

Standardni troškovi u poduzeću

Jurić, Mateo

Undergraduate thesis / Završni rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **The University of Applied Sciences Baltazar Zaprešić / Veleučilište s pravom javnosti Baltazar Zaprešić**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:129:302828>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-23**

Repository / Repozitorij:

[Digital Repository of the University of Applied Sciences Baltazar Zaprešić - The aim of Digital Repository is to collect and publish diploma works, dissertations, scientific and professional publications](#)



VELEUČILIŠTE
s pravom javnosti
BALTAZAR ZAPREŠIĆ
Zaprešić

Preddiplomski stručni studij Poslovanje i upravljanje

MATEO JURIĆ

STANDARDNI TROŠKOVI U PODUZEĆU

STRUČNI ZAVRŠNI RAD

Zaprešić, 2020. godine

VELEUČILIŠTE
s pravom javnosti
BALTAZAR ZAPREŠIĆ
Zaprešić

Preddiplomski stručni studij Poslovanje i upravljanje
Usmjerenje Poslovna ekonomija i financije

STRUČNI ZAVRŠNI RAD

STANDARDNI TROŠKOVI U PODUZEĆU

STANDARD COSTS IN THE ENTERPRISE

Mentor:

Zlatko Rešetar, univ. spec. oec.

Studentica:

Mateo Jurić

Naziv kolegija:

EKONOMIKA TROŠKOVA

JMBAG studenta:

0297011331

SADRŽAJ

| | |
|--|-----------|
| SAŽETAK | 1 |
| ABSTRACT | 2 |
| 1. UVOD | 3 |
| 2. TROŠKOVI..... | 4 |
| 2.1. Teorijsko određenje pojma..... | 4 |
| 2.2. Klasifikacija troškova..... | 8 |
| 2.3. Ostale podjele i grupacije troškova | 12 |
| 3. STANDARDNI TROŠKOVI | 15 |
| 3.1. Vrste standardnih troškova..... | 19 |
| 3.2. Standardizacija direktnih i indirektnih troškova..... | 21 |
| 4. Odstupanje od standardnih troškova - 25 | 26 |
| 5. ZAKLJUČAK..... | 29 |
| 6. IZJAVA..... | 30 |
| 7. POPIS LITERATURE | 31 |
| 8. POPIS SLIKA I TABLICA | 33 |

SAŽETAK

Standardni izračun troškova važan je dio računovodstva troškova. Standardni troškovi obično su povezani s troškovima izravnog materijala, izravnog rada i proizvodnih troškova poduzeća. Tako, umjesto da proizvodu dodijele stvarne troškove izravnog materijala, izravnog rada i proizvodnje, mnogi proizvođači dodjeljuju očekivane ili standardne troškove. To znači da će proizvođačeve zalihe i troškovi prodane robe započeti s iznosima koji odražavaju standardne troškove, a ne stvarne troškove proizvoda, a sami proizvođači, naravno, i dalje moraju platiti stvarne troškove. Kao rezultat toga, gotovo uvijek postoje razlike između stvarnih troškova i standardnih troškova.

Presudni utjecaj koji imaju troškovi na financijski uspjeh poduzeća, pored ostalog, uvjetovao je potrebu za predviđanjem troškova. Prethodnim predviđanjem omogućuje se planiranje budućeg financijskog rezultata, potrebe poduzimanja mjera za racionalizaciju, mogućnosti poduzeća za daljnje razvijanje i sl. Naime, predviđanje troškova od posebnog je značaja jer služi kao sredstvo obilježavanja granice koju mogu ili trebaju dostići stvarni troškovi, čime se potiče veća ekonomičnost. Veliku ulogu i značaj ima predviđanje troškova i u sistemu evidencije troškova, gdje predviđanje troškova omogućuje njihovu bolju kontrolu. U svrhu dokazivanja navedenoga, prikazan je i primjer odstupanja troškova od standardnih.

Primjer se temeljio na konceptu gdje su stvarni troškovi veći od standardnih, što je rezultiralo nepovoljnim odstupanjem. Takav primjer nepovoljne varijante bi menadžmentu nalagao da će stvarna dobit tvrtke biti manja od planirane ako sve ostalo ostane konstantno. S druge strane, ako su stvarni troškovi manji od standardnih, odstupanje je povoljno, a ta nalaže menadžmentu da će stvarna dobit vjerojatno premašiti planiranu dobit, ako sve ostalo ostane konstantno.

Ključne riječi: troškovi, standardni troškovi

ABSTRACT

Standard costing is an important part of cost accounting. Standard costs are usually associated with the costs of direct materials, direct labor, and production costs of the enterprise. Thus, instead of assigning the product the actual costs of direct material, direct labor, and production, many manufacturers assign the expected or standard costs. This means that the manufacturer's inventories and costs of goods sold will start with amounts that reflect standard costs rather than actual product costs, and the manufacturers themselves will, of course, still have to pay the actual costs. As a result, there are almost always differences between actual costs and standard costs.

The crucial impact that costs have on a company's financial success has, among other things, conditioned the need to anticipate costs. Preliminary forecasting enables planning of future financial results, need to take measures for rationalization, possibilities of companies for further development, etc. Namely, forecasting costs is of special importance because it serves as a means of marking the limit that real costs can or should reach, thus encouraging greater economy. . Cost forecasting also plays an important role in the cost record system, where cost forecasting enables better control. In order to prove the above, an example of deviation of costs from standard ones is presented.

The example was based on a concept where the actual costs are higher than the standard ones, resulting in an unfavorable deviation. Such an example of an unfavorable variant would dictate to management that the actual profit of the company will be lower than planned if everything else remains constant. On the other hand, if the actual costs are lower than standard, the deviation is favorable, and this dictates to management that actual profits are likely to exceed, if everything else remains constant.

Keywords: costs, standard costs

1. UVOD

Standardni izračun troškova važan je dio računovodstva troškova. Standardni troškovi obično su povezani s troškovima izravnog materijala, izravnog rada i proizvodnih troškova poduzeća. Tako, umjesto da proizvodu dodijele stvarne troškove izravnog materijala, izravnog rada i proizvodnje, mnogi proizvođači dodjeljuju očekivane ili standardne troškove. To znači da će proizvođačeve zalihe i troškovi prodane robe započeti s iznosima koji odražavaju standardne troškove, a ne stvarne troškove proizvoda, a sami proizvođači, naravno, i dalje moraju platiti stvarne troškove. Kao rezultat toga, gotovo uvijek postoje razlike između stvarnih troškova i standardnih troškova.

Ako su stvarni troškovi veći od standardnih, odstupanje je nepovoljno. Nepovoljna varijanta govori menadžmentu da će stvarna dobit tvrtke biti manja od planirane ako sve ostalo ostane konstantno. S druge strane, ako su stvarni troškovi manji od standardnih, odstupanje je povoljno, a ta govori menadžmentu da će stvarna dobit vjerojatno premašiti planiranu dobit, ako sve ostalo ostane konstantno.

U ovom završnom radu, odnosno za potrebe pisanje istoga, korišteni su sekundarni izvori podataka, većinom bazirani na knjigama, kako domaćih tako i inozemnih autora. Sam završni rad je podijeljen na 5 poglavlja pa se shodno tome, nakon prvog uvodnog poglavlja, u drugom poglavlju nalazi pojmovna analiza troškova, njihova kvalifikacija, ali i ostale podjele i grupacije istih. Treće poglavlje se odnosi na standardne troškove i njihovo proučavanje pa su u tom poglavlju analizirane vrste standardnih troškova, kao i standardizacija direktnih i indirektnih troškova. Četvrto poglavlje se odnosi na analizu odstupanja od standardnih troškova pa je u cilju toga prikazan i primjer odstupanja. U posljednjem poglavlju autor donosi zaključak na zadanu temu završnog rada.

2. TROŠKOVI

Troškovi u ekonomskoj teoriji predstavljaju nužne izdatke koji se moraju izvršiti da bi se poslovalo. Svaki faktor proizvodnje ima pripadajući trošak pa tako, primjerice, troškovi rada koji se koriste u proizvodnji roba i usluga mjere se u smislu nadnica i naknada, dok se trošak osnovnog sredstva, koje se koristi u proizvodnji, mjeri amortizacijom.

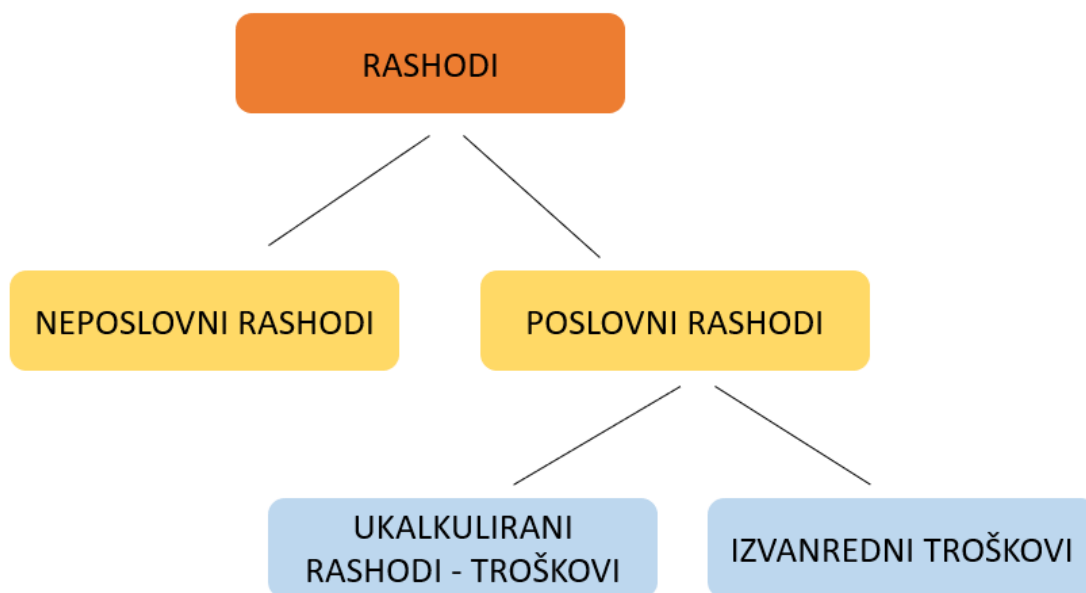
Boromisa (2016) navodi „kako sami troškovi mogu imati različite veze s proizvodom, a oni sami se također koriste u različitim poslovnim aspektima, poput financijskog računovodstva, računovodstva troškova, proračuna, kapitalnog proračuna i procjene“. Slijedom toga, postoje različiti načini kategorizacije troškova prema njihovom odnosu prema proizvodu, kao i prema kontekstu u kojem se koriste, a shodno tome, neki od njih su prikazani u nastavku ovog poglavlja, odnosno završnog rada.

2.1. Teorijsko određenje pojma

U svakodnevnoj ekonomskoj praksi postoje razni pojmovi koji bi trebali označavati izdavanje i trošenje sredstava za proizvodnju i radnu snagu. Budući da se ti uobičajeni pojmovi međusobno često zamjenjuju, potrebno ih je definirati i točno ograničiti. „Svaki izdatak gotova novca iz blagajne naziva se isplatom, ali se pri tom ne uzima u obzir kakva je namjena te isplate“ (Galić, 2008: 64). „Isplata predstavlja stanje kada novac prelazi iz posjeda jedne osobe u posjed drugoj osobi. Isplata može biti otplata duga, ali isto tako i davanje zajma ili kratkoročne pozajmice, a može značiti i kupnju nečega za gotov novac; što će biti potrošeno“ (Santini, 2006: 27). Isti autor tvrdi kako je isplata svojevrsna naknada za učinjeni rad, odnosno plaća radnika. S druge strane, pojam izdatka može značiti isto što i isplata, ali samo onda, ako se radi o izdavanju gotovine. Izdaci su zapravo određene operacije plaćanja koje ne dodiruju kalkulaciju, već knjigovodstvo. Međutim, izdavati se mogu i druge stvari.

Nadalje, pojam rashoda ukazuje na bespovratno izdavanje, na , trošenje novaca i stvari. To isto vrijedi i za pojam troškova, no između ta dva pojma postoji razlika, a razlika bi mogla biti manje u općem značenju tih riječi, a više u opsegu značenja. „Pojam rashoda je širi i općenitiji pojam od pojma ,troškova, koji je svakako nešto uži i redovno označava samo onaj dio rashoda koji može biti ukalkuliran u cijenu koštanja proizvoda i usluga“ (Markovski, 1978: 41). Prema tome, rashodom se može smatrati vrijednost onih dobara koja se potroše ili na drugi način izgube na račun poduzeća namjenski ili nenamjenski, u poslovanju poduzeća ili izvan njega. To znači da se radi o trošenju koje se odnosi na poduzeće kao cjelinu i na taj način rashod utječe na uspješnost poslovanja poduzeća. Rashodi mogu nastupiti i izvan poduzeća (na primjer na tržištu, zbog spekulativnih poslova robom, valutama, devizama i vrijednosnim papirima). Međusobni odnos pojmova rashoda i troškova prikazan je shematski na Slici 2.1.

Slika 2.1. Koncept rashoda i troškova



Izvor: Galić, Z. (2008). Strateško upravljanje troškovima, Zagreb: RriF., str. 19

„Poslovni su rashodi neposredno prouzročeni poslovanjem poduzeća. Ako su ti poslovni rashodi usko povezani sa svrhom poslovanja poduzeća i mogu se ukalkulirati u cijenu koštanja učinaka (proizvoda i usluga), tada se zovu troškovi „koštanja““ (Belak i sur., 2009: 5). Izvanredni poslovni rashodi, iako su uvjetovani svrhom poslovanja poduzeća i u neposrednoj su vezi sa stvarnom privrednom djelatnošću poduzeća, prema Majcen (1981) ne mogu se ukalkulirati, jer su nastali:

- kada im nije vrijeme pa se njima više ne može teretiti tekuća proizvodnja (npr. naknadno utvrđeni troškovi iz ranijih godina)
- izvanredno i neovisno o proizvodnji (npr. elementarne štete, penali, kazne)
- ispravcima knjiženja u toku godine (npr. inventurne razlike, korekcije aktivnih i pasivnih vremenskih razgraničenja)
- dobicima, odnosno gubicima koji nastaju uslijed procjene imovine na dan bilanciranja (otpisi nekurentnih zaliha, otpis sumnjivih i nenaplativih potraživanja i sl.)

Naime, kod neposlovnih rashoda dolazi do trošenja vrijednosti, ali ne zbog ostvarenja poslovne svrhe poduzeća, već se radi o utrošcima izazvanim s namjerom da se postignu drugi ciljevi, a ne stvarni osnovni zadaci poduzeća. Prema Polimeni i sur. (1999) takvi neposlovni rashodi ne stoje ni u kakvoj vezi s osnovnom privrednom djelatnošću poduzeća, a niti s redovnim poslovanjem poduzeća, već, naprotiv, mogu biti potpuno strani njezinu poslovanju. Naposljetku, neposlovni se rashodi financiraju iz posebnih, za te svrhe namijenjenih sredstava.

Nadalje, važno je razdvojiti pojmove rashoda i troškova, usprkos njihovoj sličnosti. Naime, prema Santini (2006) pojmom rashod redovito se označava svako trošenje, gubljenje ili uništavanje novčanih, materijalnih i nematerijalnih dobara. Pri tome, sasvim je nevažno da li se ono vrši s točno određenom namjenom ili je pak, namjera tog trošenja u ovom momentu nebitna, sakrivena ili pak, nepoznata. Drugim riječima, težišnica pojma rashod je na momentu, činu trošenja i kao takav ne obuhvaća rezultat

tog trošenja. U pravilu, rashod nastaje činom evidentiranja, te je on, otuda, ponajprije računovodstvena kategorija“. Netom navedene odrednice o pojmu rashod, nedvojbeno upućuju na doista opsežan, ogroman sadržaj koji se im pojmom nastoji obuhvatiti i predstaviti. Zna li se da se svako trošenje unutar poduzeća predmnijeva kao trošenje vrijednosti, neupitno se javlja potreba jasnijeg određenja sadržaja pojma rashodi što se, držimo, učinkovito postiže odgovarajućom klasifikacijom. Uobičajeno je rashode dijeliti, kako je na Slici 2.1. i prikazano, odnosno na neposlovne rashode i poslovne rashode. Markovski (1978) navodi kako se neposlovnim rashodima označava trošenje vrijednosti u poduzeću koje nije uvjetovano izvršavanjem temeljne zadaće poduzeća. Kad je trošenje vrijednosti uvjetovano temeljnom zadaćom poduzeća, tj. proizvodnjom finalnih proizvoda ili pružanjem usluga, tada se

Unutar poslovnih rashoda valja praviti jasnu razliku između izvanrednih poslovnih rashoda i ukalkuliranih (redovitih) poslovnih rashoda odnosno troškova. „Izvanredni poslovni rashodi, iako su vezani uz izvršenje temeljne zadaće poduzeća, ne nastaju ne samo zbog nastupanja nepredvidivih okolnosti, različite štete izazvane djelovanjem viših sila na primjer, nego i zbog vremenskog usklađivanja koje knjigovodstvu zakonski propisi nameću i nalažu“ (Boromisa, 2016: 31). S kvantitativnog motrišta, oni su neusporedivo manji od svote u kojem se iskazuju ukalkulirani poslovni rashodi odnosno troškovi.

Na podlozi prethodne klasifikacije poslovnih rashoda, ponajprije treba istaknuti da su troškovi kvantitativno najznačajniji poslovni rashodi. Njima se, kako je na Slici 2.1. prikazano, označavaju jedino tzv. ukalkulirani poslovni rashodi, tj. samo oni rashodi kod kojih je moguće uspostaviti vezu s ciljem trošenja vrijednosti. Kako je cilj trošenja vrijednosti usredotočen na proizvode, odnosno usluge, a to je temeljna privredna zadaća poduzeća. „Troškovima se mogu smatrati svi oni poslovni rashodi koji se mogu ukalkulirati u cijenu proizvoda odnosno cijenu usluge. Na tragu toga, pod troškovima se razumijevaju oni dijelovi poslovnih rashoda koji se mogu uračunati u cijenu koštanja

učinka“ (Belak i sur., 2009: 41). Takva definicija evidentno se oslanja na rashode, a to znači da se oslanja na vrijednost.

2.2. Klasifikacija troškova

Klasifikacija troškova je način lakšeg upoznavanja s njima i njihovim ponašanjem u različitim situacijama. Klasifikacijom se troškovi grupiraju po njihovim karakteristikama u vrste. Vrsta troškova može biti toliko koliko ima stajališta s kojih se obavlja klasifikacija.

„Razmatranje klasifikacije troškova se može provesti sa sljedećih stajališta:

- sa stajališta porijekla i supstancije troškova
- sa stajališta funkcije troškova
- sa stajališta načina snimanja i uračunavanja troškova u cijenu koštanja proizvoda
- sa stajališta ulaganja troškova u proizvodni proces
- sa stajališta složenosti troškova
- sa stajališta odnosa troškova prema stupnju iskorištenja kapaciteta
- sa stajališta ukupnosti troškova“ (Mclean i Tyson, 2006: 45).

Klasifikacija troškova sa stajališta porijekla, supstancije i funkcije troškova dijeli se na prirodne i funkcionalne vrste troškova. Nadalje, „klasifikacija po prirodnim vrstama vrši se s obzirom na prirodu, supstanciju i porijeklo troškova na:

- troškove materijala
- troškove tuđih usluga
- troškove angažiranih sredstava
- troškove rada i
- troškove pod nazivom ugovornih i zakonskih obaveza“ (Majcen, 1981: 31).

Iz te se klasifikacije zaključuje kakvi su troškovi po svojim prirodnim svojstvima, ali ona ne pokazuje kakvu su ulogu odigrali u procesu reprodukcije. Boromisa (2016) navodi

kako je ta klasifikacija propisana kontnim planom razreda u kojoj su, uz neznatna odstupanja, svi troškovi razvrstani po svojim prirodnim vrstama. S druge strane, iz klasifikacije po funkcionalnim vrstama saznaje se o funkciji koju su troškovi izvršili u poduzeću. (npr. raspored troškova po područjima odgovornosti, dioba troškova na troškove izradbe, opće troškove izradbe, opće troškove prodaje i opće troškove uprave i sl.)

Nadalje, što se klasifikacije troškova sa stajališta načina snimanja i uračunavanja troškova u cijenu proizvoda i usluga, ona se dijeli na direktne i indirektne troškove, odnosno troškove učinaka i troškova radnih jedinica. „Direktnim troškovima smatraju se svi oni troškovi koje je tehnički moguće ekonomski opravdano snimati neposredno po učincima zbog kojih su nastali (npr. osnovni materijal ili osobni dohoci obračunati po radnim normama)“ (Galić, 2008: 74). Za oznaku tih troškova upotrebljavaju se još termini: troškovi učinaka (proizvoda i usluga), troškovi izradbe, pojedinačni troškovi. Indirektnim troškovima smatraju se svi oni troškovi koje tehnički nije moguće ili ekonomski nije opravdano snimati po pojedinim učincima, već ih se snima po područjima odgovornosti (radnim jedinicama, ekonomskim jedinicama) i tek od tuda se na posredan način prebacuju na učinke pomoću raznih poznatih metoda kalkulacije troškova. Također, za indirektne troškove postoje još uobičajeni nazivi: troškovi radnih mjesta, troškovi radnih jedinica, troškovi ekonomskih jedinica i, najčešće upotrebljavani termini, „opći troškovi“, odnosno „režijski troškovi“.

Što se klasifikacije troškova sa stajališta ulaganja troškova u proizvodni proces tiče, oni se dijele na primarne i sekundarne troškove. „Primarni troškovi su oni troškovi koji po prvi puta ulaze u proizvodni proces, dok sekundarni troškovi označavaju one troškove koji po više puta ulaze u proizvodni proces“ (Santini, 2006: 31). Bitno je i napomenuti kako jedni te isti troškovi mogu više puta ulaziti ponovno u proizvodni proces, što ovisi o većoj ili manjoj vertikalnoj kombiniranosti poduzeća. Sekundarni troškovi nazivaju se još „troškovi internih učinaka“, a svrha posebnog iskazivanja sekundarnih troškova je u tome da se statistici omogući iskazivanje bruto-proizvoda poduzeća u pravom iskazu, tj.

da se mogu eliminirati višestruki prometi koji nastaju uslijed ovih unutrašnjih kretanja jednih te istih troškova. Klasifikacija troškova sa stajališta složenosti troškova, troškove dijeli na jednostavne i složene, odnosno originalne i kompleksne troškove. „Jednostavni su troškovi onda, kada se iskazuju po svojim prirodnim vrstama, dok su složeni troškovi oni koji su kombinirani od dvije ili više vrsta jednostavnih troškova. (npr. opći troškovi uprave su troškovi složeni od više prirodnih vrsta troškova - od troškova materijala, tuđih usluga, osobnih dohodaka, amortizacije i sl.)“ (Markovski, 1978: 64).

Uz to, klasifikacija troškova iz pozicije troškovnog omjera prema stupnju iskorištenosti kapaciteta dijeli troškove na fiksne i varijabilne. Fiksni su oni koji ostaju nepromijenjeni u ukupnom iznosu, čak i ako se broj generiranih efekata, odnosno učinaka promijeni. „Karakteristika fiksnih troškova je da oni ne nastaju ovisno o količini proizvedenog proizvoda u određenom razdoblju, već ovisno o trajanju proizvodnje ili proizvodnih kapaciteta“ (Markovski, 1978: 69). Fiksni troškovi redovito nastaju jer je tvrtka implementirala određeni proizvodni kapacitet, neovisno o tome proizvodi li se ili ne, stoga se u nekim referencama nazivaju i "kapacitetnim troškovima". Promjenjivi su troškovi, s druge strane, troškovi koji su ovisni o proizvodnji. Nema varijabilnih troškova kad nema proizvodnje pa se varijabilni troškovi u nekoj literaturi nazivaju i "proizvodnim troškovima". S obzirom na to da se sve vrste troškova koje poprimaju promjenjivi karakter, ne razlikuju uvijek u omjeru kao i obujam proizvodnje, varijabilni troškovi se dalje dijele u određene podskupine:¹

- degresivno-varijabilne troškove
- proporcionalno-varijabilne troškove i
- progresivno-varijabilne troškove.

Prema Mikić (2009) klasifikacija troškova sa stajališta ukupnosti troškova, troškove klasificira na ukupne i prosječne troškove. Naime, troškovi se mogu iskazati u ukupnom

¹ Carlson, R. (2020). What is cost in a business firm? Thebalances.com. Preuzeto s: <https://www.thebalancesmb.com/what-is-the-definition-of-cost-in-a-business-firm-393487> (14.10.2020.)

iznosu u kojem su nastali u nekom obračunskom razdoblju, i tada se govori o „ukupnim troškovima“ razdoblja. „Ako se ukupni troškovi podijele s brojem proizvedenih jedinica učinaka jednom razdoblju, tada dobiveni kvocijenti nisu više ukupni, nego prosječni troškovi ili trošak po jedinici proizvoda“ (Mikić, 2009: 51). Tablični prikaz klasifikacije, prikazan je na Tablici 2.1.

Tablica 2.1. Shematski prikaz klasifikacije troškova

| | VRSTE TROŠKOVA 1 – glavni naziv troškova 2 – sinonimi 3 - antonimi |
|---|---|
| PRIRODA , PORIJEKLO, SVOJSTVO TROŠKOVA | 1 – prirodne vrste troškova 2 – originalni troškovi 3 – funkcionalne vrste troškova |
| FUNKCIJA, UČINAK I NAMJENA TROŠKOVA | 1 – funkcionalni troškovi 2 – troškovi izrade, opći i režijski troškovi 3 – prirodne vrste troškova |
| NAČIN SNIMANJA I UKALKULIRANJA U CIJENU KOŠTANJA | 1 – direktni troškovi 2 – neposredni troškovi, troškovi izrade, učinka i proizvoda 2 – posredni troškovi, opći troškovi, režijski i troškovi radnih jedinica 3 – indirektni troškovi |
| SLOŽENOST TROŠKOVA | 1 – jednostavni troškovi 2 – originalni troškovi 2 – kompleksni troškovi 3 – složeni troškovi |
| ULAGANJE TROŠKOVA U PROIZVODNI PROCES | 1 - primarni troškovi 3 – sekundarni troškovi |
| ODNOS TROŠKOVA I STUPNJA ISKORIŠTENOSTI KAPACITETA | 1 – fiksni troškovi 2 – stalni troškovi, troškovi kapaciteta, vremenski troškovi 2 – promjenjivi troškovi, troškovi učinka i proizvoda 3 – varijabilni troškovi |
| BROJ JEDINICA UČINAKA NA KOJE SE ODNOSI TROŠKOVI | 1 – ukupni troškovi 2 – troškovi u masi 2 – troškovi po jedinici proizvoda 3- prosječni troškovi |

Izvor: Špac D. (2011). Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost, Zagreb: RRiF., str. 41

2.3. Ostale podjele i grupacije troškova

Poznavanje različitih podjela troškova omogućuje lakše sagledavanje njihova reagiranja u različitim uvjetima, odnosno njihovo nejednako kretanje u nejednakim uvjetima, zatim njihovo rangiranje prema važnosti u određenim okolnostima. Različitim klasifikacijama, koje se danas vrše, troškovi se razgraničavaju u cilju:²

- kontrole njihovih kretanja
- omogućavanja njihovog alociranja po proizvodima ili po mjestima troškova
- olakšavanja postupka prilikom utvrđivanja efekata raznih poslovnih pothvata
- omogućavanja brojnih analitičkih prikaza ili
- odgovora na utjecaje koji dolaze van poduzeća.

Podjele, koje se susreću u praksi, inicirane su računovodstvenim postupkom, na traženje i postojećih propisa. „Inicijalni troškovi, koji su se jednom pojavili, u ovisnosti od tih zahtjeva, uglavnom su grupirani ili pak razgraničavani, stvarajući pri tome brojne klasifikacije troškova, koje omogućavaju različite aspekte sagledavanja i analitička ispitivanja. Proučavanje pojedinih grupacija troškova omogućuje lakše shvaćanje njihove cjeline, a na taj način različite podjele troškova omogućuju lakše shvaćanje biti troškova i njihova djelovanja na poslovni uspjeh poduzeća“ (Špac, 2011: 87). U literaturi se susreću brojne podjele troškova u kojima su troškovi grupirani s različitih aspekata. Tako, prema Boromisa (2016) različita grupiranja troškova, odnosno različiti aspekti njihova promatranja, motivirani su po pravilu svrhom kojoj trebaju služiti određene grupacije. „Ima slučajeva kada je potrebno raspolagati podacima o ukupno nastalim troškovima bez obzira na njihovu strukturu. U takvim slučajevima naizgled nije neophodno raščlanjivanje troškova, već je nužno sumirati brojne vrste troškova, tako da se samo po sebi nameće izvjesno grupiranje“ (Boromisa, 2016: 54).

² Kimmel, P. Costs. Inc.com. Preuzeto s: <https://www.inc.com/encyclopedia/costs.html> (15.07.2020.)

Belak i sur. (2009) navode kako je najveći broj podjela troškova nametnula praksa obuhvaćanja troškova za različite svrhe. Potreba za predviđanjem troškova, uvjetovala je pojavu planskih, a kasnije i standardnih troškova. Time je ujedno inicirana podjela troškova na planske, standardne i stvarne troškove. U svrhu utvrđivanja cijene koštanja proizvoda, u praksi se nametnula podjela troškova na direktne i indirektne. Nerazmjerno povećanje jedne vrste troškova izazvalo je interes za analitičko ispitivanje uzroka njihova porasta, a time se nametnuo i zahtjev za posebnim izdvajanjem te grupacije u svrhu osiguravanja usporedivosti i kontrole. „Potreba da se razgraniči odgovornost pojedinaca, sektora i sl. u vezi s nastajanjem određenih troškova, uvjetovala je podjelu troškova na one koji su za određene organe poduzeća izvan kontrole i troškove koji se mogu kontrolirati, jer se na njih većim ili manjim zalaganjem može utjecati“ (Galić, 2008: 97). Također, potreba da se stimuliraju uštede kod trošenja sredstava i rada uvjetovala je podjelu troškova po mjestima njihova nastajanja i sl.

Da bi se mogla lakše shvatiti razlika između planskih i standardnih troškova, neophodno je osvrnuti se i na stvarne troškove prije svega da bi se shvatio način utvrđivanja planskih i standardnih troškova. „Stvarni su troškovi izraz istinitih, stvarno nastalih trošenja u jednom periodu. Praksa u radu poduzeća pokazuje da su stvarni troškovi bili neophodni za sastavljanje periodičnih i drugih analiza neophodnih i dionicima van poduzeća radi uvida u stvarno postignuti rezultat rada“ (Santini, 2006: 41). Međutim, zbog nedostataka involviranih knjigovodstvenom sistemu, ovi se troškovi mogu dobiti tek poslije izvjesnog vremena ili na kraju obračunskog razdoblja, što je za vođenje poslovne politike poduzeća ponekad kasno. Zbog toga su stvarni troškovi s vremenom poprimili naziv „povijesnih troškova“. Santini (2006) navodi kako se stvarni troškovi evidentiraju u svim poduzećima, a ponekad se i jedino evidentiraju, jer ima poduzeća u kojima nema evidencije o planskim troškovima.

Uz to, planirani troškovi procjenjuju se tijekom određenog vremenskog razdoblja, obično jedne godine. Osnova za utvrđivanje ovih troškova najčešće je zbroj stvarnih troškova iz prethodnih razdoblja i predviđanja kretanja troškova u razdoblju na koje se odnose.

Stoga, u nedostatku standardnih troškova, projicirani trošak pokazuje koliki će biti trošak, odnosno koliki će stvarni trošak biti normalno ako su ispunjeni uvjeti na temelju kojih su predviđeni.³

Tretiranjem tih troškova kao normalnih, planski su troškovi vrlo pogodno sredstvo kontrole stvarnih troškova. „Razlike koje se javljaju između planskih i stvarnih troškova tretiraju se kao odstupanje od normalnog“ (Majcen, 1981: 55). Tako, kad su stvarni troškovi niži od planskih, onda se razlika tretira kao sniženje troškova, odnosno kao ušteda. U protivnom se razlika tretira kao povećanje troškova, odnosno neekonomično trošenje. Međutim, postoji mogućnost da se utvrđuju mjerila za uspoređivanje utvrđena na bazi stvarnih troškova za prošlo razdoblje (bez primjesa planskih elemenata). Ukoliko je predviđanje uvjeta točnije, utoliko se može više očekivati da će planski troškovi biti realniji. Prema Galić (2008) kada su planski troškovi nerealno previsoko utvrđeni, onda je sasvim logično očekivati pozitivno odstupanje - uštedu, Ovo „sniženje“ troškova predstavlja svojevrstan defekt pri planiranju troškova. Zbog toga je neophodno da se ponekad i planski troškovi podvrgnu analizi, naročito kod većih odstupanja od stvarnih troškova. Standardni troškovi, kao i planski, također su predviđeni, unaprijed utvrđeni troškovi, „Utvrđeni na osnovu znanstvenih metoda, korištenjem raznih sredstava za mjerenje utrošaka sredstava i rada, kao i znanstvenim predviđanjem cijena, standardni troškovi predstavljaju najtočnije mjerilo postignute ekonomičnosti“ (Markovski, 1978: 111). Zbog toga se kaže da su standardni troškovi „standard“, misleći pri tome da oni pokazuju koliko trebaju iznositi stvarni troškovi. Naredno poglavlje detaljno analizira i predstavlja pojam standardnih troškova i njihovih vrsta.

³ Mehta, R. (2018.) Term paper on standard costing. accountingnotes.com. Preuzeto s: <https://www.accountingnotes.net/term-papers/standard-costing-term-papers/term-paper-on-standard-costing-techniques-costing-cost-accounting/14751> (17.10.2020.)

3. STANDARDNI TROŠKOVI

Presudni utjecaj koji imaju troškovi na financijski uspjeh poduzeća, pored ostalog, uvjetovao je potrebu za predviđanjem troškova. Prethodnim predviđanjem omogućuje se planiranje budućeg financijskog rezultata, potrebe poduzimanja mjera za racionalizaciju, mogućnosti poduzeća za daljnje razvijanje i sl. Naime, prema Polimeni i sur. (1999) predviđanje troškova od posebnog je značaja jer služi kao sredstvo obilježavanja granice koju mogu ili trebaju dostići stvarni troškovi, čime se potiče veća ekonomičnost. Veliku ulogu i značaj ima predviđanje troškova i u sistemu evidencije troškova, gdje predviđanje troškova omogućuje njihovu bolju kontrolu.

„Pojava i razrada standarda smatra se, prije svega, rezultatom promjene veličine poduzeća i usporedno s njegovim rastom i većom složenosti njegovog poslovanja, kontrolna uloga mjerila postajala je sve značajnija, a standardi sve neophodniji“ (Boromisa, 2016: 94). Malim poduzećem ili organizacijom, poduzetnik je mogao sam rukovoditi, provjeravajući i kontrolirajući cjelokupno poslovanje. Svojim neposrednim nadziranjem, on je mogao na licu mjesta otkriti propuste u vezi odvijanja nabave, procesa proizvodnje, isporuke itd. U malom poduzeću on je mogao osobno razgraničiti neekonomično od ekonomičnog poslovanja, tako da je mogao neposredno poduzeti nužne tekuće promjene.

Tražeci efikasna sredstva za vođenje poduzeća, odnosno efektivnije reguliranje njegovih pojedinačnih i grupnih aktivnosti, sve su veću ulogu dobivala različita mjerila za uspoređivanje. Tako nije bilo dovoljno znati samo veličinu pojedinih troškova i izdataka, već i koliko su različite forme rada ekonomične i s kakvim se uspjehom uklapaju u složeni rad pojedinačne i grupne aktivnosti. Odgovor na to pitanje vodio je ka nalaženju mjerila za određeni nivo ekonomičnosti, što je sa svoje strane vodilo planiranju rezultata i njihovom uspoređivanju s ostvarenim rezultatima. Prema tome, planiranju troškova i rezultata nesumnjivo da je najprije prethodilo uspoređivanje troškova za prošla razdoblja. Iako su se uspoređivanja između razdoblja zadržala i u suvremenom

poslovanju, dva su razloga presudno utjecala da troškovi za prošla razdoblja ustupe mjesto planskim i standardnim troškovima, kao efikasnijim sredstvima za mjerenje i kontrolu rezultata.

„Prvo, troškovi proteklih razdoblja ne moraju odražavati određeni nivo efikasne ekonomičnosti za prošla razdoblja pa tako ni tekuće. Drugo, promjena volumena proizvodnje, tehnološkog postupka, cijena i drugih uvjeta poslovanja, nužno ograničavaju ulogu troškova iz prošlih razdoblja kao mjerilo za uspoređivanje i kontrolu troškova“ (Belak i sur., 2009: 144). Pored ovih razloga planiranje i standardiziranje troškova se nametnulo i zbog potrebe oslobađanja mjerila troškova od slučajnih, nepredviđenih i neželjenih okolnosti. Naime potrebe su krenule ka nalaženju objektivnih mjerila za uspoređivanja i mjerenja rezultata i zalaganja u normalnim uvjetima poslovanja. Tako, kao korak ka usavršavanju efikasnosti industrijske proizvodnje, organizacija rada izgradila je fizičke, tehničke standarde za cijelu seriju najraznovrsnijih artikala, a od tih tehničkih standarda su se razvili standardni troškovi. Znanstvenom metodom se utvrđuje koliko trebaju iznositi troškovi za određeni tehnički standard čime se utvrđuje i troškovni standard.

„Standardni troškovi nisu stvarni troškovi za prošlo razdoblje niti prosječni povijesni troškovi ili bilo kakvi stvarni troškovi korigirani za neki postotak. S druge strane, sa standardima se može obuhvatiti cjelokupno poslovanje, a to znači da se mogu utvrditi standardi za svaku funkciju i za svaku aktivnost u okviru pojedinih funkcija poduzeća“ (Santini, 2006: 69). Usprkos činjenici da su standardi postavljeni u smislu proizvodnih troškova, oni se mogu postaviti i za aktivnosti izvan izravne proizvodnje. „Objektivne teškoće na koje se nailazi pri standardiziranju tih vrsta aktivnosti ipak mogu biti savladane, neovisno o tome što ima aktivnosti koje se lakše standardiziraju, kao i aktivnosti koje se po svojoj prirodi teško mjere“ (Santini, 2006: 74).

„Iskustvo zemalja u kojima su standardi našli široku primjenu navodi na zaključak da je njihova efikasnost u kontrolne svrhe manja kada se njima obuhvaćaju nehomogene

operacije, kada se protežu na više vrsta aktivnosti jednovremeno, na cijele faze, cijeli proizvod i sl“ (Špac, 2011: 94). Bolji se efekti postižu kada se standardiziraju pojedinačne ili specifične operacije ili faze u odnosu na cijeli proizvod pa su zbog toga efikasniji standardi za pojedince nego za grupu itd. Treba imati u vidu da opsežne pripreme i studijski pristup pri njihovom utvrđivanju ipak ne znači da su jednom postavljeni standardi zauvijek date veličine. Naime, pri njihovom utvrđivanju, standardi se mogu po potrebi i korigirati. Kao što je već bilo rečeno, standardi trebaju predstavljati autentično, sasvim relevantno mjerilo o tome koliko trebaju iznositi stvarni troškovi u uvjetima koji prevladavaju.

Višestruka uloga i velik značaj standardnih troškova, navodi se u sljedećim točkama:

- „Standardni troškovi predstavljaju najrelevantnije mjerilo za uspoređivanje troškova, a garantiraju i autentičnost mjerila uspoređivanja. Zbog toga se na standarde gleda kao na mjerilo u koje nema sumnje da će uvijek omogućiti realnu ocjenu efikasnosti poslovanja. Odstupanje stvarnih troškova prema standardnim nedvosmisleno predstavlja ekonomično ili neekonomičnije poslovanje manje inicijative i zalaganja ili veće napore za uspjeh u poslovanju“ (Santini, 2006: 87).
- „Standardni troškovi primjenu principa izolacije. Razrađenim sistemom standarda neposredno se lokalizira veći utrošak sredstava i rada, kao i ekonomičnije poslovanje. Samim time, postaje nepotrebno provjeravanje svih aktivnosti, već samo onih u kojih se zamijeti odstupanje od standarda. Standardom se omogućava i lokaliziranje uzroka za odstupanja. Veći ili manji količinski trošak, viša ili niža nabavna cijena, uvećan ili smanjen volumen proizvodnje, preko standarda se neposredno i odmah manifestira, čime se ukazuje na potrebu za pravovremeno sprječavanje daljnjeg odvijanja nepovoljnih trendova ili poticanja povoljnih“ (Santini, 2006: 88).

- „Standardnim troškovima se omogućuje i efikasnije poduzimanje mjera za odstranjivanje propusta, stimuliranje ekonomičnijeg poslovanja i sl“ (Santini, 2006: 88).
- „Standardi pojednostavljaju knjigovodstveni postupak i čine ga ekonomičnijim. Standardni se troškovi mogu knjižiti unaprijed, tako da se, odmah po završetku procesa proizvodnje, može raspolagati standardnim troškovima za proizvodnju, stvarnim troškovima i odstupanjima“ (Santini, 2006: 88).
- „Standardi doprinose razvijanju inicijative za ekonomičnije poslovanje. Dobro postavljeni standardi predstavljaju neku vrstu cilja kojem se teži. Između ostalog, još pri postavljanju standarda, inicira se mogućnost i područje u kojem se očekuje ušteda u potrošnji sredstava i rada“ (Santini, 2006: 89).
- „Osim kao instrument predračuna i kontrole troškova, standardi su potvrdili svoju ulogu i u kontekstu utvrđivanja prodajne cijene. Prodajne cijene određene na bazi standardnih troškova oslobođene su eventualnih grešaka zbog ekscesivnih troškova: nenormalni rashod, nejednaka organizacijska rješenja, velike fluktuacije u volumenu proizvodnje i sl“ (Santini, 2006: 89).
- „Standardi pomažu i prilikom formiranja efikasnije poslovne politike poduzeća. Standardi nužno pretpostavljaju, pored ostalog, i razgraničavanje fiksnih od varijabilnih troškova. Ovaj način razgraničavanja troškova omogućuje donošenje adekvatnih odluka u vezi sa stimuliranjem potrošnje, diferenciranjem cijena, uvođenjem novih politika i sl“ (Santini, 2006: 89).
- „Standardi imaju važnu ulogu i u vezi s planiranjem troškova i prihoda. U poduzećima u kojima su standardi uhodani, oni predstavljaju osnovicu financijskog plana. Raspolaganje standardima daje mogućnost za realnije i relevantnije planiranje“ (Santini, 2006: 90).

Vitalna uloga troškova kao jedan od najkvalitetnijih pokazatelja o uspjehu poslovanja radnih organizacija, nužno je vodila ka pronalaženju metoda i sredstava za efikasnu kontrolu trošenja sredstava i rada. Iskustvo je potvrdilo činjenicu da kontrola troškova može biti efikasna samo ako je uhodana i sistematska. Drukčiji prilaz usuglašavanju

troškova s odgovarajućim mjerilima po pravilu ne može garantirati željene ili očekivane rezultate. Ukazivanje na potrebe za štednju, koja se s vremena na vrijeme tretira kao jedan od ključnih ciljeva ekonomije, nikako ne treba shvatiti kao da su troškovi ranije imali manje značajnu ulogu ili da je njihova uloga bila vezana za određeni trenutak.

„Uspoređivanjem stvarnih sa standardnim troškovima utvrđuju se razlike koje prije svega znače ekonomičniji ili manje ekonomičan rad. Međutim, razlike, ili kako se one u praksi nazivaju odstupanja od standarda, vrlo često ukazuju i na uzroke, kao i na mjere koje treba poduzeti u cilju otklanjanja propusta i stimuliranja pozitivnih kretanja“ (Galić, 2008, 101). Standardi kao pokazatelji usporedivosti pružaju još jednu pozitivnu stranu, a to je njihova karakteristika da omogućuju pravilno usmjeravanje napora ka ekonomičnijem radu. Ako su, na primer, negativna odstupanja od standardnog utroška materijala 200.000 kn, a kod troškova usluga svega 100 kn normalno je da se napori usmjere prije svega na štednju materijala, jer ušteda od tek par postotaka, znači sniženje troškova za nekoliko tisuća kuna, dok to nije slučaj kod usluga u ovom primjeru.

3.1. Vrste standardnih troškova

Imajući u vidu potrebe korištenja standarda za kontrolu troškova, lako je shvatiti da je neophodno raspolagati standardnim troškovima za svaku funkciju u poduzeću, ali ne samo za pojedine funkcije. Naime, „standardi su neophodni i za svaku vrstu aktivnosti, odnosno za svaki rad koji prouzrokuje troškove određene vrste. Prema tome, mogu se razlikovati standardi za kontrolu troškova prilikom obavljanja pojedinih funkcija poput nabave, proizvodnje, financija i sl“ (Lahkar, 2010: 120). U literaturi se često zamjećuje, kada je riječ o standardiziranju troškova, da u obzir ulazi tek neka od aktivnosti neposredne proizvodnje.

Nadalje, u praksi je standardizacija troškova podjednako važna i u administrativnom radu i u radu bilo koje vrste, bez obzira na razliku između aktivnosti koje je lakše standardizirati od onih koje je teško postaviti. Među vrstama standardnih troškova razlikuju se pojedinačni i skupni standardi, odnosno pojedinačni standardi se postavljaju za osobnu kontrolu troškova na pojedinačnim poslovima (primjerice za zaposlenike u određenim izravnim zanimanjima, poput trgovačkih putnika).

„Standarde takve vrste treba utvrditi za svakog pojedinca, neovisno od strukture kojoj radnik pripada i radnog mjesta na kojem se nalazi. Shodno tome, kod grupnih standarda obično su u pitanju aktivnosti vezane za određenu fazu u reprodukciji ili poslovnu funkciju“ (Mclean i Tyson, 2006: 409). Radi se, također, o skupnom standardu u standardnim troškovima za određenu poslovnu funkciju, postrojenje, odjel itd. Grupni standardi također imaju određenu odgovornost za nastanak troškova, ali oni se odnose na rad koji obavlja skupina ljudi. Galić (2008) navodi da se u fazi proizvodnje mora razlikovati standard količina i cijene.

„U proizvodnu fazu svakako spadaju i analogni standardi utvrđeni za opće troškove proizvodnje. Na analogni način utvrđuju se standardni troškovi i za opće troškove uprave i prodaje. „Tako se standardni troškovi razlikuju od stupnja željene ekonomičnosti pa se time utvrđuju:

- standardi za teoretsku, maksimalnu ili idealnu ekonomičnost
- standardi uspješne, dostižne ekonomičnosti
- standardi prosječne ekonomičnosti“ (Galić, 2008: 104).

Standardi druge vrste predstavljaju cilj koji se normalno može postići i stoga se smatraju razumnom mjerom profitabilnosti. Odstupanja stvarnih troškova od standarda ove vrste mogu se tretirati kao rezultat obveze ako je pozitivna ili neadekvatne obveze ako je negativna. U literaturi se često susreće malo drugačija, ali u svakom slučaju vrlo slična verzija razgraničenja takvih standarda. Stoga, neki autori dijele standarde na osnovne,

trenutne i idealne. Razlika između njih leži u osnovi koja se koristi za određivanje ovih čimbenika.

„Osnovni standardi služe gotovo isključivo kao mjerilo kojim se uspoređuju planski i stvarni troškovi. Osnovni standardni troškovi prema tome služe kao neka vrsta baze za utvrđivanje indeksa. Ti se troškovi po pravilu ne mijenjaju, osim u slučaju izmijenjenih uvjeta poslovanja“ (Galić, 2008: 109).

Naposljetku, „stvarni su troškovi po pravilu veći od idealnih standardnih, a njihov je značaj u tome što pokazuju cilj kojem poduzeća trebaju težiti kako bi ga ostvarile“ (Galić, 2008: 111). Radi složenosti postupaka određivanja standardnih troškova, ali i određenih teškoća povezanih s osiguravanjem uvjeta za njihovo funkcioniranje, u praksi se standardni troškovi susreću danas samo u uspješnim i kvalitetno uređenim tvrtkama.

3.2. Standardizacija direktnih i indirektnih troškova

Postupak primjene standardizacije u principu je lako shvatiti. Naime, najprije se vrši programiranje svih poslova koje treba obaviti u skladu s proizvodnim i drugim ciljevima za određene vremenske intervale. Zatim se determinira koje vrste i koliko će iznositi troškovi svake pojedinačne aktivnosti za određeni posao, proizvod ili uslugu. Markovski (1978) navodi kako je normalno očekivati da će za pripremu tehničkih, fizičkih standarda (količinski utrošak) biti nadležni tehnički kadrovi koji su inače kompetentni za tehničku stranu proizvodnje i operativno izvršenje proizvodnih zadataka. On će, pored ostalog, izraditi specifikacije materijala za svaki proizvod, posao i sl., a također će izraditi i detalje operativnog postupka. S tim u vezi predvidjet će sve vrste neophodnih materijalnih utrošaka. Bilo bi logično očekivati da će oni biti zaduženi i za prethodnu provjeru i analizu količinskih utrošaka, kao i za utvrđivanje normalnog odnosno neizbježnog loma i kvarova, kojim će inače biti korigiran predviđeni količinski utrošak.

Već je spomenuto da, prije svega valja imati u vidu standarde za realnu, dostižnu i uspješnu ekonomičnost, jer bi prestrogi standardi vjerojatno bili nedovoljno stimulativni a s tim u vezi bili bi i neznčajni za kontrolu troškova. Tako su i korekcije standarda za normalne, neizbježne gubitke kod utroška sasvim opravdane. To je slučaj, ne samo kod troškova direktnog materijala već i direktnih troškova u cjelini, kao i uopće kod utvrđivanja standardnih troškova, jer sama se po sebi nameće potreba za usuglašavanjem mišljenja u pogledu visine troškova dvije ili više međusobno povezanih jedinica. „Kvaliteta standarda nužno pretpostavlja njihovu provjeru u određenom vremenskom intervalu“ (Boromisa, 2016: 121).

Ispitivanje standarda može se provoditi u određenim intervalima, odnosno periodima, što pak ovisi o brojnim čimbenicima. U svakom je slučaju, međutim, vrlo važno izvršiti pravovremene korekcije ako promjene u načinima proizvodnje utječu na prirodu i količinu utroška materijala. Praksa, međutim, pokazuje da se korekcije standarda vrše obično po isteku kalendarske godine, a kada se inače priprema godišnji obračun troškova. Jednako kompleksan problem predstavlja i standardiziranje direktnih osobnih dohodaka. Ovdje je riječ svakako o standardiziranju vremena za izradu određenog proizvoda ili obavljanje određenog posla, odnosno aktivnosti. Međutim, kompleks standardiziranja vremena usko je povezan s pretpostavljenim uvjetima obavljanja rada. Veći ili manji utrošak rada normalno zavisi od uvjeta koje pruža oprema, radno mjesto, kvaliteta materijala, energije, otprema itd.

Prema Belak i sur. (2009) intenzitet zalaganja kao vrlo značajan faktor trošenja rada normalno pretpostavlja odgovarajući oblik standardiziranja. Mjerenje intenziteta trošenja rada predstavlja vrlo osjetljivo pitanje jer sadrži u sebi ocjenu sposobnosti radnika pa prema tome i visinu nadoknade za utrošeni rad. Zbog toga se smatra da standardiziranje utrošenog vremena rada predstavlja vrlo odgovoran posao. Iznos standardnih direktnih troškova dobiva se množenjem standardne količine materijala sa standardnom cijenom, odnosno standardnog utroška vremena sa standardnom isplatom osnovom. Također, valja ukazivati na činjenicu da je standardiziranje cijena

u postojećim uvjetima vrlo otežano, zbog velikog utjecaja eksternih faktora. Zbog toga se prirodno i smatra da su standardi cijena više odraz sposobnosti predviđanja mogućnosti nabave po unaprijed predviđenim cijenama. Otuda je i mišljenje da kada je riječ o standardizaciji cijene materijala, obično se ima u vidu očekivana, a ne neka ekonomična ili željena povoljna cijena, kao što je to slučaj sa standardnim utroškom količine materijala.

Naveden ne znači da se na nabavne cijene ne može utjecati neovisno o činjenici da ih ne određuju interni faktori već opći ekonomski uvjeti u zemlji i međunarodni uvjeti tržišta i cijena. Također, Santini (2016) tvrdi da na nabavne cijene sigurno može utjecati i preko visine ovisnih troškova, korištenjem popusta zbog pravovremenog plaćanja, korištenjem mogućnosti koje pruža količina optimalne nabavke, izborom konkurentnog dobavljača itd. Međutim, razlike u troškovima zbog odstupanja od standardne cijene ne mogu poprimati tretman zasluge ili nedovoljnog zalaganja radnika neposredne proizvodnje. Uštede ili veći troškovi zbog razlike u cijeni mogu se pripisati nabavnim odjeljenjima ili isključivo najčešće eksternim faktorima. Cjenovni standardi za direktne materijalne troškove, i pored rezervi u pogledu njihove točnosti, pogotovu u uvjetima velike fluktuacije kupovne moći, vrlo su korisni činitelji prilikom kvantificiranja odstupanja prije svega količinskih utrošaka.

„Standardne cijene danas se uveliko koriste i prilikom vrednovanja zaliha kod financijskog planiranja, zatim prilikom utvrđivanja prodajnih cijena itd“ (Boromisa, 2016: 102). Standardiziranje isplatnih osnova, kao što je prije spomenuto, predstavlja vrlo kompleksnu materiju u kojoj su nesumnjivo involvirani brojni elementi sistema mjerenja rada, vrednovanje učinaka, sistema raspodjele, društveno-političkih rješenja, tekućih ekonomskih i drugih propisa itd.

Grupu indirektnih troškova, kao što je poznato, čini veliki broj različitih vrsta troškova sa specifičnim ponašanjem, i to ne samo u odnosu na obujam. Naime, neke vrste ovih troškova pokazuju degresivno, neke proporcionalno kretanje, a zamjećuje se i pojava

progresivnih indirektnih troškova. Galić (2008) navodi kako se u grupi indirektnih troškova nalaze troškovi s fiksnim karakteristikama, a ima slučajeva kada se kretanje indirektnih troškova u odnosu na promjene stupnja korištenja kapaciteta razlikuje od poduzeća do poduzeća. Ista vrsta troškova u jednoj organizaciji udruženog rada može pokazivati fiksne karakteristike, a u drugoj proporcionalne. S druge strane, ima slučajeva kada se kretanje ovih troškova ne uvjetuje obujmom proizvodnje već drugim faktorima kao što su, promjena tehnološkog postupka, promjena opreme, promjena organizacijskog djelovanja, promjena poslovne politike, sezonske promjene itd.

Pri svemu tome, i literatura i praksa polaze od pretpostavke da se visina ovih troškova ipak uvjetuje volumenom proizvodnje, odnosno obujmom aktivnosti (stupnjem zaposlenosti, iskorištenjem kapaciteta i sl., koji inače predstavljaju izraze istog pojma). U cjelini gledani, indirektni troškovi su uglavnom periodični troškovi i po pravilu su vezani za određeno mjesto nastajanja troškova. Standardizacija ovih troškova je u priličnoj mjeri pod utjecajem troškova proteklih perioda. Nadalje, dogovaranje standardnih cijena usluga je suvremeniji prilaz standardiziranju indirektnih materijalnih troškova, prije svega zbog činjenice da je u pitanju oblik prihvatljive, a ne nametnute standardizacije. Kontrola općih troškova, kao što je spomenuto, vrši se po mjestima nastajanja troškova.

„Stvarni troškovi svake vrste uspoređuju se sa standardnima na svakom troškovnom mjestu. Utvrđena odstupanja, obično svaki mjesec, predmet su analitičkog ispitivanja, odnosno pronalaženja uzroka za negativne i pozitivne razlike, kao i za predlaganje adekvatnih mjera radi otklanjanja propusta i stimuliranja pozitivnih kretanja“ (Markovski, 1978: 127).

Ukupni troškovi također se mogu standardizirati sumiranjem troškova proizvodnje, kao i troškova administracije i prodaje. U standardizaciji režijskih troškova, međutim, razgraničenje troškova i dalje igra posebnu ulogu, ovisno o tome kako reagiraju na promjene u količini proizvodnje. Tu se zapravo radi o klasifikaciji općih troškova na

varijabilne i fiksne. Takva raščlamba ni najmanje ne isključuje ostale raščlambe općih troškova, ali njezino razdvajanje na fiksnu i varijabilnu vrlo je važno za tvrtku.

4. Odstupanje od standardnih troškova

Imajući u vidu činjenicu da standardni troškovi pokazuju koliko bi trebali iznositi stvarni troškovi, i to polazeći od visoke ali dostižne ekonomičnosti i zalaganja radnih kolektiva, logično je da se na standarde gleda kao na autentično mjerilo ekonomičnosti. „Obično u određenim vremenskim intervalima, odnosno obračunskim razdobljima, stvarni troškovi uspoređuju sa standardnim i pri tome se utvrđuju razlike koje znače efikasan, ekonomičan, odnosno neadekvatan ili neekonomičan rad“ (Belak i sur., 2011: 124).

Odstupanja stvarnih od standardnih troškova podliježu ispitivanju isplativosti ne samo da bi se kvantificirale razlike u postignutoj isplativosti, već i da bi se utvrdio uzrok njihovog nastanka i poduzele potrebne mjere za poboljšanje isplativosti i sprječavanje neželjenih trendova u troškovima i troškovima.

Nadalje, iako se sistematizacija odstupanja od standarda može vršiti na različite načine, u literaturi vremenom je postala uobičajena sljedeća sistematizacija odstupanja od standardnih troškova:

- „Odstupanje zbog većeg ili manjeg utroška direktnih sati rada (odstupanje zbog produktivnosti)-
- Odstupanje zbog promjene isplatne osnove kod direktnih osobnih dohodaka-
- Odstupanje zbog većeg ili manjeg količinskog utroška direktnog materijala (količinsko odstupanje)-
- Odstupanje zbog promjene cijena direktnog materijala (cjenovno odstupanje)“ (Santini, 2006: 161).

Ove vrste odstupanja odnose se na direktne troškove, dok se naredna odstupanja odnose na opće troškove.

- „Troškovno odstupanje općih varijabilnih troškova.

- Odstupanje općih varijabilnih troškova.
- Troškovno odstupanje općih fiksnih troškova.
- Odstupanje zbog većeg ili manjeg obujma proizvodnje kod općih fiksnih troškova.“ (Santini, 2006: 162).

Osim toga, izravni troškovi mogu se razlikovati između takozvanih kvantitativnih odstupanja i odstupanja u cijenama. Kvantitativna odstupanja pokazuju učinke zbog većih ili manjih radnih sati ili veće količine materijala. Te se varijance dobivaju množenjem razlike između stvarne standardne količine s istom standardnom cijenom. Varijacije cijena pokazuju učinke promjena cijena, a nastaju množenjem stvarne kvantitativne potrošnje razlikom između stvarne i standardne cijene. Stoga, varijacije općih troškova dijele se na na:⁴

- odstupanja kod općih varijabilnih i
- odstupanja kod općih fiksnih troškova.

Međutim, kod općih troškova odstupanja se mogu grupirati po sličnom kriteriju kao i kod direktnih. U tom slučaju razlikuju se odstupanja po satima i troškovna odstupanja. Uspoređivanjem standardnih osobnih dohodaka sa stvarnim, mogu se utvrditi prve dvije vrste odstupanja:

- Odstupanje zbog većeg ili manjeg utroška sati rada koje, inače, predstavlja razliku koja se dobije množenjem standardnog i stvarnog utroška vremena s istom, standardnom isplatnom osnovom.
- Odstupanje zbog promjene startne isplatne osnove koje se dobiva množenjem stvarnog utroška sati rad, najprije stvarnom, a zatim i standardnom isplatnom osnovom.

⁴ Carlson, R. (2020). What is cost in a business firm? Thebalances.com. Preuzeto s: <https://www.thebalancesmb.com/what-is-the-definition-of-cost-in-a-business-firm-393487> (14.10.2020.)

Spomenuta odstupanja mogu se ilustrirati sljedećim primjerom:

- standardni radni sati – 2.000h
- standardna isplatna osnova – 160 kn
- stvarni utrošak radnih sati – 1980 kn
- stvarna isplatna osnova – 170 kn

Na temelju prikazanih osnova, vidljivo je kako će za količinu dobivenih proizvoda biti priznato 2.000 sati rada, a treba se odobriti i za isplatu 80 kn po jednom satu. Ovdje se javlja odstupanje od standarda po obje osnove, odnosno po utrošku radnih sati i po isplatnoj osnovi. Prvo odstupanje bi se utvrdilo na sljedeći način:

standardni utrošak radnih sati x standardna isplatna osnova

$$(2000 \times 160 = 320.000)$$

stvarni utrošak radnih sati x standardna isplatna osnova

$$(1980 \times 160 = 316.800)$$

Kada se drugi umnožak oduzme od prvoga, može se zaključiti kako će odstupanje zbog većeg ili manjeg utroška radnih sati iznositi 3.200. Također, odstupanje radi produktivnosti je pozitivno jer je za datu proizvodnju stvarno utrošeno manje stvarnih sati od standardnih. Shodno tome, odstupanje radi prometne isplatne osnove utvrdilo bi se na sljedeći način:

stvarni utrošak radnih sati x standardna isplatna osnova

$$(1980 \times 160 = 316.800)$$

stvarni utrošak radnih sati x stvarna isplatna osnova

$$(1980 \times 170 = 336.600)$$

Shodno tome, odstupanje zbog promjene startne isplatne osnove iznosit će 17.800.

5. ZAKLJUČAK

Usprkos činjenici da se odstupanja od standarda mogu provoditi na više načina, s vremenom je u literaturi uobičajeno sistematizirati odstupanja od standardnih troškova i to radi odstupanja veće ili manje potrošnje izravnih sati kako bi se osnova plaće promijenila. Standardni izračun troškova važna je podtema računovodstva troškova, a oni su obično povezani s troškovima izravnog materijala, izravnog rada i proizvodnih troškova proizvodne tvrtke. Stoga, umjesto da proizvodu dodijele stvarne troškove izravnog materijala, izravnog rada i proizvodnje, mnogi proizvođači dodjeljuju očekivane ili standardne troškove. To znači da će proizvođačeve zalihe i troškovi prodane robe započeti s iznosima koji odražavaju standardne troškove, a ne stvarne troškove proizvoda. Proizvođači, naravno, i dalje moraju platiti stvarne troškove. Kao rezultat toga, gotovo uvijek postoje razlike između stvarnih troškova i standardnih troškova, a te su razlike poznate kao varijance.

Presudni utjecaj koji imaju troškovi na financijski uspjeh poduzeća, pored ostalog, uvjetovao je potrebu za predviđanjem troškova. Prethodnim predviđanjem omogućuje se planiranje budućeg financijskog rezultata, potrebe poduzimanja mjera za racionalizaciju, mogućnosti poduzeća za daljnje razvijanje i sl. Naime, predviđanje troškova od posebnog je značaja jer služi kao sredstvo obilježavanja granice koju mogu ili trebaju dostići stvarni troškovi, čime se potiče veća ekonomičnost

Naime potrebe su krenule ka nalaženju objektivnih mjerila za uspoređivanja i mjerenja rezultata i zalaganja u normalnim uvjetima poslovanja. Tako, kao korak ka usavršavanju efikasnosti industrijske proizvodnje, organizacija rada izgradila je fizičke, tehničke standarde za cijelu seriju najraznovrsnijih artikala, a od tih tehničkih standarda su se razvili standardni troškovi. Znanstvenom metodom se utvrđuje koliko trebaju iznositi troškovi za određeni tehnički standard čime se utvrđuje i troškovni standard.

6. IZJAVA

7. POPIS LITERATURE

Knjige

1. Belak, V. i sur. (2009). *Računovodstvo proizvodnje*. Zagreb: RriF
2. Boromisa, A. (2016). *Od troškova do koristi*. Zagreb: Alinea.
3. Galić, Z. (2008). *Strateško upravljanje troškovima*, Zagreb: RriF.
4. Majcen, Ž. (1981). *Troškovi u teoriji i praksi*. Zagreb: Informator.
5. Markovski, S. (1978). *Troškovi u poslovnom odlučivanu*. Zagreb: Informator.
6. Polimeni, R., Handy, S., Cashin, J. (1999). *Troškovno računovodstvo*. Zagreb: Faber&Žgombić.
7. Santini, I. (2006). *Troškovi u poslovnom odlučivanju*. Zagreb: HIBIS d.o.o.
8. Špac D. (2011). *Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost*. Zagreb: RriF.

Članci

1. Lahkar, R. (2010). Cost and cost analysis – science topic. *The economic cost of instructional coaching*, 4 (12); str. 101-144. Preuzeto s:
<https://www.researchgate.net/topic/Costs-and-Cost-Analysis/publications/81>
2. Mclean, T., Tyson, T. (2006). Standard costs, standard costing and the introduction of scientific management and new technology. *Accounting history review*, 16(3), str. 389-417. Preuzeto s:
https://www.researchgate.net/publication/24067242_Standard_Costs_Standard_Costing_and_the_Introduction_of_Scientific_Management_and_New_Technology_into_the_Post-Second_World_War_Sunderland_Shipbuilding_Industry

3. Mikić, M. (2009). Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima. *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, Vol 7, No 1. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/40552> (25.07.2020.)

Web izvori

1. Carlson, R. (2020). What is cost in a business firm? Thebalances.com. Preuzeto s: <https://www.thebalancesmb.com/what-is-the-definition-of-cost-in-a-business-firm-393487> (14.10.2020.)
2. Kimmel, P. Costs. Inc.com. Preuzeto s: <https://www.inc.com/encyclopedia/costs.html> (15.07.2020.)
3. Mehta, R. (2018.) Term paper on standard costing. accountingnotes.com. Preuzeto s: <https://www.accountingnotes.net/term-papers/standard-costing-term-papers/term-paper-on-standard-costing-techniques-costing-cost-accounting/14751> (17.10.2020.)

8. POPIS SLIKA I TABLICA

Slike

Slika 2.1. Koncept rashoda i troškova 5

Tablice

Tablica 2.1. Shematski prikaz klasifikacije troškova 11