McGraw-HillIrwin

Prednost ovog modela sastoji se u tome da može osigurati osnovicu za razumijevanje ponašanja troškova i analize vremenskog ciklusa proizvodnje, ali ni ova metoda ne pruža mogućnost efikasnog upravljanja troškovima.[64]

3.2.3. Model upravljanja troškovima utemeljen na aktivnostima

Tradicionalni sustavi obračuna troškova su se razvili u industrijskom razdoblju kada je dominantan faktor bio ljudski rad te su dominirali direktni troškovi dok je udio općih troškova bio jako malen. Malen udio općih troškova proizvodnje nije moga značajno utjecati na utvrđivanje jediničnog troška pojedinog proizvoda stoga se alokaciji općih troškova nije pridodavala pažnja. U današnjem poslovnom svijetu, kada je udio općih troškova proizvodnje značajan, informacije tradicionalnog sustava alokacije troškova nisu dovoljno kvalitetne za donošenje poslovnih odluka. S ciljem izbjegavanja negativnosti tradicionalnog sustava razvijen je suvremeni sustav alokacije troškova pod nazivom ABC metoda.[65]

Računovodstvo aktivnosti (engl. Activity - Based Accounting, skraćeno ABC-metoda, što je zapravo kratica od Activity - Based Costing) razvilo se kao odgovor na slabosti klasičnih djelidbenih kalkulacija, a razvili su je Japanci na temelju pretpostavke da troškove ne uzrokuju proizvodi ili usluge kojima društvo nastupa na tržištu, nego zapravo sastavni elementi djelatnosti (aktivnosti) u društvu.[66]

ABC metoda prati dvije etape raspodjele općih troškova na proizvod. U prvoj etapi opći troškovi su svrstani u skupine troškovnih aktivnosti (engl. Activity Cost Pools) koje su povezane sa značajnim aktivnostima. U drugoj etapi opći troškovi su locirani iz pojedinih skupina troškovnih aktivnosti na svaki proizvod putem troškovnih indikator (engl. Cost Driver).[67] Korištenje ovog modela zahtijeva i poznavanje određene terminologije kao što su

---

[64]Habek, V. (2005): Upravljanje troškovima – povećanje konkurentnosti i uspješnosti poslovanja, Hrvatski računovođa, Zagreb-Zadar, str. 110.
[65]Perčević, D., DraţićLutilsky, I. (2006): Upotreba ABC metode u upravljanju troškovima proračunskih subjekata , Riznica, br. 4, str. 8.
[66]Hočevar, M. (2009.): Metode optimalizacije troškova s obzirom na opseg aktivnosti, RRiF, br. 9 , Zagreb, str. 41.
[67]Hilton, W. R., Platt E. D. (1999.): Managerial Accounting: Creating Value in a Global Business Environment, 9th ed., USA: The McGraw-Hill Companies str. 207.

resursi (plaće i materijal), koji se priključuju aktivnostima (poslovanje unutar poduzeća) , na temelju opsega korištenja pri realizaciji troškovnih objekata (proizvoda).[68]

ABC metoda je široko prihvaćeni upravljački (menadžerski) alat. Upravljanje troškovima pomoću ove metode nema svrhe ako se rezultati ne koriste kao podloga i pomoć kod donošenja odluka.[69] Glavne prednosti korištenja ABC metode su sljedeće:[70]

- odlučivanje o prodajnim cijenama
- odlučivanje o zamjeni proizvoda,
- odlučivanje o preoblikovanju proizvoda,
- poboljšanje procesa poslovnih strategija,
- tehnološka ulaganja
- napuštanje proizvoda.

Kod primjene ABC javljaju se slabosti i ograničenja, a to su:[71]

- dvojbena novost metode (sličan je model postojao u Njemačkoj),
- problematično uvođenje u praksi,
- subjektivnost,
- dvojben utjecaj na smanjenje troškova,
- smanjivanje odgovornosti za troškove i
- primjerenost za veća poduzeća.

3.2.4. Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na integraciji pristupa procesa/aktivnosti

Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na integraciji pristupa procesa/aktivnosti (PBC/ABC) proizašli su iz nastojanja da se otklone nedostaci PBC i ABC metoda. Model kritizira ABC metodu navodeći da se u praksi pojavljuju brojni problemi oko identificiranja aktivnosti, definiranja troškovnih indikatora i indikatora aktivnosti. Zbog toga se ovaj model vraća na pristup utemeljen na procesu za kojeg se vjeruje da će olakšati upravljanje troškovima kroz primjenu fleksibilnog budžetiranja koje prihvaća promjene u aktivnostima, uzima u obzir efekte promjene u fizičkom procesu ili u aktivnostima, kontrolu opravdanosti

[68]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 135.
[69]Dunković, D. (2010.): Kako unaprijediti upravljanje troškovima u poslovanju, RRiF, br. 8, Zagreb, str. 93.
[70]Hočevar, M (2003.): Prednosti i manjkavosti nekih suvremenih računovodstvenih metoda, RRiF, br. 5, Zagreb, str. 16.
[71]Hočevar, M (2003.): Prednosti i manjkavosti nekih suvremenih računovodstvenih metoda, RRiF, br. 5, Zagreb, str. 17. i 18.

investiranja, identificiranje aktivnosti i troškove na dodane vrijednosti te mjerenje performansi. Terminološki ovaj model predstavlja spoj PBC i ABC metode.[72]

3.2.5. Modeli upravljanja troškovima koji pored kvantitativnih uključuju i kvalitativne elemente kontrole

Ovaj model zasnovan je na disciplini koja se naziva Total Quality Management koja u upravljanju troškovima unosi jednu novu dimenziju koja se temelji na upravljanju ukupnim troškovima, a ne samo proizvodnim i to u kontekstu ostvarivanja profita uključujući i dimenziju korištenja kapitala. Model uključuje i statističku kontrolu kvalitete, dobrobit kupaca, održavanje ukupne proizvodnosti i sl. Troškovi kvalitete su troškovi koji nastaju pri osiguranju zadovoljavajuće kvalitete i zadobivanju povjerenja u nju, kao i gubici koji se trpe kada kvaliteta nije postignuta. U suštini se dijele na: troškove za kvalitetu (s pojavnim oblicima troškova preventive i ispitivanja) i na troškove zbog ne kvalitete (s pojavnim oblicima unutarnjih i vanjskih troškova nedostataka).[73]

[72]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 136.
[73]Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 136.

4. PRIMJENA ANALIZE PROFITABILNOSTI PLOVILA NA PRIMJERU PUTNIČKE AGENCIJE

4.1. Opći podaci o putničkoj agenciji[74]

Putnička agencija sa sjedištem u Splitu osnovano je 27.08.2004. godine. Prema Zakon o trgovačkim društvima pravni oblik poduzeća je društvo s ograničenom odgovornošću, a prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti društvo se bavi iznajmljivanjem i davanjem u zakup (leasing) plovnih prijevoznih sredstava, a oznaka djelatnosti je 7734.[75]

Predmet poslovanja putničke agencije:[76]

- Iznajmljivanje plovnih prijevoznih sredstava
- Kupnja i prodaja robe, trgovačko posredovanje na domaćem i inozemnom tržištu
- Pružanje usluga u nautičkom, seljačkom, zdravstvenom, kongresnom, športskom, lovnom i drugim oblicima turizma
- Pripremanje hrane i pružanje usluga prehrane, pripremanje i posluživanje pića i napitaka i pružanje usluge smještaja
- Usluge putničke agencije

Spomenutom putničkom agencijom upravlja direktor koji društvo zastupa samostalno i pojedinačno te je ujedno i osnivač poduzeća. Obveze direktora društva su:

- Organizira, planira i vodi poslovanje
- Dogovara interne i eksterne poslove tvrtke
- Odgovoran je za zakonski rad tvrtke
- Odgovara za financijsko poslovanje tvrtke

Putnička agencija specijalizirana je za najam plovila u charter managementu, a posjeduje i veliki broj plovila koji su u vlasništvu putničke agencije. Charter management program omogućuje vlasnicima da plovila koja posjeduju daju u najam spomenutoj putničkoj agenciji koja će u njihovo ime vršiti poslove iznajmljivanja plovnih prijevoznih sredstava, a vlasnik će

[74]Ime putničke agencije se u tekstu neće navoditi jer putnička agencija želi ostati anonimna. U daljnjem tekstu koristit će se naziv putnička agencija.
[75]Interni dokument poduzeća (2011.): Profil tvrtke, Split
[76]Interni dokument poduzeća (2012.): Izvadak iz Sudskog registra, Split

zauzvrat plaćati 35% provizije od ukupnih ostvarenih prihoda. Za spomenutu putničku agenciju i njezinu profitabilnost bolje je da posjeduje što više vlasničkih plovila (u svome vlasništvu) jer oni donose 100 postotni prihod poduzeću, a plovila u charter managementu samo iznos prihoda od provizije za charter management koja iznosi 35% od ukupnih ostvarenih prihoda plovila.

.

Putnička agencija ima poslovne jedinice u Dubrovniku, Trogiru i Splitu sa 35 plovila u ponudi i oko 850 tjedana bookinga u 2015. Većina klijenta su iz inozemstva, pretežito Europa, a naplata za najam plovila je 4 tjedna prije početka najma. Putnička agencija redovito sudjeluje kao izlagač na sajmovima nautike u Parizu, Dusserdorfu, Londonu, Genova, Cannesu, Moskvi itd. Također bookiraju i tuđe smještajne kapacitete (plovila) te su na taj način proširili ponudu plovila i povećali broj bookiranih tjedana.

Putnička agencija u tri poslovne jedinice zapošljava osamnaest zaposlenika te sljedeća tablica prikazuje broj i opis posla zaposlenika:

Tablica 1: Broj zaposlenih i radna mjesta koja obavljaju u putničkoj agenciji

Redni broj	Broj zaposlenih	Broj zaposlenih na određeno	Broj zaposlenih na neodređeno	Opis posla
1	1		1	Marketinški stručnjak
2	3		3	Administrativni stručnjak
3	1		1	Računovođa
4	3		3	Domaćica (održavanje plovila)
5	2		2	Električar
6	2		2	Mehaničar
7	6	2	4	Brodski serviser
UKUPNO	18	2	16	

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

Osim navedenih zaposlenika i njihovih radnih mjesta poduzeće u vrijeme sezone zapošljava još 35 studenata na poslovima održavanja i čišćenja plovila. Početak i završetak sezone se smatra prvi tjedan najma plovila, a završetak zadnji najam plovila (razdoblje od travnja do studenog).

4.2. Analiza profitabilnosti na primjeru putničke agencije

Analiza profitabilnosti analizira prihode i troškove koji se odnose na određeni proizvod ili uslugu i pruža informacije o razlikama u profitabilnosti određenog proizvoda ili usluge. Analiza profitabilnosti će se prikazati na primjeru putničke agencija koja se bavi iznajmljivanjem plovila, a izračunati će se profitabilnost plovila putničke agencije.

U izradi se koriste podaci o prihodima i troškovima poslovne jedinice „Split“ iz 2015. godine. U poslovnoj jedinici „Split“ smješteno je devet plovila, a sljedeća tablica prikazuje tip plovila i godinu proizvodnje koji su bitni prilikom određivanja cijene.

Tablica 2: Popis plovila poslovne jedinice „Split“

Redni broj	Tip plovila	Dužina plovila (u metrima)	Godina proizvodnje
1	Cyclades 43.3	13,25 m	2008
2	Cyclades 50.5	15,62 m	2006
3	Cyclades 50	15,52 m	2008
4	Oceanis 50	15,36 m	2012
5	Oceanis 50	15,36 m	2012
6	Oceanis 473	14,60 m	2003
7	Oceanis 45	14,07 m	2012
8	Oceanis 35	9,99 m	2015
9	Helia 44	13,30 m	2014

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

U tablici 2 prikazana su plovila koja su smještena u poslovnoj jedinici „Split“ i koja će se u daljnjem radu analizirati. Od promatranih devet plovila samo su tri plovila u vlasništvu putničke agencije, a ostalih šest je u charter managementu kod spomenute putničke agencije. Prvih šest plovila prikazanih u tablici 2 su u charter managementu kod putničke agencije, a plovila pod rednim broje 7, 8 i 9 su u vlasništvu putničke agencije. Razlika između plovila u charter managementu i vlasničkih je to što vlasnička plovila donose 100%-tni prihod putničkoj agenciji, a plovila u charter managementu samo 35% od ukupno ostvarenih prihoda tog plovila što je ugovorom određeno. Zbog lakšeg razumijevanja tematike i načina izračuna neto rezultata plovila u tablici 3 će se prikazati i objasniti sve stavke izračuna profitabilnosti za plovila u vlasništvu putničke agencije, a u tablici 4 postupak izračuna za plovila u charter managementu.

Tablica 3: Stavke analize profitabilnosti plovila koja su u vlasništvu putničke agencije

PERIOD SEZONA
Broj tjedana
Cjenik iz cjenika (uključuje 13% pdv)
1. BRUTO PRIHODI
Oglašeni popusti
Provizija agencija
Pdv
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA
3. UKUPNI NETO PRIHODI
Troškovi godišnjeg veza
Troškovi osiguranja
Troškovi servisa i održavanja
Troškovi kamata financijskog leasinga
Amortizacija
Ostali troškovi
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI
Trošak najma poslovnog prostora
Trošak najma kontejnera
Trošak komunalnih usluga
Trošak goriva
Trošak telefona i interneta
Trošak plaća i studenata
Trošak održavanja računala
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI
6. NETO REZULTAT

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

Bruto prihodi plovila izračunati će se na temelju oglašenog cjenika na stranicama spomenutog poduzeća. Cijene su određene od strane putničke agencije na temelju starosti plovila, veličine plovila i kretanja cijena konkurencija koja nudi slična ili ista plovila u najam. Cijene u cjeniku se razlikuju ovisno o razdoblju najma plovila. U razdoblju do 13.06. i od 12.09. cijene su najniže, u razdoblju od 13.06. do 11.07. i od 22.08. do 12.09. cijene su više, a u razdoblju od 11.07. do 22.08. su najviše. Cijene na cjeniku iskazane su u eurima te će se izračunati njena protuvrijednost u kunama na način da se cijena pomnoži s srednjim tečajem koje je poduzeće uzelo kao bazu za cijelu godinu, a u ovom slučaju to je 1EUR= 7,6 kn (cijena*7,6kn). Najam plovila u spomenutoj putničkoj agenciji moguć je samo na tjednoj bazi, dakle cijene iz cjenika se odnose na sedmodnevni najam plovila. Broj ostvarenih tjedana preuzet je iz programa booking - manager koji ima uvid u sve rezervacije tokom godine, a poželjno je da plovila ostvare minimalno 15 tjedana najma, a maksimalno moguće je ostvariti do 32 tjedana najma

što nijedno plovilo u spomenutoj putničkoj agenciji nije ostvarilo. Množenjem ostvarenog broja tjedana i cijene plovila dobit će se bruto prihod ostvaren od najma plovila.

Prihode je potrebno umanjiti za odbitke, tj. za popuste koji se odobravaju klijentima, provizije koje se odobravaju agencijama posrednicima te za PDV s ciljem utvrđivanja neto prihoda. Oglašeni popusti su oni koji se odobravaju klijentima ukoliko rezerviraju plovilo na više tjedana, ukoliko rezerviraju plovilo u posljednjem trenutku, popust za stalnog gosta, popust za rezervacije u predsezoni i sl. Iznos popusta nije fiksiran te može iznositi 5%, 8%, 15% ili 20%, a za izračun će se koristiti prosječan iznos odobrenih popusta klijentima za određeno plovilo koje iznosi 10%. Provizija agencijama posrednicima se odobrava od strane putničke agencije u prosječnom iznosu od 15%, ali samo za plovila koja su u njihovom vlasništvu. Nakon što se od bruto prihoda oduzmu popusti i agencijske provizije potrebno je od toga iznosa izuzeti PDV koji iznosi 13% za smještaj na plovilu da bi se dobio ukupni neto prihod.

Ukupni direktni troškovi se sastoje od troškova godišnjeg veza, troškova osiguranja, troškova servisa i održavanja, troškova kamata financijskog leasinga, amortizacije te ostalih troškova, ali direktni troškovi se mijenjaju ovisno o vrsti plovila, veličini i vrsti vlasništva plovila. Trošak veza i osiguranja su definirani ugovorom na godišnjoj bazi i iznosi se razlikuju po tipu plovila. Trošak servisa i održavanja obuhvaća prvi pregled plovila prije sezone, različite popravke koje je potrebno izvršiti na plovilu tijekom godine te tjedni pregled plovila nakon završenog svakog najma. Plovila u vlasništvu poduzeća imaju trošak kamata financijskoga leasinga koji se plaća na temelju ugovora o financijskom leasingu. Plovila koja su mlađa i nisu starija od 10 godina imat će trošak amortizacije koji iznosi 10% od iznosa nabavne vrijednosti plovila. Ostali troškovi obuhvaćaju troškove radiofrekvencija, troškove prve registracije plovila i neke izvanredne troškove koji su direktno vezani za to plovilo.

Indirektni troškovi se odnose na najam poslovnog prostora, najam kontejnera, trošak komunalnih usluga, trošak goriva za automobil i vanbrodske motore, trošak telefona i interneta, trošak plaće zaposlenika i studenata koji se zapošljavaju u sezoni preko studenskog ugovora za pranje i održavanje plovila te trošak održavanja računala. Indirektni troškovi će se plovilima dodijeliti na temelju stope za raspodjelu indirektnih troškova. Stopa za raspodjelu indirektnih troškova donesena je nakon razgovora i sugestije računovođe putničke agencije te će plovilima biti dodijeljena sukladno veličini plovila što znači većim plovilima viši iznos indirektnih troškova, a manjim niži.

Neto rezultat plovila će se utvrditi na način da će se od neto prihoda oduzeti ukupni direktni i indirektni troškovi s ciljem utvrđivanja profitabilnosti plovila.

Sljedeća tablica 4 prikazuje stavke za izračun profitabilnosti, ali za plovila u charter managementu.

Tablica 4: Stavke analize profitabilnosti plovila koja su u charter managementu

PERIOD SEZONA
Broj tjedana
Cjenik iz cjenika (uključuje 13% pdv)
1. BRUTO PRIHODI
Oglašeni popusti
Pdv
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA
3. UKUPNI NETO PRIHODI
Trošak najma plovila koji je u charter managementu kod putničke agencije
Trošak agencijske provizije
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI
Trošak najma poslovnog prostora
Trošak najma kontejnera
Trošak komunalnih usluga
Trošak goriva
Trošak telefona i interneta
Trošak plaća i studenata
Trošak održavanja računala
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI
6. NETO REZULTAT

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

Bruto prihod plovila koja su u charter managementu kod putničke agencije izračunat će prema istom modelu kao za plovila koja su u vlasništvu putničke agencije (objašnjenje ispod tablice 3). Nakon što se utvrdi bruto prihod od njega će se oduzeti popust u iznosu od 10% i od dobivenog iznosa izuzeti PDV od 13% da bi se dobio neto prihod.

Direktni troškovi za plovila koja su u charter managementu se razlikuju od direktnih troškova plovila koja su u vlasništvu putničke agencije. Kao što tablica 4 prikazuje jedini direktni troškovi plovila u charter managementu su trošak najma plovila i trošak agencijske provizije.

Trošak najma plovila koji se nalazi u charter managementu kod putničke agencije je ugovorom određen te je promatrana putnička agencija dužna stvarnim vlasnicima plovila isplatiti 65% od ostvarenih prihoda plovila što znači da promatranoj putničkoj agenciji ostaje 35% neto prihoda. Također ugovorom je dogovoreno da promatrana putnička agencija od tih ostvarenih 35% neto prihoda odobrava agencijske provizije, tj. agencijama posrednicima popust/proviziju u iznosima od 5%, 10%, 15% i 20%, a u tablici se koristi prosječan iznos odobrenih provizija u iznosu od 12%. Dakle nakon što se od utvrđenog neto prihoda oduzme trošak najma plovila u iznosu od 65% dobije se osnovica za izračun agencijske provizije koja iznosi 12% od izračunate osnovice i ona se odobrava agencijskim posrednicima.

Ukupni indirektni troškovi su isti kao i za plovila u charter managementu (objašnjeno ispod tablice 3) jer su to troškovi poslovne jedinice „Split“ koja se ne mogu direktno vezati za plovila nego su im dodijeljeni prema stopi za raspodjeli.

Neto rezultat plovila u charter managementu se dobije kada se od neto prihoda oduzmu direktni i indirektni troškovi.

4.2.1. Analiza profitabilnosti plovila u vlasništvu putničke agencije

Putnička agencija posjeduje tri plovila u vlasništvu i to plovila: oceanis 45, oceanis 35 i heliu 44. U tablici broj 5 prikazani su ukupni indirektni troškovi putničke agencije, stope za raspodjelu indirektnih troškova i iznosi indirektnih troškova po vrstama troškova koje će se koristiti u daljnjim izračunima profitabilnosti plovila.

Tablica 5: Indirektni troškovi putničke agencije

Vrsta plovila	Stopa za raspodjelu	Trošak najma poslovnog prostora	Trošak najma kontejnera	Trošak komunalnih usluga	Trošak goriva	Trošak telefona i interneta	Trošak plaća i studenata	Trošak održavanja računala
Cyclades 43.3	9,80%	1.176,00 kn	3.057,60 kn	697,18 kn	940,80 kn	1.422,21 kn	65.323,86 kn	918,75 kn
Cyclades 50.5	13,50%	1.620,00 kn	4.212,00 kn	960,40 kn	1.296,00 kn	1.959,17 kn	89.986,95 kn	1.265,63 kn
Cyclades 50	13,00%	1.560,00 kn	4.056,00 kn	924,83 kn	1.248,00 kn	1.886,61 kn	86.654,10 kn	1.218,75 kn
Oceanis 50	12,50%	1.500,00 kn	3.900,00 kn	889,26 kn	1.200,00 kn	1.814,04 kn	83.321,25 kn	1.171,88 kn
Oceanis 50	12,50%	1.500,00 kn	3.900,00 kn	889,26 kn	1.200,00 kn	1.814,04 kn	83.321,25 kn	1.171,88 kn
Oceanis 473	11,00%	1.320,00 kn	3.432,00 kn	782,55 kn	1.056,00 kn	1.596,36 kn	73.322,70 kn	1.031,25 kn
Oceanis 45	10,50%	1.260,00 kn	3.276,00 kn	746,98 kn	1.008,00 kn	1.523,80 kn	69.989,85 kn	984,38 kn
Oceanis 35	7,20%	864,00 kn	2.246,40 kn	512,21 kn	691,20 kn	1.044,89 kn	47.993,04 kn	675,00 kn
Helia 44	10,00%	1.200,00 kn	3.120,00 kn	711,41 kn	960,00 kn	1.451,24 kn	66.657,00 kn	937,50 kn
UKUPNO	100,00%	12.000,00 kn	31.200,00 kn	7.114,08 kn	9.600,00 kn	14.512,35 kn	666.570,00 kn	9.375,00 kn

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

Nakon izračuna indirektnih troškova za sva plovila putničke agencije izračunati će se profitabilnost plovila koja su u vlasništvu putničke agencije, a potom profitabilnost plovila u charter managementu.

Plovilo oceanis 45

Plovilo oceanis 45 je proizvedeno 2012. godine, a putnička agencija ga je uzela na financijski leasing u 2014. godini. Plovilo je dužine od 14,07 metara, ima četiri kabine, dva toaleta i mogućnost smještaja 10 gostiju na plovilu. Tablica 6 prikazuje analizu profitabilnosti plovila oceanis 45 koja će u daljnjem tekstu biti detaljno objašnjena.

Tablica 6: Analiza profitabilnosti plovila oceanis 45

		1. Razdoblje	2. Razdoblje	3. Razdoblje
PERIOD SEZONA		do 13.06. i od 12.09.	od 13.06. do 11.07. od 22.08. do 12.09.	od 11.07. do 22.08.
Broj tjedana	21	8	7	6
Cjenik iz cjenika (uključuje 13% pdv)		25.840,00 kn	31.920,00 kn	34.200,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		206.720,00 kn	223.440,00 kn	205.200,00 kn
Oglašeni popusti	10%	20.672,00 kn	22.344,00 kn	20.520,00 kn
Provizija agencija	15%	27.907,20 kn	30.164,40 kn	27.702,00 kn
Pdv	13%	18.193,19 kn	19.664,70 kn	18.059,42 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		139.947,61 kn	151.266,90 kn	138.918,58 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		430.133,10 kn		
Troškovi godišnjeg veza		50.693,36 kn		
Troškovi osiguranja		14.711,76 kn		
Troškovi servisa i održavanja		22.265,33 kn		
Trošak kamata financijskog leasinga		42.840,00 kn		
Amortizacija	10%	140.662,58 kn		
Ostali troškovi		2.650,00 kn		
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		273.823,03 kn		
Trošak najma poslovnog prostora	10,50%	1.260,00 kn		
Trošak najma kontejnera	10,50%	3.276,00 kn		
Trošak komunalnih usluga	10,50%	746,98 kn		
Trošak goriva	10,50%	1.008,00 kn		
Trošak telefona i interneta	10,50%	1.523,80 kn		
Trošak plaća i studenata	10,50%	69.989,85 kn		
Trošak održavanja računala	10,50%	984,38 kn		
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		78.789,00 kn		
6. NETO REZULTAT		77.521,07 kn		

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

U tablici 6 je vidljivo da je plovilo oceanis 45 ostvarilo 21 tjedan najma u 2015. te kada se promatraju ostvareni tjedni najma svih obrađenih plovila, koji iznose 151 tjedan najma, plovilo oceanis 45 je ostvarilo udio od 13,91% (21/151*100). U prvom razdoblju kada je cijena najniža i iznosi 25.840,00 kn plovilo oceanis 45 ostvarilo je 8 tjedana najma, u drugom razdoblju ostvarilo je 7 tjedana najma kada cijena iznosi 31.920,00 kn te je u trećem razdoblju

ostvarilo 6 tjedana najma kada je cijena najveća i iznosi 34.200,00 kn. Kada se promatra bruto prihod po razdobljima može se uočiti da je najveći ostvareni bruto prihod u drugom razdoblju iako plovilo u tom razdoblju nije ostvarilo najveći broj tjedana, a razlog tome je cijena koja je veća u odnosu na prvo razdoblje,a pristupačnija od cijene trećeg razdoblja. Ukupni bruto prihod plovila oceanis 45 iznosi 635.360,00 kn u kojem udio prihoda iz prvog razdoblja iznosi 32,54% (206.720,00kn/635.360,00 kn*100), udio prihoda iz drugog razdoblja 35,17% (223.440,00 kn/635.360,00 kn*100) i udio prihoda iz trećeg razdoblja 32,30% (205.200,00kn/635.360,00 kn*100).

Bruto prihode je potrebno umanjiti za oglašene popuste koji u prvom razdoblju iznose 20.672,00 kn (206.720,00kn*10%), u drugom su najveći i iznose 22.344,00 kn (223.440,00 kn*10%), a u trećem su najmanji i iznose 20.520,00 kn (205.200,00 kn*10%).

Nakon što se od bruto prihoda oduzmu oglašeni popusti dobije se osnovica za izračun iznosa agencijske provizije. Dakle u prvom razdoblju agencijska provizija iznosi 27.907,20 kn što se dobilo na način da se od bruto prihoda prvog razdoblja 206.720,00 kn oduzme iznos oglašenog popusta od 20.672,20 i dobije se osnovica od 186.048,00 kn na koju se obračuna 15% agencijske provizije. Postupak se ponavlja za drugo i treće razdoblje te je agencijska provizija najveća u drugom razdoblju i iznosi 30.164,40 kn.

Bruto prihode potrebno je umanjiti za iznose oglašenih popusta i agencijskih provizija kako bi se dobila osnovica za izuzimanje pdv-a. Dakle u prvom razdoblju se od bruto prihoda koji iznosi 206.720,00 kn oduzme oglašeni popust od 20.672,00 kn i agencijska provizija od 27.970,20 kn te se dobije osnovica od 158.140,80 kn iz koje se izuzima pdv (158.140,80 kn*13/113) koji iznosi 18.193,19 kn za prvo razdoblje. Pdv je kao i oglašeni popust te agencijska provizija najveći u drugom razdoblju i iznosi 19.664,70 kn, a u trećem razdoblju je najmanji i iznosi 18.059,42 kn. Ukupni neto prihodi nakon svih odbitaka iznose 430.133,10 kn.

Direktni troškovi su preuzeti iz računovodstvenih knjiga poduzeća te su većinom utvrđeni ugovorom i iznose 273.823,03 kn. Indirektni troškovi su dodijeljeni plovilu oceanis 45 na temelju stope za raspodjelu od 10,50%, a u tablici broj 5 su prikazani indirektni troškovi plovila i osnovice za raspodjelu te ukupni indirektni troškovi plovila iznose 78.789,00 kn.

Dakle ukupni troškovi plovila oceanis 45 iznose 352.612,03 kn te je udio direktnih troškova u ukupnim troškovima 77,66%, a udio indirektnih 22,34%.

Nakon što se od neto prihoda oduzmu ukupni direktni i indirektni troškovi dobije se pozitivan neto rezultat u iznosu od 77.521,07 kn što znači da je plovilo profitabilno.

Plovilo oceanis 35

Plovilo oceanis 35 je proizvedeno 2015. godine i zbog svojih specifikacija putnička agencija ga je odmah nabavilo tj. potpisala ugovor o financijskom leasingu. Plovilo je dužine 9,99 metara, ima tri kabine i jedan toalet i mogućnost smještaja osam osoba na plovilu. Sljedeća tablica 7 prikazuje profitabilnost plovila oceanis 35.

Tablica 7: Analiza profitabilnosti plovila oceanis 35

		1. Razdoblje	2. Razdoblje	3. Razdoblje
PERIOD SEZONA		do 13.06. i od 12.09.	od 13.06. do 11.07. od 22.08. do 12.09.	od 11.07. do 22.08.
Broj tjedana	22	9	7	6
Cjenik iz cjenika (uključuje 13% pdv)		16.340,00 kn	19.380,00 kn	23.180,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		147.060,00 kn	135.660,00 kn	139.080,00 kn
Oglašeni popusti	10%	14.706,00 kn	13.566,00 kn	13.908,00 kn
Provizija agencija	15%	19.853,10 kn	18.314,10 kn	18.775,80 kn
Pdv	13%	12.942,58 kn	11.939,28 kn	12.240,27 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		99.558,32 kn	91.840,62 kn	94.155,93 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		285.554,87 kn		
Troškovi godišnjeg veza		25.248,00 kn		
Troškovi osiguranja		9.964,00 kn		
Troškovi servisa i održavanja		2.327,32 kn		
Troškovi kamata financijskog leasinga		32.400,00 kn		
Amortizacija	10%	82.080,61 kn		
Ostali troškovi		3.900,00 kn		
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		155.919,93 kn		
Trošak najma poslovnog prostora	7,20%	864,00 kn		
Trošak najma kontejnera	7,20%	2.246,40 kn		
Trošak komunalnih usluga	7,20%	512,21 kn		
Trošak goriva	7,20%	691,20 kn		
Trošak telefona i interneta	7,20%	1.044,89 kn		
Trošak plaća i studenata	7,20%	47.993,04 kn		
Trošak održavanja računala	7,20%	675,00 kn		
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		54.026,74 kn		
6. NETO REZULTAT		75.608,20 kn		

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

Iz tablice 7 se može iščitati da je ovo novo nabavljeno plovilo ostvarilo 22 tjedna najma odnosno udio od 14,57% što je naviše u odnosu na ostala plovila. Cijena plovila u prvom razdoblju iznosi 16.340,00 kn, u drugom 19.380,00 kn, a u trećem 23.180,00 kn te je plovilo u prvom razdoblju kada je cijena najniža ostvarilo najveće prihode u iznosu od 147.060,00 kn tj. 34,86% od ukupnog bruto prihoda koji iznosi 421.800,00 kn.

Bruto prihod je umanjen za popust odobren u iznosu od 42.180,00 kn, za agencijsku proviziju od 56.943,00 kn te je izuzet PDV u iznosu od 37.122,13 kn neto prihod nakon odbitaka iznosi 285.554,87 kn.

Direktni troškovi su preuzeti iz računovodstvenih knjiga poduzeća, ali većinom su utvrđeni ugovorom, te iznose 155.919,93 kn. Indirektni troškovi su dodijeljeni plovilu oceanis 35 na temelju stope za raspodjelu od 7,20%, te ukupni indirektni troškovi iznose 54.026,74 kn

Nakon što se od neto prihoda oduzmu ukupni direktni i indirektni troškovi dobije se neto rezultat od 75.608,20 kn što znači da je plovilo profitabilno, ali usprkos tome što je ostvarilo najveći broj tjedana najma plovilo oceanis 35 nije najprofitabilnije za putničku agenciju.

Plovilo helia 44

Plovilo helia 44 je proizvedeno 2014. godine te ima dužinu od 13,30 metara. Plovilo ima četiri kabine, četiri toaleta te mogućnost smještaja osam osoba na plovilu.

U tablici 8 se može vidjeti da je plovilo ostvarilo 18 tjedana usprkos najvišim cijenama u odnosu na ostala obrađena plovila i to u svim razdobljima ima po 6 tjedana najma. Cijena najma u prvom razdoblju iznosi 49.400,00 kn, u drugom 60.040,00 kn, a u trećem 64.600,00 kn te je plovilo u trećem razdoblju ostvarilo najveće bruto prihode od 387.600,00 kn što je 37,12% od ukupnih bruto prihoda koji iznose 1,044.240,00 kn. Kada se bruto prihod umanji za oglašene popuste i agencijske provizije, te izuzme pdv dobije se neto prihod u iznosu od 706.941,24 kn.

Plovilo helia 44 ostvarilo je najveće troškove u odnosu na promatrana plovila u iznosu od 706.941,24 kn od čega je 543.471,77 kn direktnih troškova odnosno 87,87%, a indirektnih troškova je 75.037,14 kn odnosno 12,13%.

Usprkos tome što plovila helia 44 ima najveće troškova u odnosu na promatrana plovila, zahvaljujući visokim cijenama i velikom broju ostvarenih tjedana ovo plovilo je najprofitabilnije u odnosu na obrađena plovila oceanis 45 i oceanis 35 koja su u vlasništvu putničke agencije. Neto rezultat plovila helia 44 iznosi 88.432,33 kn što je 36,61% (88.432,33 kn/241.561,60 kn*100) od ukupnog neto rezultata plovila koja su u vlasništvu putničke agencije. Dakle plovilo helia 44 je najprofitabilnije, a plovila oceanis 45 i oceanis 35 su ostvarili 32,09% i 31,30% od ukupno ostvarenog neto rezultat plovila u vlasništvu putničke agencije.

Tablica 8: Analiza profitabilnosti plovila helia 44

		1. Razdoblje	2. Razdoblje	3. Razdoblje
PERIOD SEZONA		do 13.06. i od 12.09.	od 13.06. do 11.07. od 22.08. do 12.09.	od 11.07. do 22.08.
Broj tjedana	18	6	6	6
Cjenik iz cjenika (uključuje 13% pdv)		49.400,00 kn	60.040,00 kn	64.600,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		296.400,00 kn	360.240,00 kn	387.600,00 kn
Oglašeni popusti	10%	29.640,00 kn	36.024,00 kn	38.760,00 kn
Provizija agencija	15%	40.014,00 kn	48.632,40 kn	52.326,00 kn
Pdv	13%	26.085,82 kn	31.704,31 kn	34.112,23 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		200.660,18 kn	243.879,29 kn	262.401,77 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		706.941,24 kn		
Troškovi godišnjeg veza		78.524,69 kn		
Troškovi osiguranja		26.852,89 kn		
Troškovi servisa i održavanja		35.441,82 kn		
Troškovi kamata financijskog leasinga		109.578,38 kn		
Amortizacija	10%	287.839,49 kn		
Ostali troškovi		5.234,50 kn		
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		543.471,77 kn		
Trošak najma poslovnog prostora	10%	1.200,00 kn		
Trošak najma kontejnera	10%	3.120,00 kn		
Trošak komunalnih usluga	10%	711,41 kn		
Trošak goriva	10%	960,00 kn		
Trošak telefona i interneta	10%	1.451,24 kn		
Trošak plaća i studenata	10%	66.657,00 kn		
Trošak održavanja računala	10%	937,50 kn		
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		75.037,14 kn		
6. NETO REZULTAT		88.432,33 kn		

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

4.2.2. Analiza profitabilnosti plovila u charter managementu

Šest plovila od spomenutih devet plovila se nalaze u charter managementu kod putničke agencije, tj. u najmu su kod putničke agencije. Plovila cyclades 43.3, cyclades 50.5 , cyclades 50, oceanis 50, oceanis 50 i oceanis 473 su u charter managementu i u daljnjem tekstu će biti analizirani. U tablici 5 su prikazani iznosi indirektnih troškova i stope za raspodjelu koje će se koristiti u daljnjim izračunima.

Plovilo cyclades 43.3

Plovilo cyclades 43.3 proizvedeno je 2008. godine i posjeduje površinu od 13,25 metara, tri kabine, tri toaleta, smještaj za osam osoba i u charter managementu je kod putničke agencije. Tablica 9 prikazuje izračun neto rezultata plovila cyclades 43.3.

Tablica 9: Analiza profitabilnosti plovila cyclades 43.3

		1. Razdoblje	2. Razdoblje	3. Razdoblje
PERIOD SEZONA		do 13.06. i od 12.09.	od 13.06. do 11.07. od 22.08. do 12.09.	od 11.07. do 22.08.
Broj tjedana	14	4	5	5
Cjenik iz cjenika (uključuje 13% pdv)		17.100,00 kn	20.900,00 kn	24.320,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		68.400,00 kn	104.500,00 kn	121.600,00 kn
Oglašeni popusti	10%	6.840,00 kn	10.450,00 kn	12.160,00 kn
Pdv	13%	7.082,12 kn	10.819,91 kn	12.590,44 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		54.477,88 kn	83.230,09 kn	96.849,56 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		234.557,52 kn		
Trošak najma plovila koji je u charter managementu kod putničke agencije	65%	152.462,39 kn		
Trošak agencijske provizije	12%	9.851,42 kn		
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		162.313,81 kn		
Trošak najma poslovnog prostora	9,80%	1.176,00 kn		
Trošak najma kontejnera	9,80%	3.057,60 kn		
Trošak komunalnih usluga	9,80%	697,18 kn		
Trošak goriva	9,80%	940,80 kn		
Trošak telefona i interneta	9,80%	1.422,21 kn		
Trošak plaća i studenata	9,80%	65.323,86 kn		
Trošak održavanja računala	9,80%	918,75 kn		
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		73.536,40 kn		
6. NETO REZULTAT		-1.292,68 kn		

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

U tablici 9 se može vidjeti da je plovilo cyclades 43.3 ostvarilo 14 tjedana najma u 2015. godini što je 9,27% (14/151*100) od ukupnih ostvarenih tjedana najma svih promatranih plovila. U prvom razdoblju kada je cijena najniža i iznosi 17.100,00 kn plovilo je ostvarilo 4 tjedna najma, u drugom razdoblju je cijena viša i iznosi 20.900,00 kn a plovilo je ostvarilo 5 tjedana najma, a u trećem razdoblju plovilo je također ostvarilo 5 tjedana najma te je cijena najveća i iznosi 24.320,00 kn. Nakon što se ostvareni tjedni pomnože s adekvatnim cijenama po razdoblju dobije se iznos bruto prihoda od 294.500,00 kn, a najveći ostvareni prihodi su u trećem razdoblju iako je u drugom i trećem razdoblju ostvaren isti broj tjedana najma. Razlog tome je cijena koja je najveća u trećem razdoblju. Na iznose bruto prihoda po razdobljima računaju se oglašeni popusti od 10% te kada se oduzmu od bruto prihoda dobije se osnovica za izuzimanje pdv-a. Neto prihod nakon svih odbitaka iznosi 234.557,52 kn.

S obzirom da se plovilo nalazi u charter managementu jedini direktni troškovi za poduzeće su trošak najma plovila koji uvijek iznosi 65% od neto prihoda što u ovom slučaju iznosi 152.462,39 kn te trošak agencijske provizije od 12% koji se računa na osnovicu od 82.095,13 kn (neto prihod 234.557,52 kn - 152.462,39 kn trošak najma plovila) i iznosi 9.851,42 kn. Dakle ukupni direktni troškovi iznose 162.313,81 kn. Stopa za raspodjelu indirektnih troškova za plovilo cyclades 43.3 iznosi 9,80 % te je njihov iznos 73.536,40 kn. Ukupni troškovi plovila cyclades 43.3 iznose 235.852,21 kn od čega je udio direktnih troškova 68,82%, a indirektnih 31,18%.

Plovilo je ostvarilo negativan neto rezultat u iznosu od -1.292,68 kn što znači da je plovilo neprofitabilno za putničku agenciju, ali iako ima najniže ostvarene neto prihode u odnosu na ostala plovila, plovilo cyclades 43,3 nije najneprofitabilnije za putničku agenciju.

Plovilo cyclades 50.5

Plovilo cyclades 50.5 proizvedeno je 2006. godine i posjeduje površinu od 15,62 metara, pet kabina, tri toaleta, smještaj za dvanaest osoba i u charter managementu je kod putničke agencije.

Tablica 10 prikazuje da je plovilo cyclades 50.5 ostvarilo 17 tjedana najma u 2015. godini, a cijena najma u prvom razdoblju iznosi 28.500,00 kn, u drugom 32.680,00 kn i u trećem razdoblju 35.720,00 kn. Plovilo cyclades 50.5 u trećem razdoblju ostvaruje najveće prihode

od 214.32,00 kn što je 39,06% od ukupno ostvarenih bruto prihoda koji iznose 548.720,00 kn. U prvom razdoblju plovilo ostvaruje 31,16% bruto prihoda, a u trećem 29,78%. Nakon što se oduzme oglašeni popust i izuzme PDV dobije se iznos neto prihoda od 437.033,63 kn.

Trošak charter managementa iznosi 284.071,86 kn, a trošak agencijske provizije 18.355,41 kn što je u ukupnom iznosu 302.427,27 kn direktnih troškova. Ukupni indirektni troškovi plovilu su dodijeljeni prema stopi za raspodjelu od 13,50% te nakon što se stopa pomnoži sa iznosima indirektnih troškova koji su prikazani u tablici 5 dobije se ukupni iznos indirektnih troškova od 101.300,14 kn. Direktni troškovi imaju udio od 74,91% od ukupnih troškova plovila koji iznose 403.727,41 kn, a udio indirektnih troškova je 25,09%.

Nakon što se od neto prihoda oduzmu troškovi dobije se neto rezultat u iznosu od 33.306,21 kn što znači da je plovilo profitabilno za putničku agenciju.

Tablica 10: Analiza profitabilnosti plovila cyclades 50.5

		1. Razdoblje	2. Razdoblje	3. Razdoblje
PERIOD SEZONA		do 13.06. i od 12.09.	od 13.06. do 11.07. od 22.08. do 12.09.	od 11.07. do 22.08.
Broj tjedana	17	6	5	6
Cjenik iz cjenika (uključuje 13% pdv)		28.500,00 kn	32.680,00 kn	35.720,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		171.000,00 kn	163.400,00 kn	214.320,00 kn
Oglašeni popusti	10%	17.100,00 kn	16.340,00 kn	21.432,00 kn
Pdv	13%	17.705,31 kn	16.918,41 kn	22.190,65 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		136.194,69 kn	130.141,59 kn	170.697,35 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		437.033,63 kn		
Trošak najma plovila koji je u charter managementu kod putničke agencije	65%	284.071,86 kn		
Trošak agencijske provizije	12%	18.355,41 kn		
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		302.427,27 kn		
Trošak najma poslovnog prostora	13,50%	1.620,00 kn		
Trošak najma kontejnera	13,50%	4.212,00 kn		
Trošak komunalnih usluga	13,50%	960,40 kn		
Trošak goriva	13,50%	1.296,00 kn		
Trošak telefona i interneta	13,50%	1.959,17 kn		
Trošak plaća i studenata	13,50%	89.986,95 kn		
Trošak održavanja računala	13,50%	1.265,63 kn		
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		101.300,14 kn		
6. NETO REZULTAT		33.306,21 kn		

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

Plovilo cyclades 50

Godina proizvodnje plovila cyclades 50 je 2008. i dužine je od 15,52 metra. Plovilo ima pet kabina, tri toaleta i mogućnost smještajnog kapaciteta za 12 osoba. Plovilo cyclades 50 je u charter managementu kod putničke agencije te će u tablici 11 biti prikazan postupak izračuna neto rezultata plovila.

Tablica 11: Analiza profitabilnosti plovila cyclades 50

		1. Razdoblje	2. Razdoblje	3. Razdoblje
PERIOD SEZONA		do 13.06. i od 12.09.	od 13.06. do 11.07. od 22.08. do 12.09.	od 11.07. do 22.08.
Broj tjedana	16	5	5	6
Cjenik iz cjenika (uključuje 13% pdv)		26.600,00 kn	30.780,00 kn	34.960,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		133.000,00 kn	153.900,00 kn	209.760,00 kn
Oglašeni popusti	10%	13.300,00 kn	15.390,00 kn	20.976,00 kn
Pdv	13%	13.770,80 kn	15.934,78 kn	21.718,51 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		105.929,20 kn	122.575,22 kn	167.065,49 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		395.569,91 kn		
Trošak najma plovila koji je u charter managementu kod putničke agencije	65%	257.120,44 kn		
Trošak agencijske provizije	12%	16.613,94 kn		
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		273.734,38 kn		
Trošak najma poslovnog prostora	13,00%	1.560,00 kn		
Trošak najma kontejnera	13,00%	4.056,00 kn		
Trošak komunalnih usluga	13,00%	924,83 kn		
Trošak goriva	13,00%	1.248,00 kn		
Trošak telefona i interneta	13,00%	1.886,61 kn		
Trošak plaća i studenata	13,00%	86.654,10 kn		
Trošak održavanja računala	13,00%	1.218,75 kn		
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		97.548,29 kn		
6. NETO REZULTAT		24.287,25 kn		

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

Tablica 11 prikazuje da je plovilo cyclades 50 ostvarilo 16 tjedana najma u 2015. godini, a cijena u prvom razdoblju iznosi 26.600,00 kn, u drugom 30.780,00 kn, a u trećem 34.960,00 kn. Ukupni ostvareni bruto prihodi iznosi 496.660,00 kn od čega je 26,78% bruto prihoda prvog razdoblja, 30,99% bruto prihoda drugog razdoblja, te 42,23% bruto prihoda trećeg razdoblja. U trećem razdoblju su najveći ostvareni prihodi, ali ujedno i najveći iznos odobrenih oglašenih popusta i najveći pdv. Neto prihod nakon svih odbitaka iznosi 395.569,91 kn.

Ukupni direktni i indirektni troškovi plovila cyclades 50 iznose 371.282,67 kn od čega je udio direktnih troškova 73,73% (273.734,38 kn) i udio indirektnih troškova 26,27% (97.548,29 kn).

Plovilo je ostvarilo pozitivan neto rezultat od 24.287,25 kn što znači da je plovilo profitabilno za putničku agenciju.

Plovilo oceanis 50

Plovilo oceanis 50 proizvedeno je 2012. godine i dužine je od 15,36 metra. Unutar broda nalazi se šest kabina, četiri toaleta i maksimalan broj osoba koje mogu noćiti na plovilu je 12. Tablica 12 prikazuje izračun neto rezultata s ciljem utvrđivanja profitabilnosti plovila za putničku agenciju.

Tablica 12: Analiza profitabilnosti plovila oceanis 50

		1. Razdoblje	2. Razdoblje	3. Razdoblje
PERIOD SEZONA		do 13.06. i od 12.09.	od 13.06. do 11.07. od 22.08. do 12.09.	od 11.07. do 22.08.
Broj tjedana	14	5	5	4
Cjenik iz cjenika (uključuje 13% pdv)		37.772,00 kn	44.080,00 kn	48.640,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		188.860,00 kn	220.400,00 kn	194.560,00 kn
Oglašeni popusti	10%	18.886,00 kn	22.040,00 kn	19.456,00 kn
Pdv	13%	19.554,53 kn	22.820,18 kn	20.144,71 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		150.419,47 kn	175.539,82 kn	154.959,29 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		480.918,58 kn		
Trošak najma plovila koji je u charter managementu kod putničke agencije	65%	312.597,08 kn		
Trošak agencijske provizije	12%	20.198,58 kn		
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		332.795,66 kn		
Trošak najma poslovnog prostora	12,50%	1.500,00 kn		
Trošak najma kontejnera	12,50%	3.900,00 kn		
Trošak komunalnih usluga	12,50%	889,26 kn		
Trošak goriva	12,50%	1.200,00 kn		
Trošak telefona i interneta	12,50%	1.814,04 kn		
Trošak plaća i studenata	12,50%	83.321,25 kn		
Trošak održavanja računala	12,50%	1.171,88 kn		
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		93.796,43 kn		
6. NETO REZULTAT		54.326,50 kn		

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

U tablici 12 je vidljivo da plovilo ostvarilo 14 tjedana najma u 2015. godini te je u drugom razdoblju ostvarilo najveće bruto prihode od 36,50%, a u prvom razdoblju plovilo je ostvarilo 31,28% te u trećem najmanje bruto prihode u iznosu od 31,28% bruto prihoda koji iznose 603.820,00 kn. Nakon što se od bruto prihoda oduzmu oglašeni popusti od 10% (60.382,00 kn) i izuzme PDV dobije se ukupni neto prihod od 480.918,58 kn.

Ukupni direktni i indirektni troškovi plovila oceanis 50 iznose 426.592,09 kn od čega je udio direktnih troškova 78,01% (332.795,66 kn) i udio indirektnih troškova 21,99% (93.796,43 kn).

Neto rezultat plovila oceanis 50 iznosi 54.326,50 kn što znači da je plovilo profitabilno za poduzeće.

Plovilo oceanis 50

Plovilo oceanis 50 proizvedeno je 2012. godine i dužine je 15,36 metra. Za razliku od prethodnog opisanog plovila ovaj oceanis 50 u strukturi ima pet soba, pet toaleta i mogućnost smještaja 11 osoba na plovilu.

U tablici 13 može se vidjeti da je plovilo oceanis 50 ostvarilo 14 tjedana najma u 2015. godini te se plovilo oceanis 50 može promatrati u odnosu na prethodno opisano plovilo koje ima identične cijene i isti broj ostvarenih tjedana najma kao i promatrano plovilo, ali promatrano plovilo oceanis 50 ostvarilo je veće bruto prihode od prethodno opisanog plovila. Razlika u visini bruto prihoda se pojavila zbog toga što je promatrano plovilo u trećem razdoblju ostvarilo 5 tjedana najma kada su cijene najviše i to je povećalo ukupni bruto prihod koji za promatrano plovilo iznosi 614.688,00 kn. Nakon što se od bruto prihoda oduzme iznos od 10% popusta te izuzme PDV dobije se ukupni neto prihod plovila u iznosu od 489.574,51 kn.

Ukupni direktni i indirektni troškovi plovila oceanis 50 iznose 432.581,99 kn od čega je udio direktnih troškova 78,32% (338.785,56 kn) i udio indirektnih troškova 21,99% (93.796,43 kn).

Plovilo oceanis 50 ostvarilo je pozitivan neto rezultat od *56.992,52 kn* što znači da je plovilo profitabilno za putničku agenciju.

Tablica 13: Analiza profitabilnosti plovila oceanis 50

		1. Razdoblje	2. Razdoblje	3. Razdoblje
PERIOD SEZONA		do 13.06. i od 12.09.	od 13.06. do 11.07. od 22.08. do 12.09.	od 11.07. do 22.08.
Broj tjedana	14	4	5	5
Cjenik iz cjenika (uključuje 13% pdv)		37.772,00 kn	44.080,00 kn	48.640,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		151.088,00 kn	220.400,00 kn	243.200,00 kn
Oglašeni popusti	10%	15.108,80 kn	22.040,00 kn	24.320,00 kn
Pdv	13%	15.643,62 kn	22.820,18 kn	25.180,88 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		120.335,58 kn	175.539,82 kn	193.699,12 kn
2. UKUPNI NETO PRIHODI		489.574,51 kn		
Trošak najma plovila koji je u charter managementu kod putničke agencije	65%	318.223,43 kn		
Trošak agencijske provizije	12%	20.562,13 kn		
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		338.785,56 kn		
Trošak najma poslovnog prostora	12,50%	1.500,00 kn		
Trošak najma kontejnera	12,50%	3.900,00 kn		
Trošak komunalnih usluga	12,50%	889,26 kn		
Trošak goriva	12,50%	1.200,00 kn		
Trošak telefona i interneta	12,50%	1.814,04 kn		
Trošak plaća i studenata	12,50%	83.321,25 kn		
Trošak održavanja računala	12,50%	1.171,88 kn		
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		93.796,43 kn		
6. NETO REZULTAT		56.992,52 kn		

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

Plovilo oceanis 473

Plovilo oceanis 473 ima dužinu 14,60 metara i proizvedeno je u 2003. godini. Smještajni kapacitet plovila je za osam osoba i ima četiri kabine i tri toaleta.

Tablica 14 prikazuje izračun profitabilnosti plovila oceanis 473 te se može vidjeti da je plovilo ostvarilo 15 tjedana najma, a bruto prihod plovila iznosi 329.080,00 kn . Nakon što se od bruto prihoda koji iznose 329.080,00 kn oduzme iznos od 10% popusta (32.908,00 kn) te izuzme PDV (34.072,88 kn) dobije se ukupni neto prihod plovila u iznosu od 262.099,12 kn.

Ukupni direktni i indirektni troškovi plovila oceanis 473 iznose 263.913,45 kn od čega je udio direktnih troškova 67,72% (18.372,59 kn) i udio indirektnih troškova 31,28% (82.540,86 kn).

Plovilo je ostvarilo negativan neto rezultat u iznosu od *-1.814,33 kn* te je ovo plovilo najneprofitabilnije za putničku agenciju, iako ono nije ostvarilo najmanje neto prihode (najmanje neto prihode je ostvarilo plovilo cyclades 43,3 u iznosu od 234.557, 52 kn), ali zbog visokih troškova ostvaren je negativan neto rezultat.

Tablica 14: Analiza profitabilnosti plovila oceanis 473

		1. Razdoblje	2. Razdoblje	3. Razdoblje
PERIOD SEZONA		do 13.06. i od 12.09.	od 13.06. do 11.07. od 22.08. do 12.09.	od 11.07. do 22.08.
Broj tjedana	15	4	6	5
Cjenik iz cjenika (uključuje 13% pdv)		16.720,00 kn	22.800,00 kn	25.080,00 kn
1. BRUTO PRIHODI		66.880,00 kn	136.800,00 kn	125.400,00 kn
Oglašeni popusti	10%	6.688,00 kn	13.680,00 kn	12.540,00 kn
Pdv	13%	6.924,74 kn	14.164,25 kn	12.983,89 kn
2. PRIHODI NAKON ODBITAKA		53.267,26 kn	108.955,75 kn	99.876,11 kn
3. UKUPNI NETO PRIHODI		262.099,12 kn		
Trošak najma plovila koji je u charter managementu kod putničke agencije	65%	170.364,42 kn		
Trošak agencijske provizije	12%	11.008,16 kn		
4. UKUPNI DIREKTNI TROŠKOVI		181.372,59 kn		
Trošak najma poslovnog prostora	11%	1.320,00 kn		
Trošak najma kontejnera	11%	3.432,00 kn		
Trošak komunalnih usluga	11%	782,55 kn		
Trošak goriva	11%	1.056,00 kn		
Trošak telefona i interneta	11%	1.596,36 kn		
Trošak plaća i studenata	11%	73.322,70 kn		
Trošak održavanja računala	11%	1.031,25 kn		
5. UKUPNI INDIREKTNI TROŠKOVI		82.540,86 kn		
6. NETO REZULTAT		-1.814,33 kn		

Izvor: Prikaz autora na temelju internih podataka poduzeća

4.3. Rezultati istraživanja

Nakon provedenog istraživanja u putničkoj agenciji i izračuna profitabilnosti pojedinih plovila mogu se prikazati konačni rezultati koji će pokazati koje plovilo od obrađenih je najprofitabilnije, koliko tjedna najma su ostvarili, da li su najprofitabilnija plovila ostvarila i najveće prihode i što je najisplativije za promatranu putničku agenciju, imati vlastita plovila ili plovila u charter managemetnu.

Analiza rezultata plovila u vlasništvu putničke agencije

Tablica 15 prikazuje koliko su tjedana najma ostvarila plovila koja su u stopostotnom vlasništvu poduzeća te ukupne troškove, neto prihode i neto rezultate plovila u vlasništvu putničke agencije.

Tablica 15: Ostvareni neto rezultati plovila u vlasništvu putničke agencije

Tip plovila	Broj ostvarenih tjedana najma	Ostvareni neto prihodi	Ukupni troškovi	Neto rezultat
Oceanis 45	21	430.133,10 kn	352.612,03 kn	77.521,07 kn
Oceanis 35	22	285.554,87 kn	209.946,67 kn	75.608,20 kn
Helia 44	18	706.941,24 kn	618.508,91 kn	88.432,33 kn
UKUPNO	61	1.422.629,21 kn	1.181.067,61 kn	241.561,60 kn

Izvor: prikaz autora na temelju istraživanja

U tablici 15 može se vidjeti da od plovila koja su u vlasništvu putničke agencije plovilo helia 44 ostvaruje najveće prihode, najveće troškove, a ujedno i najveći neto rezultat od 88.432,33 kn odnosno udio od 36,61% u ukupnom neto rezultatu promatranih plovila. Plovila oceanis 45 i oceanis 35 ostvarili su 32,09% i 31,30% od ukupnog neto rezultata iako su ostvarili 21 i 22 tjedna najma i jako niske troškove. Razlog toga su niske cijene plovila oceanis 45 i oceanis 35 te jako visoke cijene plovila helia 44.

Analiza rezultata plovila u charter managementu putničke agencije

U tablici 16 prikazat će se broj ostvarenih tjedana najma, ostvareni prihodi, troškovi te neto rezultat šest plovila koja su u charter managementu kod putničke agencije.

Tablica 16: Ostvareni neto rezultati plovila u charter managementu

Tip plovila	Broj ostvarenih tjedana najma	Ostvareni neto prihodi	Ukupni troškovi	Neto rezultat
Cyclades 43.3	14	234.557,52 kn	235.850,21 kn	-1.292,68 kn
Cyclades 50.5	17	437.033,63 kn	403.727,41 kn	33.306,21 kn
Cyclades 50	16	395.569,91 kn	371.282,67 kn	24.287,25 kn
Oceanis 50	14	480.918,58 kn	426.592,09 kn	54.326,50 kn
Oceanis 50	14	489.574,51 kn	432.581,99 kn	56.992,52 kn
Oceanis 473	15	262.099,12 kn	263.913,45 kn	-1.814,33 kn
UKUPNO	90	2.299.753,27 kn	2.133.947,81 kn	165.805,47 kn

Izvor: prikaz autora na temelju istraživanja

Iz tablice 16 se može uočiti da plovilo oceanis 50 nema najveći broj ostvarenih tjedana najma, već 15,56% (14/90*100) od ukupnog broja ostvarenih tjedana najma, ali ima najveći ostvareni neto prihod, najveće troškove, a ujedno je najprofitabilnije od promatranih plovila koja su u charter managementu. Plovilo oceanis 50 ostvaruje neto rezultat od 56.992,52 kn odnosno udio od 34,37% (56.992,52 kn/165.805,47kn*100) u ukupnom neto rezultatu promatranih plovila. Plovila cyclades 43,3 i oceanis 473 ostvarili su negativni neto rezultat te plovilo oceanis 473 najneprofitabilnije za poduzeće usprkos tome što je ostvarilo 15 tjedana najma i veće prihode u odnosu na plovilo cyclades 43,3. Razlog negativnog neto rezultata plovila su niske cijene najma koje su tako određene zbog starosti plovila, a to vodi i ostvarenim visokim troškovima te je to reflektiralo ostvarenjem negativnog neto rezultata. Iako su dva plovila od promatranih šest plovila u charter managementu ostvarila negativan neto rezultat to nije imalo velikog negativnog efekta na poslovanje putničke agencije.

Analiza rezultata svih obrađenih plovila u radu

U tablici 17 prikazat će se sva obrađena plovila u diplomskom radu bez obzira jesu li u vlasništvu putničke agencije ili u charter managementu putničke agencije, razmotriti prihodi, troškovi i neto rezultati plovila s ciljem donošenja zaključka o profitabilnosti obrađenih plovila te profitabilnosti putničke agencije.

Tablica 17: Ostvareni neto rezultati i neto prihodi svih plovila

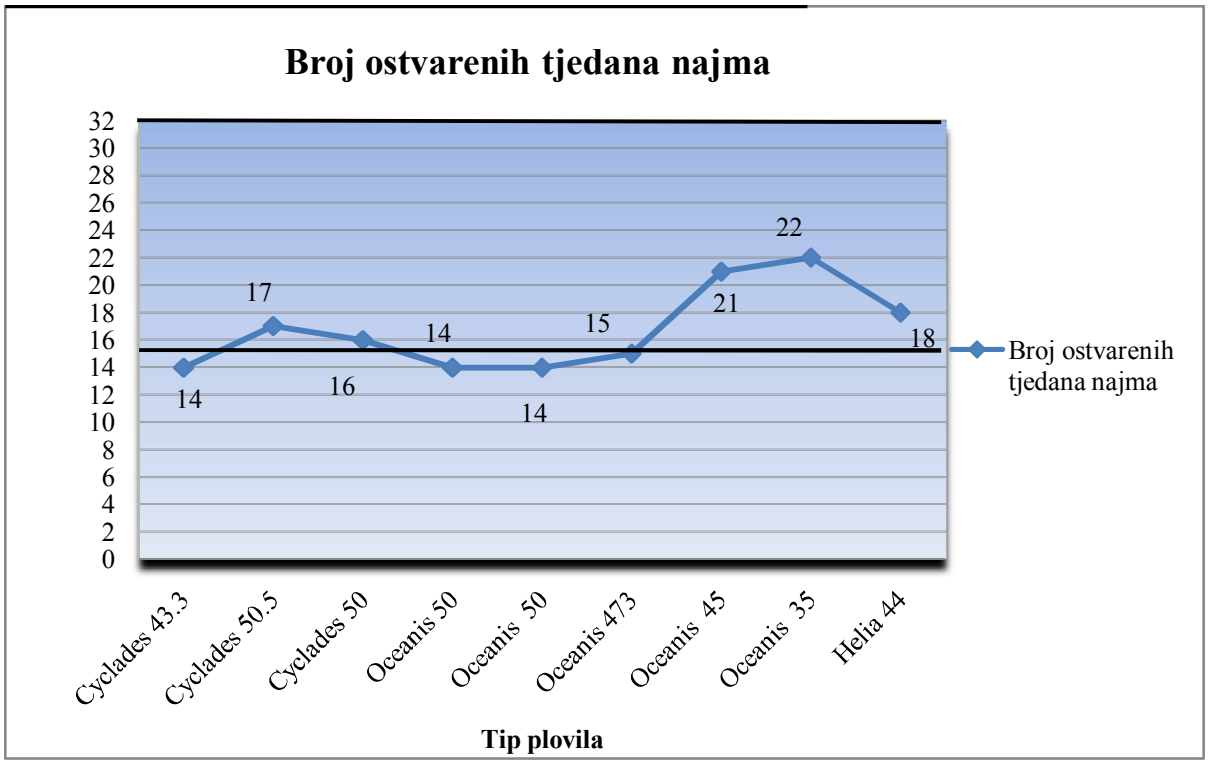
Tip plovila	Broj ostvarenih tjedana najma	Broj ostvarenih tjedana najma %	Ostvareni neto prihodi	Ukupni troškovi	Neto rezultat	Neto rezultat %
Cyclades 43.3	14	9,27%	234.557,52 kn	235.850,21 kn	-1.292,68 kn	-0,32%
Cyclades 50.5	17	11,26%	437.033,63 kn	403.727,41 kn	33.306,21 kn	8,18%
Cyclades 50	16	10,60%	395.569,91 kn	371.282,67 kn	24.287,25 kn	5,96%
Oceanis 50	14	9,27%	480.918,58 kn	426.592,09 kn	54.326,50 kn	13,34%
Oceanis 50	14	9,27%	489.574,51 kn	432.581,99 kn	56.992,52 kn	13,99%
Oceanis 473	15	9,93%	262.099,12 kn	263.913,45 kn	-1.814,33 kn	-0,45%
Oceanis 45	21	13,91%	430.133,10 kn	352.612,03 kn	77.521,07 kn	19,03%
Oceanis 35	22	14,57%	285.554,87 kn	209.946,67 kn	75.608,20 kn	18,56%
Helia 44	18	11,92%	706.941,24 kn	618.508,91 kn	88.432,33 kn	21,71%
UKUPNO	151	100,00%	3.722.382,48 kn	3.315.015,43 kn	407.367,07 kn	100,00%

Izvor: prikaz autora na temelju istraživanja

Tablica 17 prikazuje ostvarene neto prihode, ukupne troškove i neto rezultate svih obrađenih plovila. Plovilo helia 44 je u vlasništvu putničke agencije i ostvarilo je najveće prihode od 706.941,24 kn i ima najveći ostvareni neto rezultat od 88.432,33 kn te je ujedno i najprofitabilnije plovilo putničke agencije te ostvaruje udio od 21,71% u ukupnom neto rezultatu obrađenih plovila. Plovilo oceanis 473 nema najniže prihode, ali ima najmanji neto rezultat od -1.814,33 kn te je neprofitabilno za putničku agenciju. Razlog tome je njegova starost, niske cijene iznajmljivanja, visoki troškovi te ostvaren mali broj tjedana najma odnosno 9,93% (15/151*100) od ukupno ostvarenih tjedana najma. Plovilo cyclades 43.3 ostvarilo je jako niske prihode od 234.557,52 kn te su to najmanji ostvareni prihodi u odnosu na ostala plovila i ostvarilo je negativan neto rezultat od -1.292,68 kn. Dakle plovila oceanis 473 i cyclades 43.3 koja su u charter managementu su neprofitabilna za putničku agenciju i ne donose mu nikakvu zaradu. Sva ostala spomenuta plovila su profitabilna za putničku agenciju neovisno da li se radi o vlasničkim plovilima ili plovilima u charter managementu, ali zanimljivo je primijetiti da primjerice plovilo oceanis 35 ima jako niske ostvarene prihode u iznosu 285.554,87 kn, ali je jedno od najprofitabilnijih plovila u iznosu od 75.608,20 kn odnosno čak 14,57% od ukupnog neto rezultata. Razlog tome je što se radi o

novonabavljenom plovilu čiji su troškovi održavanja, servisiranja jako niski i što je plovilo najmanje od svih plovila te zbog toga ima najniže indirektne troškove.

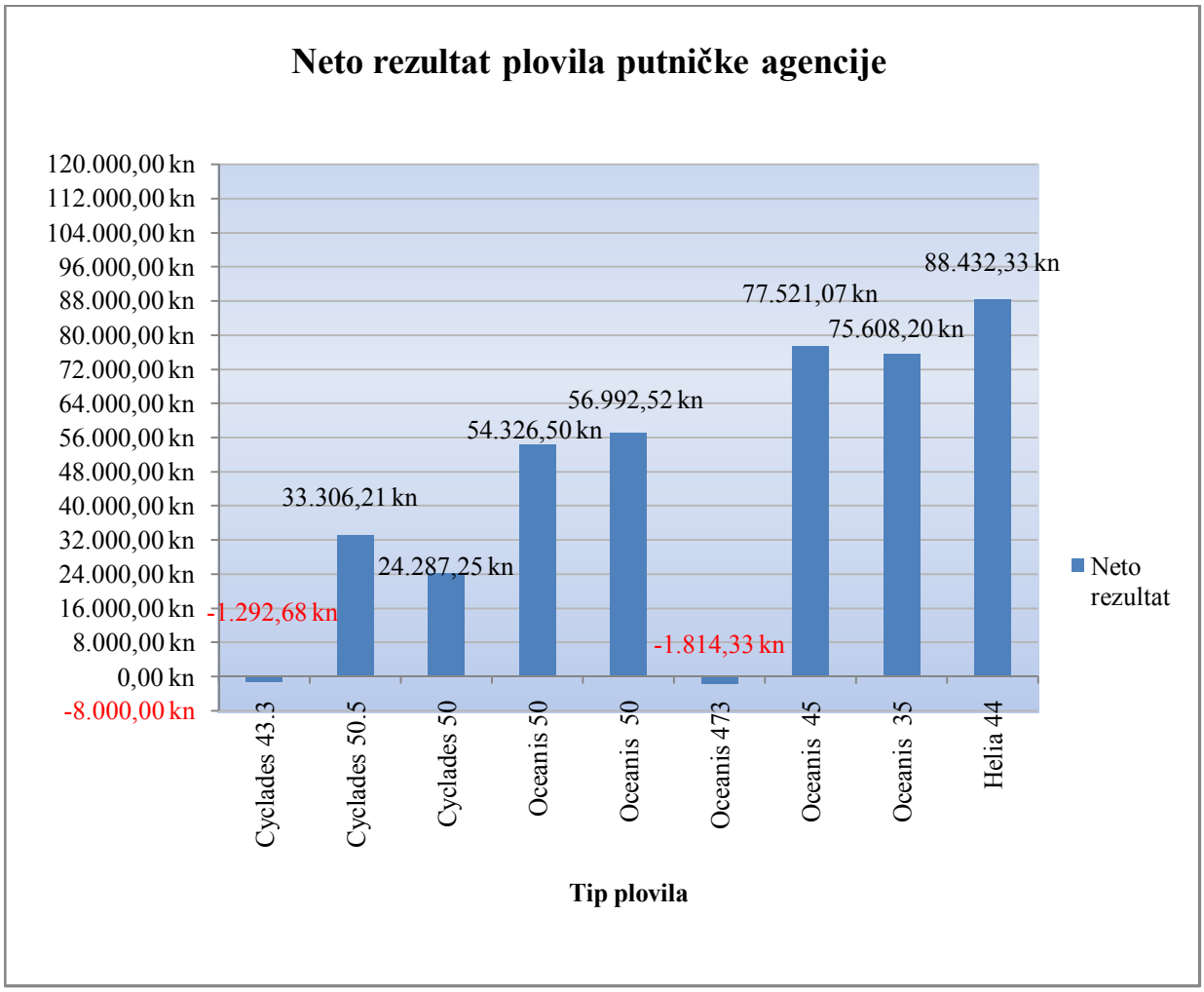
Grafikon 1 prikazuje broj ostvarenih tjedana najma svih obrađenih plovila te dvije crne linije koje predstavljaju minimalni broj tjedana koje bi plovilo trebalo ostvariti i maksimalni broj tjedana koje plovilo može ostvariti. Minimalni broj tjedana koje bi plovilo trebalo ostvariti je 15 tjedana s ciljem ostvarivanja što većih neto prihoda, a maksimalan broj tjedana iznosi 32 tjedna. Iz slike se može vidjeti da su tri plovila ostvarila manje od 14 tjedana, ali to ne znači da su i neprofitabilna već ostvaruju manje prihode od ostalih plovila. Nijedno promatrano plovilo nije ostvarilo maksimalan broj tjedana najma te se u dugogodišnjem poslovanju putničke agencije to ne događa često.



Grafikon 1. Broj ostvarenih tjedana najma obrađenih plovila

Izvor: prikaz autora na temelju istraživanja

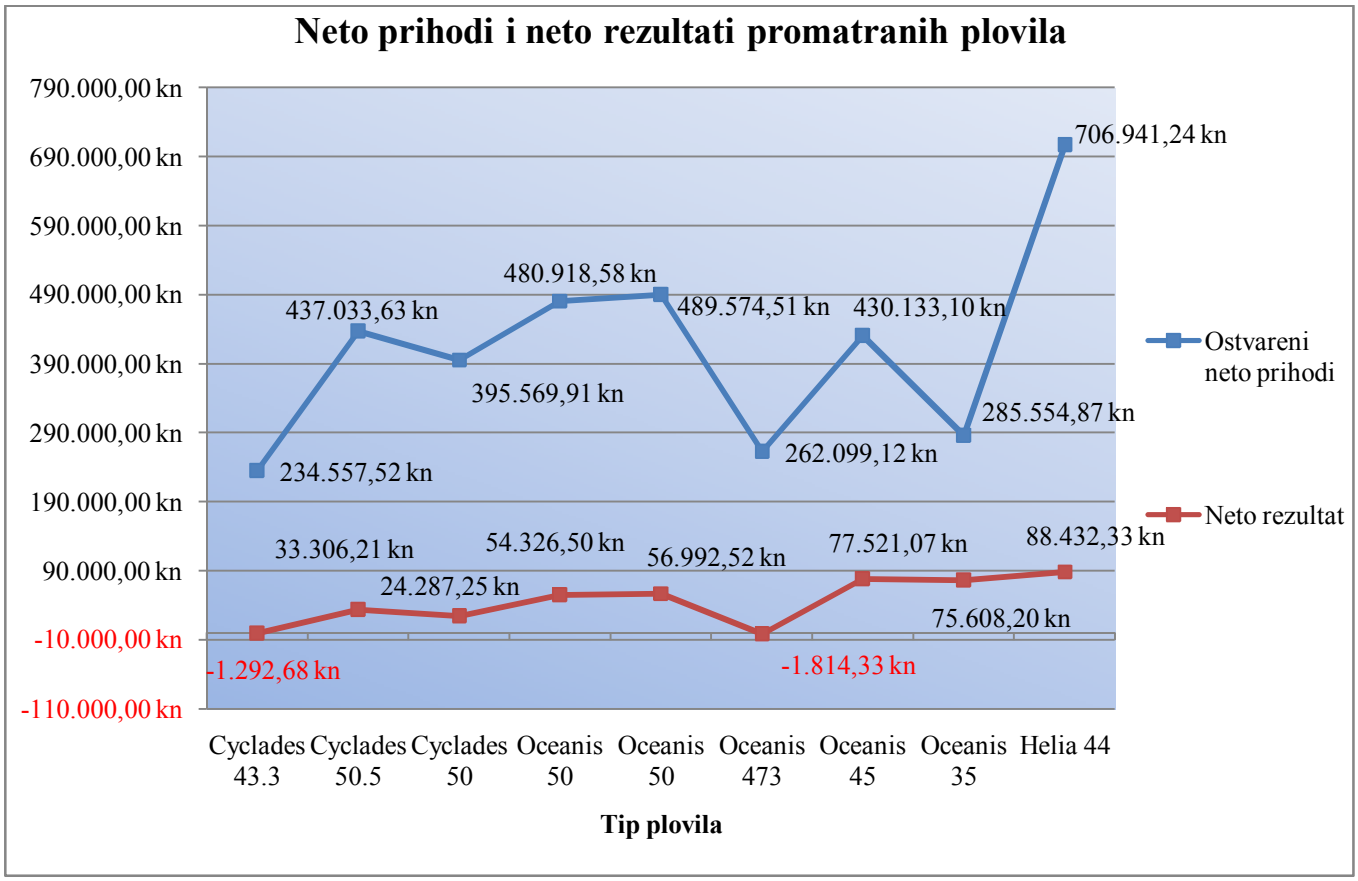
Grafikon 2 prikazuje ostvarene neto rezultate svih obrađenih plovila iz kojeg je jasno vidljivo da je plovilo helia 44 najprofitabilnije, a plovila oceanis 473 i cyclades 43,3 su neprofitabilna za putničku agenciju.



Grafikon 2. Profitabilnost plovila putničke agencije

Izvor: prikaz autora na temelju istraživanja

Na grafikonu 3 prikazana se dvije linije crvena i plava koje prikazuju neto prihode i neto rezultate obrađenih plovila. Iz grafikona je vidljivo da plovila koja ostvaruju najveće neto prihode ujedno ostvaruju najveće neto rezultat, a plovila s najnižim neto prihodima ostvaruju najmanje neto rezultate, osim plovila oceanis 35 koji ima niske prihode ali ostvaren visok neto rezultat.



Grafikon 3. Neto prihodi i neto rezultati promatranih plovila

Izvor: prikaz autora na temelju istraživanja

5. ZAKLJUČAK

Cilj svih poslovnih subjekata je dugoročno ostvarivanje profita, a profit predstavlja novčani iznos koji ostaje vlasniku nekog poslovnog subjekta nakon što podmiri sve troškove i obveze proizašle iz poslovanja. Dakle za poslovne subjekte je bitno da na adekvatan način upravljaju troškovima jer upravljanje troškovima predstavlja jako bitnu stavku procesa upravljanja uspjehom poduzeća. Troškove je potrebno pratiti i reducirati s ciljem ostvarivanja profitabilnog poslovanja.

Danas svi poslovni subjekti pridodaju veliku pažnju izračunu profitabilnosti svojih proizvoda ili usluga. Na temelju rezultata profitabilnosti poslovni subjekti često donose velike odluke kao što su primjerice odluke o ukidanju poslovnog segmenta, promjeni načina poslovanja, nekih promjena koje se odnose na sam proizvod ili uslugu s ciljem poboljšanja poslovanja.

Analiza profitabilnosti analizira prihode i troškove ostvarene od proizvode ili usluge s ciljem utvrđivanja značajnih informacija o tome zbog čega postoje razlike u profitabilnosti proizvoda/usluge te se na temelju tih informacije mogu donijet odluke i na temelju njih se može utvrditi tko od njih najviše doprinosi profitabilnosti organizacije.

Istraživanjem putničke agencije željelo se utvrditi koja plovila su profitabilna, a koja neprofitabilna te kako to djeluje na profitabilnost putničke agencije. Na temelju rezultata istraživanja može se utvrditi da je sedam plovila od devet obrađenih plovila profitabilno za putnički agenciju te da ostvaruju visoke neto rezultate. Dva plovila od obrađenih devet imaju negativan neto rezultat koji je nezamjetan s obzirom na ostvarene pozitivne rezultate ostalih plovila. Plovilo koje je najprofitabilnije za putničku agenciju ujedno generira najveći neto prihod, ima najveće troškove te ostvaruje najveći neto rezultat. Plovila koja ostvaruju negativan neto rezultat generiraju niske neto prihode te iako nemaju visoke troškove zbog ostvarenih niskih prihoda rezultat im je negativan i neprofitabilni su za putničku agenciju.

Promatrana putnička agencija posjeduje plovila koja su u njihovom vlasništvu i plovila koja se nalaze u charter managementu. Istraživanje je pokazalo da plovila koja su u vlasništvu putničke agencije donose 100% - tne prihode putničkoj agenciji te nakon što se od njih oduzmu svi odbici i troškovi oni generiraju najveće neto rezultate, tj. profitabilniji su u

odnosu na plovila koja su u charter managementu kod putničke agencije. Putnička agencija u poslovnoj jedinici „Split“ posjeduje samo tri vlasnička plovila te je šest plovila u charter managementu kod putničke agencije. Dakle putnička agencija posjeduje više plovila u charter managementu te ta plovila generiraju manje prihoda od plovila u vlasništvu putničke agencije. Plovila u charter managementu putničkoj agenciji donose samo 35% prihoda od ostvarenih neto prihoda promatranih plovila jer je ugovorom određena provizija od 35% za charter management. Od šest plovila koji su nalaze u charter managementu dva su samo neprofitabilna tj. ostvarili su negativan neto rezultat što i nije tako loše s obzirom da su preostala četiri plovila ostvarili visoke neto rezultate, ali svakako za poduzeće je bolje da ima što više plovila u svome vlasništvu.

Sva poduzeća teže da ostvare visoke prihode, niske troškove, visoke profite te da su likvidni, solventni i profitabilni, a to sve je moguće ako se na pravilan način upravlja troškovima, ako se konstantno prikupljaju informacije, kontrolira poslovanje i provode ostali adekvatni postupci s ciljem uspješnog poslovanja poduzeća.

LITERATURA

Knjige i članci:

1. Anthony, R. N., Reece, S. J. (2004.) : Računovodstvo – Financijsko i upravljačko računovodstvo, RRiF, Zagreb
2. Belak, V. (2014.): Analiza poslovne uspješnosti: 130 ključnih pokazatelja performanse i mjerila za kontroling, RRiF, Zagreb
3. Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb
4. Belak, V. (2001.): Osnove profesionalnog računovodstva, Veleučilište u Splitu, Split
5. Belak, V. (2004.): Računovodstvene informacije za menadžment utemeljene na aktivnostima, RRiF, br. 9., Zagreb
6. Belak, V., (2005): Računovodstvene podloge za upravljanje troškovima, RRiF, br. 9.
7. Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015.): Upravljačko računovodstvo - studija slučaja, HZRFD, Zagreb
8. Deželjin, J., Gulin, D., Proklin, P., Spremić, I., Tadijančević, S., Žagre, L. (1998.): Financijsko računovodstvo (Izabrane teme), Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata, Zagreb
9. Deželjin, J., Gulin, D., Perišić, M., Spajić, F., Spremić, I. (1998.): Troškovno i upravljačko računovodstvo, Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata, Zagreb
10. Dropulić,I. (2015.): Nastavni materijal - „Analiza profitabilnosti proizvoda i kupca“, Split
11. Drljača, M., (2004.): Metode upravljanja troškovima, Elektrika, br. 4., str. 16-22
12. Dunković, D. (2010.): Kako unaprijediti upravljanje troškovima u poslovanju, RRiF, br. 8, Zagreb
13. Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Perišić, M., Vašiček, V. (2011.): Upravljačko računovodstvo , Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
14. Habek, V. (2005): Upravljanje troškovima – povećanje konkurentnosti i uspješnosti poslovanja, Hrvatski računovođa, Zagreb-Zadar
15. Hilton, W. R., Platt E. D. (1999.): Managerial Accounting: CreatingValue ina Global Business Environment, 9th ed., USA: The McGraw-Hill Companies
16. Hilton, W. R., Maher, W.M., Selto, H.F. (2000.): Cost Management: Strategies for Business Decisions, New York: McGraw-Hill Irwin

17. Hočevar, M (2003.): Prednosti i manjkavosti nekih suvremenih računovodstvenih metoda, RRiF, br. 5, Zagreb
18. Hočevar, M. (2009.): Metode optimaliziranja troškova s obzirom na opseg aktivnosti, RRiF, br. 9 , Zagreb
19. Horngren, C.T., Datar, S.M., Rajan, M.V. (2012): Cost Accounting: A managerial emphasis, 14th ed., New Jersey: PrenticeHall
20. Hreljac, B, (2004.): Mjerenje profitabilnosti kupaca, RRiF, br.10, Zagreb
21. Perčević, D., DraţićLutilsky, I. (2006): Upotreba ABC metode u upravljanju troškovima proračunskih subjekata , Riznica, br. 4 , str. 8-16.
22. Perčević, H.,Draţić-Lutilsky, I. (2006): Računovodstveni modeli ocjene profitabilnosti proizvoda, Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 4 (1), str. 309-330.
23. Perišić, M., Janković, S. (2006.): Menadžersko računovodstvo hotela, HZRFD, Zagreb
24. Rogošić, A. (2014.): Nastavni materijal - Podjela troškova, Split
25. Seufert, A., Sexl, S., Lehmanm, P. (2007.): Moderni kontroling pomoću analitičkih aplikacija, RRFI, br. 11, Zagreb
26. Skoko, H. (2006.): Lanac profita kod usluga i uloga kvalitete, RRiF, br. 3, Zagreb
27. Špac, D. (2011.): Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, RRiF, br. 8, Zagreb
28. Žic, I., (2003.): Metode rasporeda troškova u upravljačkom računovodstvu, RRiF, br. 6, Zagreb

Izvori s interneta:

1. Dashofer, V. (2013): Rashod ; Internet raspoloživo na: http://www.racunovodja.hr/33/rashoduniqueidRCViWTptZHJ3hZAWP4cu4q8qffRizctU/?reltype=2&uri_view_type=10
2. Hrvatski leksikon- definicija; Internet; Raspoloživo na:http://www.hrleksikon.info/definicija/valorizacija.html
3. Karić, M., (2010.): Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu, Ekonomski fakultet u Osijek, br. 10,[Internet], raspoloživo na: http://www.efos.unios.hr/repec/osi/bulimm/PDF/BusinessLogisticsinModernManagement10/blimm1002.pdf

Interni dokumenti poduzeća:

1. Interni dokument poduzeća (2012.): Izvadak iz Sudskog registra, Split
2. Interni dokument poduzeća (2011.): Profil tvrtke, Split

SAŽETAK

Prihod predstavlja iznos novca i novčanih ekvivalenata koji se potražuje ili koji je primljen za vrijednost isporučenih dobara i usluga, a troškove možemo definirati kao izdatke za dobra i usluge neophodne da bi se izveo poslovni proces u određenom poslovnom sustavu.[77]

Analiziranjem prihoda i troškova te korištenjem različitih metoda rasporeda troškova mogu se osigurati adekvatne informacije o profitabilnosti proizvoda/usluge. Analiza profitabilnosti je postala nezamjenjiva metoda alokacije prihoda i troškova te utvrđivanja uspješnosti poslovanja poduzeća.

Za istraživanje su se koristili računovodstveni podaci putničke agencija koja se bavi iznajmljivanjem plovnih prijevoznih sredstava s ciljem utvrđivanja profitabilnosti plovila kojoj je prethodilo analiziranje prihoda i troškova poduzeća.

Rezultati su pokazali da je od devet obrađenih plovila šest profitabilno za poduzeće, dva su neprofitabilna i nalaze se u charter managementu kod poduzeća, a najprofitabilnije plovilo je plovilo koje se nalazi u vlasništvu promatranog poduzeća. Na temelju istraživanja može se zaključiti da poduzeće posluje profitabilno usprkos negativnim rezultatima koji su ostvareni od dva plovila.

Ključne riječi: prihodi, troškovi, analiza profitabilnosti

[77]Belak, V. (2001.) : Osnove profesionalnog računovodstva, Veleučilište u Splitu, Split, str.434.

SUMMARY

Income represents the amount of money and cash equivalents that is claimed or that is recieved for the value of delivered goods and services. Costs can be defined as outlays for goods and services that are indispensable for business process to be performed in a specific business system.

Adequate information about profitability of a good/service can be assured by analysing incomes and costs and using different methods of costs disposition. Profitability analysis has become irreplacible method when it comes to costs and incomes allocation and determination how successfully a company actually operates.

In the research was used accounting data of the travel agency that occupies with renting navigable means of transport. The purpose of the research was to determine profitability of the vessels by using costs and incomes analysis of the company.

Results have shown that 6 out of 9 vessels are profitable for the company, two are unprofitable and they are part of charter management of the company. The most profitable vessel is the one that is actually owned by the researched company. Based on this research, we can conclude that the company operates profitably, despite the negative results that are performed by 2 vessels

Key words: incomes, costs, profitability analysis

POPIS TABLICA, SLIKA I GRAFIKONA

Popis tablica:

Tablica 1: Broj zaposlenih i radna mjesta koja obavljaju u putničkoj agenciji.....33
Tablica 2: Popis plovila poslovne jedinice „Split“.....34
Tablica 3: Stavke analize profitabilnosti plovila koja su u vlasništvu putničke agencije 35
Tablica 4: Stavke analize profitabilnosti plovila koja su u charter managementu.....37
Tablica 6: Analiza profitabilnosti plovila oceanis 45 40
Tablica 7: Analiza profitabilnosti plovila oceanis 35 42
Tablica 8: Analiza profitabilnosti plovila helia 44 44
Tablica 9: Analiza profitabilnosti plovila cyclades 43.3.....45
Tablica 10: Analiza profitabilnosti plovila cyclades 50.5.....47
Tablica 11: Analiza profitabilnosti plovila cyclades 50.....48
Tablica 12: Analiza profitabilnosti plovila oceanis 50 49
Tablica 13: Analiza profitabilnosti plovila oceanis 50 51
Tablica 14: Analiza profitabilnosti plovila oceanis 473 52
Tablica 15: Ostvareni neto rezultati plovila u vlasništvu putničke agencije.....53
Tablica 16: Ostvareni neto rezultati plovila u charter managementu 54
Tablica 17: Ostvareni neto rezultati i neto prihodi svih plovila 55

Popis slika:

Slika 1. Odnos prihoda i učinaka u računovodstvu 12
Slika 2. Odnos rashoda i troškova u računovodstvu.....15
Slika 3. Podjela troškova značajne za upravljanje troškovima.....20

Popis grafikona:

Grafikon 1. Broj ostvarenih tjedana najma obrađenih plovila 56
Grafikon 2. Profitabilnost plovila putničke agencije.....57
Grafikon 3. Neto prihodi i neto rezultati promatranih plovila.....58