STRATEŠKO ODLUČIVANJE O CIJENAMA RAČUNOVODSTVENIH USLUGA

Helbet, Andrea

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2017

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:124:130754

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar
DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

STRATEŠKO ODLUČIVANJE O CIJENAMA RAČUNOVODSTVENIH USLUGA

Mentor:
Doc. dr. sc. Andrijana Rogošić

Student:
Andrea Helbet

Split, lipanj 2017.

SADRŽAJ

1 UVOD 1

2 STRATEŠKO MENADŽERSKO RAČUNOVODSTVO I NJEGOVA PRIMJENA U USLUŽNIM DJELATNOSTIMA 3

2.1 Ciljevi strateškog menadžerskog računovodstva 3

2.2 Metode strateškog menadžerskog računovodstva 4

2.3 Primjena strateškog menadžerskog računovodstva u definiranju cijena u uslužnim djelatnostima 6

2.3.1 Teorijski pristupi u određivanju cijena 6

2.3.2 Određivanje cijena 8

2.3.3 Učinci kupovine 18

3 PRIMJENA STRATEŠKOG ODLUČIVANJA O CIJENAMA NA PRIMJERU KNJIGOVODSTVENOG SERVISA X 20

3.1 Analiza lanca vrijednosti 23

3.2 Trenutne cijene 24

3.3 Pretpostavke za izračun cjenika 25

3.4 Izračun cjenika 28

3.4.1 Izračun točke pokrića 29

3.4.2 Izračun potrebnog povećanja inicijalnih cijena za ostvarenje željene dobiti poslije oporezivanja 32

3.5 Usporedba modela naplaćivanja usluga 37

4 ZAKLJUČAK 42

5 LITERATURA 44

6 POPISI 46

7 SAŽETAK 47

8 SUMMARY 48

1 UVOD

Općenito je bitno, a pogotovo u današnje vrijeme velike dostupnosti informacija o cijenama proizvoda i usluga koji su ljudima potrebni, bitno da je poduzeće u mogućnosti klijentima ponuditi cijenu s kojom oni dobivaju vrijednost za novac, a poduzeće ostvarenje svojih financijskih ciljeva. Razni knjigovodstveni servisi imaju različite modele po kojima naplaćuju svoje usluge. Nije poznato jesu li oni ujednačeni i uzimaju li u obzir njihove troškove i željenu dobit ili su definirani proizvoljno. Kako bi cijene to ipak odražavale, kako za dobrobit samog knjigovdstvenog servisa, tako za i dobrobit klijenata kojima pruža svoje usluge, pojavljuje se potreba i neophodnost implementiranja strateškog menadžerskog računovodstva kod ujednačavanja cijena računovodstvenih usluga što predstavlja **problem istraživanja** ovog rada.

Cilj ovog Završnog rada je sinergijskim učinkom primjene različitih metoda strateškog menadžerskog računovodstva utvrditi dugoročan oblik različitih elemenata cijena računovodsvenih usluga.

Metode analize, sinteze, indukcije, dedukcije, kompilacije i studije slučaja su **metode rada** koje će biti korištene.

Osim ovog uvoda, ovaj rad podijeljen je na dvije cjeline i zaključak što čini **strukturu rada**. Prva cjelina koja slijedi nakon uvoda je Strateško menadžersko računovodstvo i njegova primjena u uslužnim djelatnostima. Ovaj naslov objašnjen je kroz pregled ciljeva strateškog menadžerskog računovodstva, njegovih metoda, te kroz primjenu u uslužnim djelatnostima na primjeru određivanja cijena usluga.

Druga cjelina nakon uvoda, kroz prakični primjer, prikazuje implementiranje metoda strateškog menadžerskog računovodstva kod ujednačavanja cijena računovodstvenim usluga na primjeru knjigovodstvenog servisa X. Prikazana je analiza njegovog lanca vrijendnosti, opisano je kako se trenutno formiraju cijene i koje su pretpostavke za izračun cjenika. Zatim slijedi izračun cjenika prema navedenim pretpostavkama kroz izračun točke pokrića i potrebno

povećanja inicijalnih cijena kako bi se ostvario cilj dobiti poslije oporezivanja. Na kraju je opisana usporedba modela naplaćivanja usluga.

2 STRATEŠKO MENADŽERSKO RAČUNOVODSTVO I NJEGOVA PRIMJENA U USLUŽNIM DJELATNOSTIMA

Ono što definira uslugu je postojanje bilo koje aktivnosti ili koristi koju jedna stranka nudi drugoj, a koja je u osnovi neopipljiva i ne rezultira vlasništvom nad nečime.[1] S druge strane, strateško menadžersko računovodstvo, prema jednoj od definicija, odnosi se na "praćenje i analizarnje informacija upravljačkog računovodstva o poduzeću (poslovanju) i njegovim konkurentima u svrhu razvoja i nadzora poslovne strategije." [2] U kontekstu vrste računovodstva, strateško menadžersko računovodstvo zajedno s računovodstvom troškova i tradicionalnim menadžerskim računovodstvom pripada interno orijentiranom računovodstvu. S obzirom da strateško menadžersko računovodstvo povezuje menadžersko računovodstvo sa strateškim upravljanjem, potrebno ga je uskladiti sa strategijom poduzeća. Ono što je karakteristično za strateško menadžersko računovodstvo su nefinancijska mjerila, praćenje konkurenata i orijentiranost na strategiju organizacije.[3]

2.1 Ciljevi strateškog menadžerskog računovodstva

Strateško menadžerko računodstvo treba pružiti relevantne informacije o poslovanju poduzeća u svrhu poslovnog odlučivanja i upravljanja.[4] Dodavanjem riječi "strateško", menadžerkom računovodstvu, htjelo se ukazati na dugoročnost ovog pristupa u odnosu na klasično menadžersko računovodstvo.[5]

Jedan od ciljeva strateškog menadžerskog računovodstva je postizanje konkurentske prednosti poduzeća. Osim toga, ono omogućava poduzećima i kvalitetnije planiranje i kontrolu postojećih aktivnosti, definiranje budućih strategija, taktika i operacije, optimizaciju pri upotrebi resursa i povećanje njihova efikasnosti. Nadalje, ono omogućava mjerenje, procjenu i poboljšanje performansi organizacije, veću objektivnost pri donošenju odluka te poboljšanje unutarnje i vanjske komunikacije, kvalitetnije upravljanje imovinom, korporativno upravljenje

[1] Kotler, P. et. al. (2006.), Osnove marketinga, MATE d.o.o., Zagreb, str 625
[2] Rogošić, A., Perica, I. (2016.) Strateško menadžersko računovodstvo – pregled metoda, u Ekonomski pregled, 67 (2) 153-176, str. 154
[3] Rogošić, A. (2016.), Strateško menadžersko računovodstvo (P2), EFST, Split, nastavni materijal
[4] Rogošić, A., Ramljak, B. (2013.), Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete, Ekonomski pregled, 64 (1) 30-48, str. 36
[5] Roslender, R., J. Hart, S. (2003.) In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspoctives, Management Accounting Research 14 (2003) 255–279, str. 256.

i internu kontrolu.[6] Kao svrha mu se u literaturi spominje se i istovremeno poboljšanje strateške pozicije poduzeća i smanjenje troškove.[7]

Njegova je primjena u današnje vrijeme sve potrebnija iz razloga što je okolina poduzeća iz dana u dan sve dinamičnija i sve više nepredvidljiva[8], a namjenjeno je isključivo korisnicima unutar organizacije. [9]

2.2 Metode strateškog menadžerskog računovodstva

Strateško menadžersko računovodstvo nudi čitav niz tehnika, metoda i instrumenata, ali pri njihovom izboru potrebno je voditi računa o tome kakva je priroda djelatnosti za koju se izvodi, kakve mogućnosti ima računovodstveni informacijski sustav organizacije te o razini korištenja tih informacija od strane rukovodstva. Ono što je karakteristično svim metodama strateškog menadžerskog računovodstva je da je za njihovu implementaciju potrebno angažiranje različitih stručanjaka, da je proces složen i dugotrajan, da je za implemetaciju potrebna informatička podrška, da se uvođenjem metoda često povećavaju i troškovi, te da upotreba tih metoda ima smisla u složenim organizacijskim sustavima.[10]

Primjena više metoda ima sinergijski učinak, a metode strateškog menadžerskog računovodstva mogu se podjeliti na[11]:

- troškovne (costing metode);
- metode za planiranje usporedbu i kontrolu rezultata;
- metode za donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka; i
- metode za praćenje i planiranje glede kupaca i konkurenata.

[6] Rogošić, A. (2016.), Strateško menadžersko računovodstvo (P2), EFST, Split, nastavni materijal
[7] Ukessays, Defining the purpose of Strategic Management Accounting, [Internet], raspoloživo na: https://www.ukessays.com/essays/accounting/defining-the-purpose-of-strategic-management-accounting-accounting-essay.php [19.06.2017.]
[8] Rogošić, A., Ramljak, B. (2012.), Strategic Management Accounting Practices in Croatia, The Journal of International Management Studies, Volume 7, str. 93
[9] Rogošić, A., Ramljak, B. (2013.), Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete, Ekonomski pregled, 64 (1) 30-48, str. 36
[10] Rogošić, A. (2016.), Strateško menadžersko računovodstvo (P2), EFST, Split, nastavni materijal
[11] Rogošić, A. (2016.), Strateško menadžersko računovodstvo (P2), EFST, Split, nastavni materijal

Usporedba primjene strateškog menadžerskog računovodstva u svijetu i u Hrvatskoj može se promatrati na primjeru korištenja metoda alokacije općih troškova proizvodnje na nositelje troškova. Upravljanje kvalitetom vrlo je bitno za uspješnost poslovanja poduzeća, a kako bi se moglo adekvatno upravljati kvalitetom, odluke za upravljanje trebaju biti donešene na temelju vjerodostojnih podataka i informacija. Za to je poželjno imati razvijeno interno orijentirano računovodstvo kako bi postojali precizni podaci glede stvarnog troška pojedinog učinka. [12]

Metode alokacije općih troškova proizvodnje na nositelje troškova dijele se na tradicionalne metode (metoda obračuna troškova proizvodnje po radnom nalogu i procesna metodu obračuna troškova proizvodnje) i suvremenu metodu (ABC metoda). Metoda obračuna troškova proizvodnje po radnom nalogu adekvatnija je za primjenu u proizvodnji po narudžbi. Metoda obračuna troškova proizvodnje primjenjivija je u procesnom tipu proizvodnje, a ABC metoda u svim tipovima proizvodnje. [13]

Istraživanje provedeno na uzorku od 400 najvećih poduzeća koja posluju u Hrvatskoj, kojim su obuhvaćene troškovne metode strateškog upravljačkog računovodstva, pokazalo je slijedeće rezultate o zastupljenosti navedenih metoda[14]:

- metoda obračuna troškova temeljem aktivnosti (ABC metoda) - 40% poduzeća;
- metoda obračuna troškova kvalitete - 39,4% poduzeća;
- metoda ciljanih troškova - 25,8% poduzeća;
- bilanca postignuća -15,2% poduzeća;
- metoda obračuna troškova životnog ciklusa proizvoda - 9,1% poduzeća;
- metoda obračuna troškova okoliša - 6,1% poduzeća.

Usporedba ovog istraživanja sa srodnim istraživanjima na inozemnim poduzećima pokazala je da je zastupljenost ovih metoda u hrvatskim poduzećima slična kao i u inozemnim.[15]

[12] Rogošić, A., Ramljak, B. (2013.), Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete, Ekonomski pregled, 64 (1) 30-48, str. 36
[13] Perčević, H. (2006.), Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, Ekonomski pregled 57(9-10) 647-667, str 653
[14] Rogošić, A., Ramljak, B. (2013.), Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete, Ekonomski pregled, 64 (1) 30-48, str. 38
[15] Rogošić, A., Ramljak, B. (2013.), Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete, Ekonomski pregled, 64 (1) 30-48, str. 38

2.3 Primjena strateškog menadžerskog računovodstva u definiranju cijena u uslužnim djelatnostima

S obzirom da se danas pod terminom strateškog menadžerskog računovodstva podrazumijeva primjena barem jedne od čitavog niza metoda[16], u nastavku će njegova primjena biti prikazana na primjeru strateškog odlučivanja o cijenama usluga, koja je jedna od metoda za donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka, a usko je povezana i s troškovnim metodama strateškog menadžerskog računovodstva iz razloga što je praćenje i analiziranje troškova jedan od bitnih koraka u definiranu cijene.

Jedan od glavnih ciljeva uslužnih poduzeća je ostvarivanje prihoda prodajom usluga. Kako bi se usluge prodale, one moraju imati svoju cijenu. Cijena je iznos novca koji je tražen za neki proizvod ili uslugu ili zbroj vrijednosti koji kupci daju u razmjenu za posjedovanje ili korištenje proizvoda ili usluge.[17] Definiranje cijena jedna je od zadaća menadžmenta koji je prema jednoj od definicija "relativno autonoman segment poduzeća koji omogućuje i osigurava efikasno funkcioniranje njegove organizacije"[18], a također je i jedna je od metoda strateškog menadžerskog računovodstva za donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka.

2.3.1 Teorijski pristupi u određivanju cijena

Po pitanju određivanja cijena proizvoda/usluga postoje tri teorijska pristupa. To su pristupi:

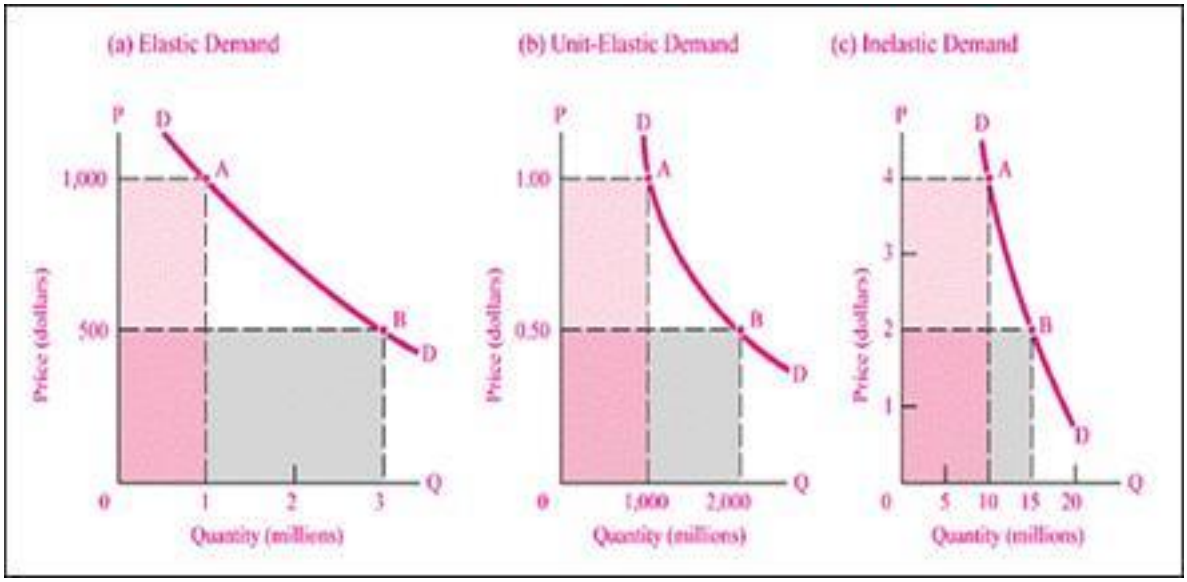
1. opće ekonomske teorije;
2. marketinške teorije; i
3. financijske teorije.

2.3.1.1 Opća ekonomska teorija

Ovaj teorijski pristup određuje cijenu na temelju cijenovne elastičnosti potražnje i krivulje potražnje.[19] Slika 1. prikazuje grafove tri moguća tipa elastičnosti potražnje. Prvi je elastična potražnja za koju je karakteristično da je relativna promjena tražene količine veća od relativne

[16] Rogošić, A., Perica, I. (2016.) Strateško menadžersko računovodstvo – pregled metoda, u Ekonomski pregled, 67 (2) 153-176, str. 154
[17] Kotler, P. et. al. (2006.), Osnove marketinga, MATE d.o.o., Zagreb, str 665
[18] Buble, M. (2006.), Osnove menadžmenta, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb, str 2
[19] Ekonomski fakultet Zagreb, Cijene, [Internet], raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok//mar/kolegiji/marketing/predavanja/MKT-08-Cijene.pdf [15.05.2017.]

promjene cijena. Drugi graf je jedinično elastična potražnja kod koje su promijena cijene i tražene količine proporcionalne, a treći graf prikazuje neelastičnu potražnu kod koje je relativna promjena tražene količine manja je od relativne promjene cijena.[20]



Slika 1. Elastičnost potražnje

Izvor: Grafovi, [Internet], raspoloživo na: http://www.h3s.org/pocela/grafovi/ [13.05.2017.]

Elastičnost potražnje izračunava se omjer postotka promjene u količini potražnje i postotka promjene u cijeni kao što je prikazano u Formuli 1.:

Formula 1. Cijenovna elastičnost

Cijenovna elastičnost = %promjene u količini potražnje / %promjene u cijeni

Izvor: Kotler, P. et. al. (2006.), Osnove marketinga, MATE d.o.o., Zagreb, str 676

2.3.1.2 Marketinška teorija

Ova teorija određivanje cijene temelji se na percepciji kupaca o vrijednosti ili korisnosti koju proizvod ili usluga nudi. Prema ovoj teoriji postoje četiri područja odnosa između troškova i korisnosti proizvoda, a to su:

1. visok trošak, mala korisnost;
2. visok trošak, velika korisnost;
3. niski trošak, mala korisnost; i

[20] Grafovi, [Internet], raspoloživo na: http://www.h3s.org/pocela/grafovi/ [13.05.2017.]

4. niski trošak velika korisnost.

Kako bi kupci nastavili kupovati proizvode/usluge u slučaju visokog troška, a male koristi potrebno je da poduzeće snizi troškove. U slučaju visokog troška i velike korisnosti nije potrebno učiniti ništa jer je to ionako područje luksuznih proizvoda koje ima svoje kupce. Kod situacije gdje je trošak nizak, a korisnost mala potrebno je takav proizvod/uslugu prodavati po niskim cijenama i u velikim količinama kako bi bili što profitabilniji. Proizvodi/usluge s niskim troškom, a velikom korisnosti su idealna kombinacija.[21]

2.3.1.3 Financijska teorija

Ova teorija određuje cijenu na temelju konkretnih inputa o različitim vrstama troškova i dijeli se na tradicionalni troškovni pristup određivanju cijena i na financijske koncepte. Tradicionalni troškovni pristup sastoje se od slijedećih metoda[22]:

- Metoda direktnih troškova
- Metoda apsorpcije troškova
- ABC metoda (Activity-Based Costing)
- Metoda standardnih troškova

Financijski koncepti sastoje se od[23]:

- Koncepta točke pokrića
- Koncepta transfernih ili intrasistemskih cijena
- Koncepta novčanog toka

2.3.2 Određivanje cijena

Kod određivanja cijena, važno je poštivati strateške ciljeve određivanja cijena. To podrazumijeva uvažavanje i usklađivanje tri temeljne kategorije ciljeva, a to su[24]:

- proizvodni ciljevi;

[21] Ekonomski fakultet Zagreb: Cijene, [Internet], raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok//mar/kolegiji/marketing/predavanja/MKT-08-Cijene.pdf [15.05.2017.]
[22] Ekonomski fakultet Zagreb: Cijene, [Internet], raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok//mar/kolegiji/marketing/predavanja/MKT-08-Cijene.pdf [15.05.2017.]
[23] Ekonomski fakultet Zagreb: Cijene, [Internet], raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok//mar/kolegiji/marketing/predavanja/MKT-08-Cijene.pdf [15.05.2017.]
[24] Ekonomski fakultet Zagreb: Cijene, [Internet], raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok//mar/kolegiji/marketing/predavanja/MKT-08-Cijene.pdf [15.05.2017.]

- marketinški ciljevi; i
- financijski ciljevi.

Proizvodni cilj je optimalna iskorištenost proizvodnih kapaciteta. Marketinški ciljevi sastoje se od specifičnih ciljeva po pitanju tržišnog udjela, cijena, fizičkog opsega prodaje i financijskog opsega prodaje. Financijski cilj je da se osiguraju financijska sredstva uz minimalne troškove. Ostvarenje gore navedenih ciljeva dovodi do sljedećih rezultata: minimiziranje troškova proizvodnje i poslovanja, uspješnost poslovanja i likvidnost. [25]

U procesu određivanja cijena postoje dvije determinante, a to su determinante unutar i izvan poduzeća. Ono što čini determinante unutar poduzeća su troškovi koje poduzeća ima, njegovi profitni ciljevi i rast poduzeća. Determinante izvan poduzeća čine konkurencija poduzeća, njegovi kupci, zakonodavstvo, promijene koje se događaju na tržištu i tehnologija.[26] Kako bi se determinirale cijene proizvoda ili usluga važno je poznavati teorijske pristupe u određivanju cijena, kao i provesti korake potrebne za utvrđivanje cijene.

Poduzeća određuje cijenu u sljedećim koracima[27]:

1. izbor cjenovnih ciljeva
2. određivanje potražnje
3. procjena troškova
4. analiza troškova, cijena i ponuda konkurenata
5. izbor metode određivanja cijene
6. izbor konačne cijene

2.3.2.1 Izbor cjenovnih ciljeva

Neki od cjenovnih ciljeva poduzeća mogu biti da maskimizira trenutnu dobit, trenutni tržišni udio ili ubiranje vrhnja s tržišta. Kod makimiziranja dobiti potrebno je da poduzeća procjeni potražnju za svojim proizvodom / uslugom ali isto tako da procjeni i svoje troškove. Kod

[25] Ekonomski fakultet Zagreb: Cijene, [Internet], raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok//mar/kolegiji/marketing/predavanja/MKT-08-Cijene.pdf [15.05.2017.]
[26] Ekonomski fakultet Zagreb: Cijene, [Internet], raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok//mar/kolegiji/marketing/predavanja/MKT-08-Cijene.pdf [15.05.2017.]
[27] EFZG, Razvijanje strategija i program određivanja cijena: Upravljanje cijenom 14. Poglavlje, [Internet], raspoloživo na: https://www.google.hr/search?q=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&oq=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&aqs=chrome..69i57.372j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8 [17.05.2017.]

maksimiziranja tržišnog udjela pokušava većim obujmom prodaje povećati tržišni udio, a kod maksimizacije ubiranja vrhnja poduzeća želi relativno visokom cijenom proizvoda što prije podmiriti troškove i ostvariti zaradu kao što je to recimo čest primjer s poduzećima koja na tržišta izlaze s inovacijama. Cilj također može biti i da poduzeća s konstantno relativno visokom cijenom proizvoda želi naglasiti vodstvo u kvaliteta proizvodi, ali isto tako cilj može biti i sam opstanak na tržištu. [28]

2.3.2.2 Određivanje potražnje

Potražnja ima karakteristku osjetljivosti na cijene. Potrošačima u procjeni cijena pomažu referentne cijene. Referente cijene mogu biti tipične cijene, posljednje plaćene cijene, najviše plaćene cijene, cijene konkurenata pa sve do očekivanih budućih cijena, uobičajnih diskontnih cijena i sl. [29]

Potražnja se može procjeniti uz pomoć statističke analize, anketa ili izvođenja pokusa s cijenama. Statistička analiza je moguća kada se raspolaže podacima o cijeni i prodanim količinama. Ankete ispituju kakvi su stavovi potrošača o različitim cijenama dok pokusi testiraju različite cijene u realnom prodajnom okruženju. [30]

2.3.2.3 Procjena troškova

Procjenjuju se fiksni i varijabilni troškovi troškovi proizvodnje, kao i kapacitet proizvodnje, u čemu značajno mogu olakšati proces informacije iz računovodstvu troškova ukoliko postoje. Strateško menadžersko računovodstvo nudi sljedeće troškovne (costing) metode:

a) obračun troškova na temelju aktivnosti (Activity Based Costing -ABC);
b) obračun ciljnih troškova (Target Costing - TC);
c) obračun troškova na temelju životnog ciklusa proizvoda (Life Cycle Costing - LCC);

---

[28] EFZG, Razvijanje strategija i program određivanja cijena: Upravljanje cijenom 14. Poglavlje, [Internet], raspoloživo na: https://www.google.hr/search?q=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&oq=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&aqs=chrome..69i57.372j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8 [17.05.2017.]

[29] EFZG, Razvijanje strategija i program određivanja cijena: Upravljanje cijenom 14. Poglavlje, [Internet], raspoloživo na: https://www.google.hr/search?q=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&oq=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&aqs=chrome..69i57.372j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8 [17.05.2017.]

[30] EFZG, Razvijanje strategija i program određivanja cijena: Upravljanje cijenom 14. Poglavlje, [Internet], raspoloživo na: https://www.google.hr/search?q=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&oq=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&aqs=chrome..69i57.372j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8 [17.05.2017.]

d) obračun troškova kvalitete (Quality Costing – QC);
e) kaizen obračun troškova (Kaizen Costing);
f) obračun troškova okoliša (Environmental Costing – EC; Environmental Management Accounting - EMA); i
g) obračun troškova lanca vrijednosti (Value Chain Costing – VCC).

a) Obračun troškova na temelju aktivnosti (Activity Based Costing -ABC);

Ova metoda dodjeljuje troškove pojedinim aktivnostima u procesu proizvodnje ili stvaranja usluge. Prvo je potrebno detaljno analizirati sve procese (aktivnosti), zatim svakoj od njih dodijeliti troškove (fiksne, varijabilne i administracije i uprave). Nakon toga se određuju outputi (proizvodi ili usluge) tj. na koje se onda raspoređuju utvrđene aktivnosti s pripadajućim troškovima.[31] Upravo radi temeljne pretpostavke ove metode, što je činjenica da sve aktivnosti u poduzeću djeluju radi stvaranja i isporuke učinka te da se s toga trebaju uključiti u obračun troškova pojedinog učinka, ova se metoda primjenjuje i u uslužnim djelatnostima.[32] Proces implementacije ove metode u uslužnim djelatnostima istovjetan je njegovoj implementaciji u proizvodnoim djelanostima.[33]

b) Obračun ciljanih troškova (Target Costing)

Ciljani troškovi su japanska menadžerska metoda za određivanje cijena koja je u svijet menadžmenta uvedena 1970ih godina od strane auto proizvođača. Izvorno ime ove metode je Genka Kikaku. Polazi se od činjenice da tržište definira cijenu. Da bi proizvođač imao željeni profit, on mora upravljati svojim troškovima na način da ih prilagodi situaciji tj. da proizvede svoj proizvod bez da mu smanjuje kvalitetu, a da mu oni dozvoljavaju da ga proda po traženoj cijeni na tržištu.[34] Proizvođač maržu određuje na temelju strateškog profitnog plana.[35] 1980ih godina razne varijacije ove japanske metode proširile su se u zapadne zemlje te su prihvaćene

[31] Edwards, S. et. al. (2006.), Activity Based Costing Topic Gateway Series No. 1, The Chartered Institute of Management Accountants, str. 5, 6
[32] Rogošić, A., Perica, I. (2016.) Strateško menadžersko računovodstvo – pregled metoda, u Ekonomski pregled, str.155
[33] Dražić-Lutilky, I., Perčević, H.(2006.), Primjena ABC metode u bankama i financijskim institucijama, Računovodstvo, kolovoz 2006., str. 14
[34] Cengiz, E., Ersoy, A., A literature review of target costing in ssci and sci&sci-expanded indexes, Journal of Yaşar University, 2010, 3131-3154
[35] Everaet, P. et. al. (2006.), Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives, Qualitative Reasearch in Accounting & Management, Vol. 3. No. 3., str 6

od strane mnogih kompanija u Sjevernoj Americi i Europi koje su htjele poboljšati svoje upravljanje troškovima, ali i povećati konkurentnost na tržištu.[36]

Metoda ciljanih troškova suprotna je metodi "troškovi plus" koja pri određivanju cijene polazi od realnih troškova stvaranja proizvoda, a zatim nadodaje maržu. S toga se metoda ciljanih troškova primjenjuje u fazi planiranja i dizajniranja i pokriva cijeli životni ciklus proizvoda.[37] Kako bi se troškovi mogli reducirati i svesti na potrebnu razinu, potrebno je imati detaljne informacije o postojećim i potencijalnim troškovima.[38]

Formula 2. Ciljani troškovi

Ciljani troškovi = cijena definirana tržištem – željena marža

Izvor: Cengiz, E., Ersoy, A., A literature review of target costing in ssci and sci&sci-expanded indexes, Journal of Yaşar University 2010 3131-3154, str. 2

Ova metoda ima 6 ključnih odrednica[39]:

- troškovi na temelju cijena;
- usmjerenost na kupce;
- usmjerenost na dizajn;
- više funkcijska uključenost;
- orijentiranost na životni ciklus; i
- uključenost lanca vrijednosti.

Smatra se da su prednosti ove metode velike mogućnosti za smanjenje troškova s obzirom da 70% - 80% troškova ostane isto nakon faze dizajna. Prednost je i povećano zadovoljstvo kupaca. Studije su pokazale da se upotreba ove metoda pokazala dugoročno isplativom.[40]

[36] Feil, P. et. al. (2004.), Japanese Target Costing: A Historical Perspective, International Journal of Strategic Cost Management, str 10
[37] Cengiz, E., Ersoy, A., A literature review of target costing in ssci and sci&sci-expanded indexes, Journal of Yaşar University, 2010, 3131-3154
[38] veraet, P. et. al. (2006.), Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives, Qualitative Reasearch in Accounting & Management, Vol. 3. No. 3., str 242
[39] Cengiz, E., Ersoy, A., A literature review of target costing in ssci and sci&sci-expanded indexes, Journal of Yaşar University, 2010, 3131-3154
[40] Cengiz, E., Ersoy, A., A literature review of target costing in ssci and sci&sci-expanded indexes, Journal of Yaşar University, 2010, 3131-3154

Dakako, postoje i neke mane, a one se uglavnom svode na to da je metoda previše detaljna, birokratska i da oduzima previše vremena.[41]

c) Obračun troškova na temelju životnog ciklusa proizvoda (Life Cycle Costing - LCC);

Ova metoda osim troškova same proizvodnje proizvoda uzima u obzir i sve troškove koji prethode proizvodnji poput troškova istraživanja i razvoja, najamnine nekretnina i oprema, intelektualnih usluga i svih ostalih troškova koji su nužni za početak proizvodnje, kao i troškove koji nastaju nakon dovršetka proizvodnje poput troškova oglašavanja, prodaje i distribucije. Svi navedeni troškovi čine troškove realizacije tj. troškove životnog ciklusa proizvoda.[42]

d) Obračun troškova kvalitete (Quality Costing – QC);

Razrada troškova kvalitete može se podijeliti u četiri skupine troškova. To su troškovi prevencije, ispitivanja, interno uočenih nedostataka i eksterno uočenih nedostataka. Ti troškovi bilježe se na razredu 5 kontnog plana.[43]

Troškovi prevencije sprečavaju da se odstupi od zahtjevane kvalitete i obuhvaćaju sve troškove koji su nastali u svrhu izbjegavanja loše kvalitete proizvoda ili usluga poput troškova obrazovanja, provjere izvršenja planova kvalitete, projekata unapređivanja kvalitete i dr. **Troškovi ispitivanja** su oni troškovi koji omogućuju da proizvod ili usluga ima karakteristike koje su idejno specificirane poput troškova ispitivanja dizajna proizvoda, testiranje nabavljenog materijala, testiranje izrade proizvoda ili usluge i dr. **Troškovi interno uočenih nedostataka** su troškovi koji nastaju iz razloga što pri prvoj realizaciji nije postignuta idejna kvaliteta, a nastali su kao posljedica unutarnjih propusta. To su troškovi poput troškova ponovne obrade, analize utvrđivanja nedostataka, ponovljene kontrole i ispitivanja i dr. **Troškovi eksterno uočenih nedostataka** su također troškovi nedostatka kvalitete ali uočenih nakon što su proizvod ili usluga isporučeni kupcu. Među njih se ubrajaju troškovi u jamstvenom roku, povrat proizvoda, popusti i dr. [44]

[41] Cengiz, E., Ersoy, A., A literature review of target costing in ssci and sci&sci-expanded indexes, Journal of Yaşar University 2010 3131-3154, str. 19, 20
[42] Rogošić, A., Ramljak, B. (2009.), Koncept troška životnog ciklusa proizvoda, Računovodstvo i financije, str. 42, 43
[43] Rogošić, A. (2016.), Strateško menadžersko računovodstvo (P7), EFST, Split, nastavni materijal
[44] Rogošić, A. (2016.), Strateško menadžersko računovodstvo (P7), EFST, Split, nastavni materijal

e) Kaizen obračun troškova (Kaizen Costing);

Kaizen costing je usko povezan i nerazdvojiv od metode ciljnih troškova, ali on za razliku od metode ciljnih troškova koji ima svrhu otvarenja profita u dugom roku, ima svrhu ostvarenja profita u kratkom roku.[45] Prema Kaizen costing metodi troškovi u fazi proizvodnje se kontinuirano pokušavaju smanjiti ali na način koji ne kompromitira kvalitetu, funkcionalnost niti cijenu proizvoda.[46]

f) Obračun troškova okoliša (Environmental Costing – EC; Environmental Management Accounting - EMA);

Identificiranje troškova koji se pojavljuju prvenstveno u proizvodnji gdje postoji utjecaj na okoliš. U uslužnim djelatnostima se ne koristi.

g) Obračun troškova lanca vrijednosti (Value Chain Costing – VCC).

Lanac vrijednosti kao set primarnih i podupirućih aktivnosti poduzeća nosi sa sobom troškove koje je potrebno analizirati i procjeniti kako bi se s njima moglo upravljati.

2.3.2.4 Analiza troškova, cijena i ponuda konkurenata

Različiti konkurenti imaju različite karakteristike i kategorije proizvoda/usluge koje prodaju. U ovom koraku potrebno je te karakteristike dovesti na sličnu razinu kako bi bile međusobno usporedive te analizirati cijene proizvoda/usluga konkurencije. Također je od velike pomoći ukoliko se može procijeniti kakve troškove ima konkurencija.[47]

Metode za praćenje i planiranje konkurenata:

- procjena troškova konkurenata (Competitor Cost Assesment – CCA),
- analiza položaja konkurenata (Competitor Psosition Monitoring - CPM),
- procjena performansi konkurenata (Competitor Performance Appraisal - COPA)

[45] Feil, P. et. al. (2004.), Japanese Target Costing: A Historical Perspective, International Journal of Strategic Cost Management, str. 13, 16

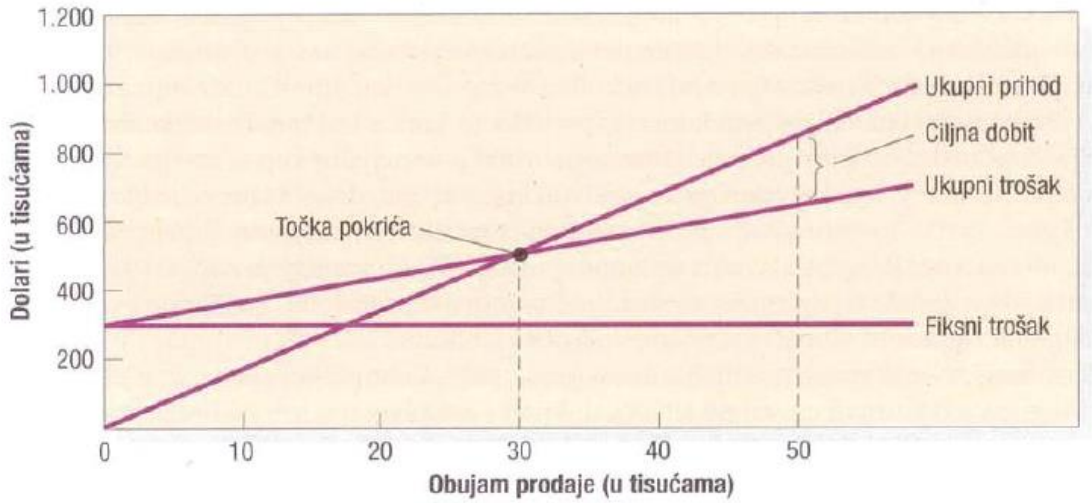
[46] Modarress, B., Ansari, A., Lockwood D. L. (2007.), Kaizen costing for lean manufacturing: a case study, International Journal of Production Research, str. 1751

[47] EFZG, Razvijanje strategija i program određivanja cijena: Upravljanje cijenom 14. Poglavlje, [Internet], raspoloživo na: https://www.google.hr/search?q=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&oq=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&aqs=chrome..69i57.372j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8 [17.05.2017.]

2.3.2.5 Izbor metode određivanja cijene

Izbor metode određivanja cijena je strateška odluka i postoji puno metoda i politika određivanja cijena.

Cijena može biti određena **metodom ciljnog povrata** pri čemu je potrebno izračunati točku pokrića, kao što je prikazano na Slici 2. pri čemu je ciljna cijena povrata jednaka trošku po jedinici zbrojenom s omjerom željenog povrata pomnoženim s uloženim kapitalom i brojem prodanih jedinica. Prikazano formulom to bi izgledalo kao u Formuli 3. Poanta je da kombinacija cijene i obujma prodaje bude veća od točke pokrića u kojoj su prihodi jednaki rashodima.[48]



Slika 2. Analiza točke pokrića

Izvor: EFZG, Razvijanje strategija i program određivanja cijena: Upravljanje cijenom 14. Poglavlje, [Internet], raspoloživo na: https://www.google.hr/search?q=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&oq=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&aqs=chrome..69i57.372j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8 [17.05.2017.]

Formula 3. Utvrđivanje cijene prema ciljnom povratu

Ciljna cijena povrata = trošak po jedinici + ((željeni povrat * uloženi kapital) / broj prodanih jedinica)

[48] EFZG, Razvijanje strategija i program određivanja cijena: Upravljanje cijenom 14. Poglavlje, [Internet], raspoloživo na: https://www.google.hr/search?q=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&oq=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&aqs=chrome..69i57.372j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8 [17.05.2017.]

Izvor: EFZG, Razvijanje strategija i program određivanja cijena: Upravljanje cijenom 14. Poglavlje, [Internet], raspoloživo na: https://www.google.hr/search?q=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&oq=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&aqs=chrome..69i57.372j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8 [17.05.2017.]

Metoda za utvrđivanje cijene može biti bazirana i na **marži**. Pritom je važno izračunati trošak po jedinici jer on u omjeru s jednom jedinicom umanjenom za željeni povrat ulaganja čini cijenu s maržom što je prikazano i u Formuli 4. Formula 5. prikazuje postupak izračunavanja troška po jedinici koji uključuje zbroj varijabilnog troška s omjerom fiksnog troška i prodane količine.

Formula 4. Cijena s maržom

Cijena s maržom = trošak po jedinici / (1 – željeni povrat na prodaju)

Izvor: EFZG, Razvijanje strategija i program određivanja cijena: Upravljanje cijenom 14. Poglavlje, [Internet], raspoloživo na: https://www.google.hr/search?q=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&oq=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&aqs=chrome..69i57.372j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8 [17.05.2017.]

Formula 5. Trošak po jedinici

Trošak po jedinici = varijabilni trošak plus + fiksni trošak / prodana količina

Izvor: EFZG, Razvijanje strategija i program određivanja cijena: Upravljanje cijenom 14. Poglavlje, [Internet], raspoloživo na: https://www.google.hr/search?q=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&oq=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&aqs=chrome..69i57.372j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8 [17.05.2017.]

Ukoliko se kapaciteti alociraju na pojedinog kupca na način da se maksimizira profit radi se o određivanju cijena prema yield menadžmentu. U ovakvom načinu kreiranja cijena, cijene variraju ovisno o raspoloživim kapacitetima, a primjena je raširena u hotelskoj industriji i među aviokompanijama.[49]

[49] Kimes, S. E. (1989.), The Basics of Yield Management, School of Hotel Administration Collection, str. 15

2.3.2.6 Izbor konačne cijene

Postoje različite politike određivanja cijena s različitim ciljevima, ali je važno da prije primjene bilo koje od njih postoji empirijska podloga "minimalne cijene" koja je nužna da bi se ostvarivao profit, a nakon toga se cijena može prilagođavati i modelirati prema željama.

Metoda za određivanje cijena može biti određena na temelju **percipirane vrijednosti** pa tako proizvođač može odlučiti definirati visoku cijenu iz razloga što su percipirani imidž proizvoda i njegove karakteristike visoki ili odrediti nisku cijenu proizvoda jer je percepcija niske vrijednosti proizvoda. Kada je teško procjeniti troškove, prikladna metoda za određivanje cijena je i praćenje i prilagođavanje cijenama konkrencije tj. korištenje **konkurentski orijentirane metode**. U tom smislu cijena se može odrediti ispod cijene konkurencije, na istoj razini kao konkurencija ili ispod nje.[50]

Pri određivanju cijena za nove proizvodi može se koristiti **strategija penetracije** ili **strategija pobiranja vrhnja**.[51] Kod strategije penetracije cijene novih proizvoda su postavljene nisko kako bi privukle kupce i kako bi se pridobio veliki tržišni udio.[52] Strategija pobiranja vrhnja podrazumijeva postavljanje visokih cijena kako bi se ostvario maksimalni prihod od segmenata koji su spremni platiti tako visoku cijenu.[53]

Određivanje cijene može biti i na bazi psihološkog određivanja cijena pa tako cijena može biti određena prema politici **pretižnog određivanja cijena** koje se koriste kod luksuznih proizvoda ili na način da je **niža od okruglog broja**.[54] Ova politika je nepogonda ako se proizvod želi pozicionirati kao kvalitetniji.[55] Nadalje, politika može biti i takva da se cijena određuje **za skupinu proizvoda**. Kako bi stimulirala potražnja u vremenu kada je ona niska koristi se

[50] EFZG, Razvijanje strategija i program određivanja cijena: Upravljanje cijenom 14. Poglavlje, [Internet], raspoloživo na: https://www.google.hr/search?q=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&oq=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&aqs=chrome..69i57.372j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8 [17.05.2017.]
[51] Ekonomski fakultet Zagreb: Cijene, [Internet], raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok//mar/kolegiji/marketing/predavanja/MKT-08-Cijene.pdf [15.05.2017.]
[52] Kotler, P. et. al. (2006.), Osnove marketinga, MATE d.o.o., Zagreb, str 690
[53] Kotler, P. et. al. (2006.), Osnove marketinga, MATE d.o.o., Zagreb, str 689
[54] Ekonomski fakultet Zagreb: Cijene, [Internet], raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok//mar/kolegiji/marketing/predavanja/MKT-08-Cijene.pdf [15.05.2017.]
[55] EFZG, Razvijanje strategija i program određivanja cijena: Upravljanje cijenom 14. Poglavlje, [Internet], raspoloživo na: https://www.google.hr/search?q=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&oq=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&aqs=chrome..69i57.372j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8 [17.05.2017.]

upotreba nižih cijena tj. **off-peak pricing**. Kada se primjenjuje strategije naplaćivanja fiksne cijene te dodane vrijednosti prilikom svakog korištenja usluge onda je riječ o primjeni **two-part pricing strategije**.[56] Cijene se također mogu određivati na temelju zakona i propisa.[57]

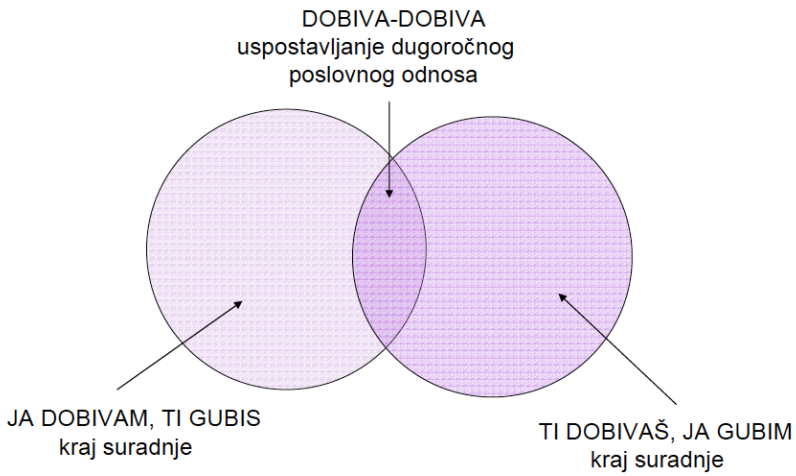
Cijene mogu biti različito definirane za segmente kupaca što znači da je u pitanju **cjenovna diskriminacija**. Segmenti mogu biti određeni na temelju dobi, spola, geografske lokacije, kanala distribucije ili na temelju nekog drugog kriterija. Odobravanje popusta jedna je od učestalih cijenovnih strategija, a popusti mogu biti: gotovinski, količinski, funkcionalni (za zaposlenike, posrednike ili druge funkcije unutar poduzeća), sezonski, bonifikacije, lažni popust (isticanje stare cijenu proizvoda u višem iznosu nego što je stvarno bila stara cijena proizvoda) i dr.[58]

2.3.3 Učinci kupovine

Rezultat kupovine ima utjecaj i na prodavača (firmu) i na kupca. Ovisno kakav učinak kupovina ima za ova dva sudionika o tome ovisi hoće li se u budućnosti nastaviti poslovni odnos ili ne. Prema tome kakav učinak kupovina ima, razlikujemo slijedeće tri situacije, koje su prikazane na Slici 3.[59]:

1. dobiva - dobiva – situacija u kojoj je kupnja stvorila zadovoljstvo kod oba sudionika te nastaje mogućnost uspostavljanja dugoročnog poslovnog odnosa;
2. ja dobivam – ti gubiš – situacija u kojoj samo jedan sudionik dobiva, a drugi gubi i radi te neravnoteže dolazi do prekida suradnje;
3. ti dobivaš – ja gubim - situacija u kojoj samo jedan (drugi) sudionik dobiva, a drugi gubi i radi te neravnoteže dolazi do prekida suradnju.

[56] Ekonomski fakultet Zagreb: Cijene, [Internet], raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok//mar/kolegiji/marketing/predavanja/MKT-08-Cijene.pdf [15.05.2017.]
[57] Ekonomski fakultet Osijek: Upravljanje cijenom [Internet], raspoloživo na: http://www.efos.unios.hr/upravljanje-marketingom/wp-content/uploads/sites/123/2013/04/UM-PREZENTACIJA-8.pdf [08.05.2017.]
[58] Ekonomski fakultet Zagreb: Cijene, [Internet], raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok//mar/kolegiji/marketing/predavanja/MKT-08-Cijene.pdf [15.05.2017.]
[59] Ekonomski fakultet Zagreb: Cijene, [Internet], raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok//mar/kolegiji/marketing/predavanja/MKT-08-Cijene.pdf [15.05.2017.]



Slika 3. Učinci kupnje na sudionike

Izvor: Ekonomski fakultet Zagreb, katedra za Marketing: Cijene, predavanja, [Internet], raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok//mar/kolegiji/marketing/predavanja/MKT-08-Cijene.pdf [15.05.2017.]

3 PRIMJENA STRATEŠKOG ODLUČIVANJA O CIJENAMA NA PRIMJERU KNJIGOVODSTVENOG SERVISA X

Tema ovog rada obrađena je i na primjeru jednog knjigovodstvenog servisa. To je knjigovodstveni servis koji pruža usluge financijskog knjigovodstva.

Usluge trenutno pruža[60]:

- Obveznicima poreza na dobit (mikro, malim i srednjim)
    - društvima kapitala
        - društvima s ograničenom odgovornosti (d.o.o.)
        - jednostavnim društvima s ograničenom odgovornosti (j.d.o.o.)
- Obveznicima poreza na dohodak
    - obrtima
        - slobodnim
        - vezanim
    - samostalnim djelatnostima
    - subjektima koji su obveznici poreza na dohodak od:
        - nesamostalnog rada
        - samostalne djelatnosti
        - imovine i imovisnkih prava
        - drugog dohotka
- Neprofitnim organizacijama
- Predstavništvima
    - diplomatskim
    - stranim

Usluge koje im pruža su[61]:

- vođenje poslovnih knjiga prema svim zakonima i propisima koji se odnose na pravni oblik klijenta
- obračuni svih vrsta poreza
- obračuni plaća

[60] Iz razgovora s vlasnicima knjigovodstvenog servisa X
[61] Iz razgovora s vlasnicima knjigovodstvenog servisa X

- izrada svih propisanih izvještaja
- dostava svih propisanih izvještaja nadležnim službama
- dodatne usluge po dogovoru.

Detaljnije, po segmentima prilagođene usluge, izgledaju ovako[62]:

Za obveznike poreza na dobit:

1. Ustrojavanje i vođenje propisanih temeljnih poslovnih knjiga (glavna knjiga, dnevnik).
2. Ustrojavanje i vođenje pomoćnih poslovnih knjiga (knjiga blagajne, potrebne analitičke evidencije).
3. Evidencije nematerijalne i materijalne dugotrajne imovine i obračun amortizacije.
4. Obračun PDV-a, knjige URA i IRA, dostava izvještaja poreznom tijelu.
5. Obračun plaća, dostava JOPPD obrasca na porezno tijelo, izrada naloga za plaćanje plaća, poreza i doprinosa.
6. Obračun dohodaka, dostava JOPPD obrasca poreznom tijelu.
7. Obračun putnih naloga i troškova prema nalogu poduzetnika, dostava JOPPD obrasca poreznom tijelu.
8. Prijave i odjave radnika na HZMO i HZZO.
9. Sastavljanje financijskih izvještaja: bilanca, račun dobiti i gubitka, novčani tijek, bilješke uz izvještaje.
10. Izrada i dostava financijskog izvještaja (GFI – POD) Financijskoj agenciji.
11. Izrada i dostava porezne prijave (PD) Poreznoj upravi.
12. Poslovno savjetovanje o mogućim rješenjima vezanim uz porezne obveze.
13. U dogovoru s klijentom izrada izvještaja prema njegovim specifičnim potrebama.

Za obveznike poreza na dohodak :

1. Vođenje knjige primitaka i izdataka, knjige prometa.
2. Ustrojavanje i vođenje pomoćnih poslovnih knjiga (knjiga blagajne, potrebne analitičke evidencije).
3. Evidencije nematerijalne i materijalne dugotrajne imovine i obračun amortizacije.
4. Obračun PDV-a, knjige URA i IRA, dostava izvještaja poreznom tijelu.

[62] Iz razgovora s vlasnicima knjigovodstvenog servisa X

5. Obračun plaća, dostava JOPPD obrasca na porezno tijelo, izrada naloga za plaćanje plaća, poreza i doprinosa.
6. Obračun autorskih honorara, naknada po ugovorima o djelu, dostava JOPPD obrasca poreznom tijelu.
7. Obračun putnih naloga i troškova prema nalogu poduzetnika, dostava JOPPD obrasca poreznom tijelu.
8. Prijave i odjave radnika na HZMO i HZZO.
9. Izrada i dostava porezne prijave poreznom tijelu.
10. Poslovno savjetovanje o mogućim rješenjima vezanim uz porezne obveze.
11. U dogovoru s klijentom izrada izvještaja prema njegovim specifičnim potrebama.

Za neprofitne organizacije:

1. Ustrojavanje i vođenje propisanih temeljnih poslovnih knjiga (glavna knjiga, dnevnik).
2. Ustrojavanje i vođenje pomoćnih poslovnih knjiga (knjiga blagajne, potrebne analitičke evidencije).
3. Evidencije nematerijalne i materijalne dugotrjne imovine i obračun amortizacije.
4. Obračun PDV-a, knjige URA i IRA, dostava izvještaja poreznom tijelu.
5. Obračun plaća, dostava JOPPD obrasca na porezno tijelo, izrada naloga za plaćanje plaća, poreza i doprinosa.
6. Obračun autorskih honorara, naknada po ugovorima o djelu, dostava JOPPD obrasca poreznom tijelu.
7. Obračun putnih naloga i troškova prema nalogu poduzetnika, dostava JOPPD obrasca poreznom tijelu.
8. Sastavljanje financijskih izvještaja: bilanca, račun prihoda i rashoda, bilješke uz izvještaje.
9. Prijave i odjave radnika na HZMO i HZZO.
10. Izrada i dostava tromjesečnih financijskih izvještaja (PR-RAS, BIL-NPF) Financijskoj agenciji.
11. Izrada i dostava porezne prijave (PR-RAS, BIL-NPF, bilješke) Državnoj reviziji.
12. Poslovno savjetovanje o mogućim rješenjima vezanim uz porezne obveze.
13. U dogovoru s klijentom izrada izvještaja prema njegovim specifičnim potrebama.

Za diplomatska i strana predstavnštva:

5. Obračun plaća, dostava JOPPD obrasca na porezno tijelo, izrada naloga za plaćanje plaća, poreza i doprinosa.
6. Obračun autorskih honorara, naknada po ugovorima o djelu, dostava JOPPD obrasca poreznom tijelu.
7. Obračun putnih naloga i troškova prema nalogu naručitelja, dostava JOPPD obrasca poreznom tijelu.
8. Prijave i odjave radnika na HZMO i HZZO.
9. Sve potrebne evidencije po zahtjevu principala.

3.1 Analiza lanca vrijednosti

Analizirajući lanac vrijednosti ovog knjigovodstvenog servisa, koji je prikazan na Slici 2., može se zaključiti da, kao i svaka firma, ima svoje primarne i svoje podupiruće aktivnosti. S obzirom da se radi o pružanju knjigovodstvenih usluga, primarne aktivnosti su raspoređene malo drugačijim redoslijedom nego u teorijskim objašnjenjima lanca vrijednosti pa je tako marketing i prodaja prva po redu primarna aktivnost jer bez njega ne bi bilo niti ulazne logistike, niti operacije, niti izlazne logistike, pa tako ni same usluge.

Marketing i prodaja odnosi se na odabir ciljne skupine i oglašavanje, ulazna logistika počinje kada već postoji klijent za kojeg će se vršiti usluga i sastoji se od prikupljanja i pripreme dokumentacije za knjiženje, obračune dohodaka, izradu financijskih izvještaja. Sama operacija sastoji se od procesa izrade poslovnih knjiga tj. bilježenja poslovnih događaja, obračuna dohodaka te izrade financijskih izvještaja i svih ostalih zakonom propisanih izvještaja za pojedinu kategoriju klijenta. Izlazna logistika je također zamijenila mjesto s uslugom pa se tako usluga sastoji od usluga savjetovanja i obavještavanja klijenata o promijeni zakonske regulative koja je iz područja knjigovodstvenih usluga i odnosi se na njih, a izlazna logistika od ditribucije obavljenih operacija nadležnim tijelima i samim klijentima.

Kako bi se mogle odvijati primarne aktivnosti, postoje i njima podupiruće aktivnosti. One uključuju infrastrukturu koja se sastoji od uprave i uslužnog odjela, zatim od upravljanja ljudskim resursima koji uključuje brigu o zapošljavanju potrebnog broja zaposlenika, određivanja sustava motiviranja i nagrađivanja, zatim menadžment tehnologije koji podrazumijeva praćenje i prilagođavanje poslovanja tehnološkim trendovima (e-porezna, e-

fina, online slanje dokumentacije…) i nabave svega potrebnog za nesmetano i kvalitetno poslovanje poput nabave registratora, tonera, papira i sl., usluga održavanja softwarea, usluga savjetodavnih kuća i dr.

Tablica 1. Lanac vrijednosti knjigovodstvenog servisa X

<table>
<tr><td colspan="5">INFRASTRUCTURE: uprava (1.Direktorica, 2.Generalni Mng 3.R&D i Marketing Mng), uslužni odjel (račun. obrtnika; poduzeća; udruga i samostalnih djelatnosti; obračun plaća)</td></tr>
<tr><td colspan="5">HRM: potreban broj zaposlenih, sustav nagrađivanja, motiviranja…</td></tr>
<tr><td colspan="5">TECHNOLOGY MNG: praćenje i prilagođavanje poslovanja tehnološkim trendovima (e-porezna, e-fina, online slanje dokumentacije…)</td></tr>
<tr><td colspan="5">PROCUREMENT: nabava registratora, tonera, papira..; usluga održavanja softwarea; savjetodavne kuće…</td></tr>
<tr><td>MARKETING & SALES:
- odabir ciljnog tržišta
- oglašavanje</td><td>INBOUND LOGISTICS:
- prikupljanje i priprema dokumentacije za knjiženje, izradu plaća, finan. izvještaja</td><td>OPERATIONS:
- proces izrade poslovnih knjiga, finan. izvještaja i plaća radnika</td><td>SERVICES:
- usluge savjetovanja, konzultiranja, obavještavanja klijenata o promijeni zakonske regulative koja se njih tiče</td><td>OUTBOUND LOGISTICS:
- distribucija obavljenih operacija nadležnim tijelima i klijentima</td></tr>
</table>

Izvor: prijedlog autora

3.2 Trenutne cijene

Trenutno su cijene smišljene odoka i prilagođene raznim segmentima koji nisu striktno definirani.

Do sada su cijene bile definirane s kupcima ovisno o opsegu i kombinaciji posla na temelju iskustva. U cijenama nije bilo precizirano koliko koja usluga košta nego sveukupno i cijene su

bile paušalne s dozvoljenim odstupanjem da nekada bude više posla od dogovorenog a nekada manje.

Cijena usluge ovisi o:

- pravnom obliku poslovnog subjekta,
- vrsti djelatnosti (usluge, proizvodnja, trgovina),
- da li je u sustavu PDV-a,
- broju zaposlenih osoba,
- ukupnom broju ulaznih i izlaznih računa,
- broju bankovnih izvadaka,
- zaključaka maloprodajne blagajne.
- da li obavlja kartično poslovanje,
- o svim ostalim dogovorenim uslugama.

Nedostatak ovog načina dogovaranja cijena je u tome što se ponekad zna dogoditi da zbog ekstremno većeg ili ekstremno manjeg obujma od dogovorenog posla, dogovoren paušal bude ili na štetu knjigovodstvenog servisa ili klijenta. U bilo kojem od ta dva slučaja u dogovoru s klijentom ugovora se nova cijena.

3.3 Pretpostavke za izračun cjenika

S obzirom na kompleksnost strukture klijenata i usluge koje pruža ovaj računovodstveni servis i nužnosti da se povijesni podaci kvantificiraju, za potrebe ovog rada izračun cjenika bit će prikazan pod pretpostavkom da ova firma ima prihode isključivo od pružanja sljedećih usluga i to samo obveznicima poreza na dobit, neprofitnim organizacijama i da će u buduće samo njima pružati sljedeće usluge:

<u>Za obveznike poreza na dobit:</u>

1. Ustrojavanje i vođenje propisanih temeljnih poslovnih knjiga (glavna knjiga, dnevnik).
2. Ustrojavanje i vođenje pomoćnih poslovnih knjiga (knjiga blagajne, potrebne analitičke evidencije).
3. Evidencije nematerijalne i materijalne dugotrajne imovine i obračun amortizacije.
4. Obračun PDV-a, knjige URA i IRA, dostava izvještaja poreznom tijelu.

5. Obračun plaća, dostava JOPPD obrasca poreznom tijelu, izrada naloga za plaćanje plaća, poreza i doprinosa.
6. Obračun autorskih honorara, naknada po ugovorima o djelu, dostava JOPPD obrasca poreznom tijelu .
7. Obračun putnih naloga i troškova prema nalogu poduzetnika, dostava JOPPD obrasca poreznom tijelu.
8. Prijave i odjave radnika na HZMO i HZZO.
9. Sastavljanje financijskih izvještaja: bilanca, račun dobiti i gubitka, novčani tijek, bilješke uz izvještaje.
10. Izrada i dostava financijskog izvještaja (GFI – POD) Financijskoj agenciji.
11. Izrada i dostava porezne prijave (PD) poreznom tijelu.
12. Poslovno savjetovanje o mogućim rješenjima vezanim uz porezne obveze.

Za neprofitne organizacije:

1. Ustrojavanje i vođenje propisanih temeljnih poslovnih knjiga (glavna knjiga, dnevnik).
2. Ustrojavanje i vođenje pomoćnih poslovnih knjiga (knjiga blagajne, potrebne analitičke evidencije).
3. Evidencije nematerijalne i materijalne dugotrjne imovine i obračun amortizacije.
4. Obračun PDV-a, knjige URA i IRA, dostava izvještaja poreznom tijelu.
5. Obračun plaća, dostava JOPPD obrasca poreznom tijelu, izrada naloga za plaćanje plaća, poreza i doprinosa.
6. Obračun autorskih honorara, naknada po ugovorima o djelu, dostava JOPPD obrasca poreznom tijelu.
7. Obračun putnih naloga i troškova prema nalogu poduzetnika, dostava JOPPD obrasca poreznom tijelu.
8. Sastavljanje financijskih izvještaja: bilanca, račun prihoda i rashoda, bilješke uz izvještaje.
9. Prijave i odjave radnika na HZMO i HZZO.
10. Izrada i dostava tromjesečnih financijskih izvještaja (PR-RAS, BIL-NPF) Financijskoj agenciji.
11. Izrada i dostava porezne prijave (PR-RAS, BIL-NPF, bilješke) Državnoj reviziji.
12. Poslovno savjetovanje o mogućim rješenjima vezanim uz porezne obveze.

Parametri na kojima će se temeljiti izračun cjenika za pružanje svih ovih usluga su:

a) broj stavaka glavne knjige, broj obračuna dohodaka, izrada financijkih izvještaja, sati savjetovanja
b) broj stavaka glavne knjige, broj obračuna dohodaka, izrada financijkih izvještaja
c) broj stavaka glavne knjige, broj obračuna dohodaka

U praksi ima puno različitih modela na čemu se temelji jedinična cijena, a među učestalijima su broj ulaznih, broj izlaznih računa, broj izvoda, broj putnih naloga, zasebno naplaćivanje glavnih i pomoćnih knjiga itd. Razlog zašto će se izračun temeljiti na definiranim parametrima je taj što je rezultat knjiženja dokumenta poput ulaznih/izlaznih računa, izvoda, putnih naloga i sl. upravo broj stavaka glavne knjige. Na taj način se neutralizira učestala pojava da se npr. knjiženje ulaznog računa naplaćuje jednako bez obzira ima li on jednu ili više stavaka.

Kako bi se prešlo iz dosadašnjeg načina da se cijena dogovara na temelju iskustva o očekivanom obujmu posla potrebno je, na temelju povijesnih podataka o obujmu i strukturi posla i cijenama, izračunati jediničnu cijenu koja će uvažavati troškove knjigovodstvenog servisa kao i željenu maržu.

Za potrebe analize troškova prvenstveno su analizirani bankovni izvodi, preciznije odljevi novca, iz razloga što je na njima najjasnije vidljivo za što je konkretno bio pojedini odljev. Ti odljevi se mogu grupirati u sljedeće cijeline koje će kasnije služiti u izradi cjenika:

- fiksne troškove
    - režije
    - plaće i doprinosi zaposlenika
    - pretplate na stručne časopise i savjetodavne kuće
    - licence i održavanje softvera
    - ostali fiksni troškovi
- varijabilne troškove
    - registratori
    - papiri
    - toneri za printer
    - ostali varijabilni troškovi
- izvanredne troškove
    - troškovi promocije

    - uređenje prostora
    - ostali izvanredni troškovi
- obveza za PDV
- porez na dobit

3.4 Izračun cjenika

Slijedi prikaz informacija o iznosima bitnim za izračun cjenika. One su temeljene na analizi izadataka iz 2016. godine, a prilagođene su izdacima koji bi se pojavljivali u 2017. godini pod pretpostavkom da se pružaju prethodno definirane usluge navedenim tržišnim segmentima.

Kako pri kasnijim simulacijama obveze PDV-a u različitim scenarijima različitih cijena ili potražnje za uslugom, tako i pri vršenju korekcija kod varijabilnih troškova gdje će se uzeti u obzir proporcionalni dio koji u realnosti otpada na pružanje usluga obveznicima poreza na dohodak i obračune dohodaka predstavništvima što čini značajan dio stvarnih prihoda, polazit će se od fakturiranih, a ne naplaćenih računa bez obzira što ovaj knjigovodstveni servis ima obvezu PDV-a prema naplaćenom, iz razloga što definiranje cjenika ne bi bilo moguće kada bi se polazilo od pretpostavke da klijenti ne plaćaju svoje usluge.

U uzorak za izračun cjenika ući će samo obveznici poreza na dobit i udruge prvenstveno zbog sličnosti vođenja poslovnih knjiga. U tom slučaju ukupan broj stavaka je 134.930. To je broj stavaka nakon što se oduzme 5,4% stavaka koje otpadaju na klijente koji nisu u uzorku. Varijabilni trošak se također treba umanjiti za taj postotak, ali prije umanjenja od 5,4% treba ga umanjiti za 3.000 kn što je subjektivna procjena poduzetnika da je toliko varijabilnog troška bilo potrošeno za klijente kojima se vrši samo obračun dohodaka pa ne mogu biti ukalkulirani u računici ovog postotka s obzirom da nemaju zajedničku karakteristiku broja stavki. Obveza za PDV je također korigirana i iznosi onoliko koliko bi iznosila kada bi prihodi bili samo od navedenih segmenata i usluga u navedenom obujmu.

Za izračun cjenika koristit će se metoda troškovi plus. Nakon analize izdataka i napravljenih korekcija, izdaci za 39 klijenata, 134.930 proknjiženih stavaka glavne knjige, 1715 obračuna dohodaka i 156 sati konzultacija iznosili bi:

- fiksni troškovi: 403.000,00 kn
- varijabilni troškovi: 26.000,00
- izvanredni troškovi: 25.000 kn
- obveza za PDV: 126.000,00 kn

- porez na dobit: 9.574,80 (ovo nije povijesni podatak s korekcijom nego stvarni za ovu godinu bez obzira koliki će biti obujam posla u narednom periodu ovo je izdatak koji će biti ne promijenjen na godišnjoj razini u 2017. godini).

Možda je pomalo zbunjujuće što se u istoj kalkulaciji računa i s povijesnim i s tekućim iznosima izdataka i s njihovom korigiranim iznosima, ali to ima smisla kada se ima na umu činjenica da je potrebno razno razne neusporedive parametre svesti na usporedive i na temelju realnih izdataka izračuniti izdatke koji bi bili realni izdaci u slučaju kada bi obujam poslovanja bio kao što je definirano, kako bi se izračunala točka pokrića i inicijalna cijana usluga.

3.4.1 Izračun točke pokrića

Tablica 1. prikazuje izračun cijene jedne stavke u tri različita scenarija, a to je kada bi se od usluga zasebno naplaćivalo:

1. broj stavki, broj obračuna dohodaka, izrada financijskih izvještaja i broj sati konzultacija
2. broj stavki, broj obračuna dohodaka, izrada financijskih izvještaja
3. broj stavki, broj obračuna dohodaka

Plavom bojom je označen obujam posla iskazan u broju stavki, broju obračuna dohodaka, broju sati konzultacija i izradi financijskih izvještaja. Taj obujam dobiven je kada se od realnog obujma posla ovog knjigovodstvenog servisa iskažu podaci samo za segmente koji su prethodno definirani. Cijene na tržištu značajno variraju i u vidu onoga što se naplaćuje i koliko se naplaćuje. Za daljnji izračun proizvoljno su određene cijene jednog obračuna dohotka 100,00 kn, cijena jednog sata konzultacije 200,00 kn i izrada finacijskih izvještaja 1000,00 kn po klijentu. To su cijene koje ne odstupaju značajno od cijena konkurencije za te usluge, a kasnije će biti spominjane pod nazivom inicijalna cijena. Procjena o prosječnom broju sati konzultacija svakog klijenta godišnje je subjektivna, temeljena na iskustvu, a iznosi 4 sata. Dodatno usluge poput npr. plaćanja putem internet bankarstva za klijente, izrada posebnih

izvještaja po potrebi kijenata, simulacije plaća itd. naplaćivat će se dodatno i neće biti uzete u obzir pri izračunu ovog cjenika.

Analizom povijesnih izdataka i na temelju toga procjenom izdataka koji bi se pojavili u slučaju navedenog obujma posla dobiveni su iznosi označeni u zeleno. Sve osim slobodnog prihoda vlasnicima (koji se računa kao razlika između prihoda i svega dolje navedenog) može se svesti na:

- fiksne troškove
- varijabilne troškove
- izvanredne troškove
- porez na dobit
- obvezu za PDV

Oni su u tablici u prvom stupcu još više raščlanjeni kako bi se što preciznije mogli mijenjati njihovi iznosi u scenarijima poput povećanog obujma i to na:

- fiksne troškove bez PDV-a
- fiksne troškove koji nemaju PDV (npr. izdaci za plaće)
- izvanredne troškovi bez PDV-a
- varijabilne troškovi bez PDV-a
- PDV u fiksnim i izvanrednim troškovima
- PDV u varijabilnim troškovima
- obveza za PDV
- porez na dobit

Drugi, treći i četvrti stupac imaju za cilj prikazati cijenu jedne stavke u ovisno koja se kombinacija usluga naplaćuje. U svakom slučaju cijena stavke koja se dobije u bilo kojem od stupaca predstavlja cijenu točke pokrića za tu kombinaciju usluga (kasnije zvanu inicijalna cijena). Svi iznosi i izračuni su na godišnjoj razini. Cijena jedne stavke izračunava se na način da se ukupni prihodi s PDV-om koji bi bili u slučaju navedenog obujma posla po trenutnim cijenama, umanjene za prihode od obračuna / konzultacija / izrade financijskih izvještaja, a zatim podijele s ukupnim brojem stavaka. Takvim izračunom dobiva se cijena jedne stavke, ovisno o kombinaciji usluga koje se naplaćuju, kako slijedi:

1. broj stavki, broj obračuna dohodaka, izrada financijskih izvještaja i broj sati konzultacija 2,88 kn
2. broj stavki, broj obračuna dohodaka, izrada financijskih izvještaja 3,11 kn
3. broj stavki, broj obračuna dohodaka 3,40 kn

Tablica 2. Izračun cijene jedne stavke ovisno o kombinaciji usluga koje se naplaćuju

	STAVKE, OBRAČUNI, KONZ, FI	STAVKE, OBRAČUNI, FI	STAVKE, OBRAČUNI
Ukupni prihod s PDV-om	629.737,50	629.737,50	629.737,50
Obveza za PDV	125.947,50	125.947,50	125.947,50
Fiksni troškovi bez PDV-a	120.000,00	120.000,00	120.000,00
Fiksni troškovi koji nemaju PDV	224.000,00	224.000,00	224.000,00
Varijabilni troškovi bez PDV-a	20.800,00	20.800,00	20.800,00
izvanredni troškovi bez PDV-a	19.000,00	19.000,00	19.000,00
PDV u fiksnim i izvanrednim troškovima	35.000,00	35.000,00	35.000,00
PDV u varijabilnim troškovima	5.200,00	5.200,00	5.200,00
Dobit prije oporezivanja	79.790,00	79.790,00	79.790,00
Porez na dobit	9.574,80	9.574,80	9.574,80
Dobit poslije oporezivanja	70.215,20	70.215,20	70.215,20
broj kijenata	39,00	39,00	
broj stavki	**134.930,00**	**134.930,00**	**134.930,00**
broj obračuna	1.715,00	1.715,00	1.715,00
cijena 1 obračuna dohotka	100,00	100,00	100,00
broj sati konzultacija po klijentu	4,00	4,00	
cijena 1h konzultacija	200,00		
cijena izrade 1 seta fin. izvještaja	1.000,00		
cijena SVIH financijskih izvještaja	39.000,00	39.000,00	
cijena SVIH obračuna	171.500,00	171.500,00	171.500,00
cijena SVIH konzultacija	31.200,00	0,00	
ukupno svi obračuni, konz. i fin. Izvj.	241.700,00	210.500,00	171.500,00
prihod umanjen za sve obrač. i konz. i fin. izvj.	388.037,50	419.237,50	458.237,50
cijena 1 stavke ako se naplaćuju ostale usluge	2,88	3,11	3,40

Izvor: prijedlog autora

Iz Tablice 1. vidljivo je da vlasnicima ostane 70.215,20 kn dobiti poslije oporezivanja. Ako Tablicu 1. promatramo kao bazu tj. kao izračun točke pokrića tada je u sljedećem koraku potrebno definirati koliki iznos bi bio ciljni iznos u vidu dobiti poslije oporezivanja. Proizvoljni je cilj ukupno 305.000,00 kn dobiti poslije oporezivanja, odnosno dodatnih 234.784,80 kn. Slijedi interpolacija pomoću koje će se doći do potrebnog povećanja marže u slučaju kada bi obujam posla ostao isti kao što je bio u izračunu točke pokrića.

3.4.2 Izračun potrebnog povećanja inicijalnih cijena za ostvarenje željene dobiti poslije oporezivanja

U Tablici 2., Tablici 3. i Tablici 4. prikazani su prihodi s PDV-om ovisno o uslugama koje se naplaćuju te interpolacija kojom se došlo do postotka za koji je potrebno povećati cijenu svake od usluga (ovisno o kombinaciji u kojoj se naplaćuje) kako bi se ostvario cilj od dodatnih 234.784,80 kn dobiti poslije oporezivanja u slučaju kako bi obujam posla bio upravo onakav kao što je bio pri izračunu točke pokrića.

Tablica 2. prikazuje situaciju u kojoj se naplaćuje broj stavki, broj obračuna dohodaka, sati konzultacije i izrada financijskih izvještaja. U prvom izračunu gdje se računa s originalnom cijenom svake od usluga vidljivo je da je već i s njenom primjenom povećanje dobiti poslije oporezivanja u iznosu od 714,58 kn. To je iz razloga što pri izračunu potrebne cijene za točku pokrića broj koji se dobije ima puno decimala pa s obzirom da se radi o monetarnim jedinicama potrebno ih je zaokružiti na dvije decimale, a ista stvar je i s iznosom varijabilog troška kojeg je potrebno alocirati na svaku stavku, što će kasnije u radu bili detaljnije objašnjeno. Takva inicijalna razlika će se iz istog razloga događati i u ostalim simulacijama s drugačijom kombinaicijom usluga koje se naplaćuju. Sljedeća tri izračuna prikazuju interpolaciju tj. koliko bi bilo dobiti poslije oporezivanja u slučajevima kada bi se inicijalna cijena povećala za određeni postotak. S obzirom da je potrebno povećanje u iznosu od 234.784,80 kn, postotak povećanja cijene koji za rezultat ima povećanje dobiti poslije oporezivanja za najbliži iznos, točnije za 235.891,52 kn je 53%. U tom slučaju cijena jedne stavke (s PDV-om) trebala bi se naplaćivati 4,41 kn, jedan obračun dohodaka 153,00 kn, jedan sat konzultacija 306,00 kn, a izrada financijskog izvještaja 1.530,00 kn. Ispod glavnog dijela tablice, crvenom bojom u tablici iskazane su cijene s PDV-om i bez njega za inicijalnu cijenu te za svaku od interpolacija.

Tablici 3. prikazuje situaciju u kojoj se naplaćuje broj stavki, broj obračuna dohodaka i izrada financijskih izvještaja. U prvom izračunu, iz već navednih razloga, povećanje dobiti poslije oporezivanja je 597,64 kn. Sljedeća tri izračuna prikazuju interpolaciju. Postotak povećanja cijene koji za rezultat ima povećanje dobiti poslije oporezivanja za najbliži iznos, točnije za 235.712,61 kn je 53%. U tom slučaju cijena (s PDV-om) jedne stavke trebala bi se naplaćivati 4,76 kn, jedan obračun dohodaka 153,00 kn, a izrada financijskog izvještaja 1.530,00 kn. Ispod glavnog dijela tablice, crvenom bojom u tablici iskazane su cijene s PDV-om i bez njega za inicijalnu cijenu te za svaku od interpolacija.

Tablici 4. prikazuje situaciju u kojoj se naplaćuje broj stavki, broj obračuna dohodaka. U prvom izračunu, iz već navednih razloga, povećanje dobiti poslije oporezivanja je 688,95 kn. Sljedeća tri izračuna prikazuju interpolaciju. Postotak povećanja cijene koji za rezultat ima povećanje dobiti poslije oporezivanja za najbliži iznos, točnije za 235.852,31 kn je 53%. U tom slučaju cijena (s PDV-om) jedne stavke trebala bi se naplaćivati 5,20 kn, jedan obračun dohodaka 153,00 kn. Ispod glavnog dijela tablice, crvenom bojom u tablici iskazane su cijene s PDV-om i bez njega za inicijalnu cijenu te za svaku od interpolacija.

Tablica 3. Simulacija cijena i dobiti poslije oporezivanja pri naplaćivanju broja stavki, obračuna dohodaka, sati konzultacija i izrade financijskih izvještaja

STAVKE, OBRAČUNI, KONZ, FI	Broj klijenata	Broj obračuna	Broj sati konzultacija	Broj stavki	FI	Uk cijena obračuna	Uk cijena konzultacija	Uk cijena stavki	Uk cijena FI	SVEUKUPNA CIJENA	PDV iz uk. cijene	VT s PDV-om	FT, izvanredni troškovi s PDV-om	Dobit nakon oporezivanja iz TP	porez na dobit	Povećanje dobiti nakon oporezivanja (potrebna razlika je 234.784,80 kn)
CIJENA TP	36	1.000,00	144,00	100.000,00	36,00	100.000,00	28.800,00	288.000,00	36.000,00	452.800,00	126.059,68	25.636,70	398.000,00	70.215,20	9.672,24	714,58
	2	620,00	8,00	30.000,00	2,00	62.000,00	1.600,00	86.400,00	2.000,00	152.000,00						
	1	95,00	4,00	4.930,00	1,00	9.500,00	800,00	14.198,40	1.000,00	25.498,40						
ukupno	39	1.715,00	156,00	134.930,00	39,00	171.500,00	31.200,00	388.598,40	39.000,00	630.298,40						
CIJENA +52%	36	1.000,00	144,00	100.000,00	36,00	152.000,00	43.776,00	437.760,00	54.720,00	688.256,00	191.610,71	25.636,70	398.000,00	70.215,20	41.136,74	231.454,22
	2	620,00	8,00	30.000,00	2,00	94.240,00	2.432,00	131.328,00	3.040,00	231.040,00						
	1	95,00	4,00	4.930,00	1,00	14.440,00	1.216,00	21.581,57	1.520,00	38.757,57						
ukupno	39	1.715,00	156,00	134.930,00	39,00	260.680,00	47.424,00	590.669,57	59.280,00	958.053,57						
CIJENA +53%	36	1.000,00	144,00	100.000,00	36,00	153.000,00	44.064,00	440.640,00	55.080,00	692.784,00	192.871,31	25.636,70	398.000,00	70.215,20	41.741,82	235.891,52
	2	620,00	8,00	30.000,00	2,00	94.860,00	2.448,00	132.192,00	3.060,00	232.560,00						
	1	95,00	4,00	4.930,00	1,00	14.535,00	1.224,00	21.723,55	1.530,00	39.012,55						
ukupno	39	1.715,00	156,00	134.930,00	39,00	262.395,00	47.736,00	594.555,55	59.670,00	964.356,55						
CIJENA +54%	36	1.000,00	144,00	100.000,00	36,00	154.000,00	44.352,00	443.520,00	55.440,00	697.312,00	194.131,91	25.636,70	398.000,00	70.215,20	42.346,91	240.328,82
	2	620,00	8,00	30.000,00	2,00	95.480,00	2.464,00	133.056,00	3.080,00	234.080,00						
	1	95,00	4,00	4.930,00	1,00	14.630,00	1.232,00	21.865,54	1.540,00	39.267,54						
ukupno	39	1.715,00	156,00	134.930,00	39,00	264.110,00	48.048,00	598.441,54	60.060,00	970.659,54						

		0%	52%	53%	54%
CIJENE s PDV-om	OBRAČUN	100,00	152,00	153,00	154,00
	KONZULTACIJE	200,00	304,00	306,00	308,00
	FI	1.000,00	1.520,00	1.530,00	1.540,00
	STAVKA	2,88	4,38	4,41	4,44
CIJENE bez PDV-a	OBRAČUN	80,00	121,60	122,40	123,20
	KONZULTACIJE	160,00	243,20	244,80	246,40
	FI	800,00	1.216,00	1.224,00	1.232,00
	STAVKA	2,30	3,50	3,53	3,55

Izvor: prijedlog autora

Tablica 4. Simulacija cijena i dobiti poslije oporezivanja pri naplaćivanju broja stavki, obračuna dohodaka i izrade financijskih izvještaja

Izvor: prijedlog autora

STAVKE, OBRAČUNI, FI	Broj klijenata	Broj obračuna	Broj stavki	FI	Uk cijena obračuna	Uk cijena stavki	Uk cijena FI	SVEUKUPNA CIJENA	PDV iz uk. cijene	VT s PDV-om	FT, izvanredni troškovi s PDV-om	Dobit nakon oporezivanja iz TP	porez na dobit	Povećanje dobiti nakon oporezivanja (potrebna razlika je 234.784,80 kn)
CIJENA TP	36	1.000,00	100.000,00	36,00	100.000,00	311.000,00	36.000,00	447.000,00	126.026,46	25.636,70	398.000,00	70.215,20	9.656,30	597,64
	2	620,00	30.000,00	2,00	62.000,00	93.300,00	2.000,00	157.300,00						
	1	95,00	4.930,00	1,00	9.500,00	15.332,30	1.000,00	25.832,30						
ukupno	39	1.715,00	134.930,00	39,00	171.500,00	419.632,30	39.000,00	630.132,30						
CIJENA +52%	36	1.000,00	100.000,00	36,00	152.000,00	472.720,00	54.720,00	679.440,00	191.560,22	25.636,70	398.000,00	70.215,20	41.112,50	231.276,48
	2	620,00	30.000,00	2,00	94.240,00	141.816,00	3.040,00	239.096,00						
	1	95,00	4.930,00	1,00	14.440,00	23.305,10	1.520,00	39.265,10						
ukupno	39	1.715,00	134.930,00	39,00	260.680,00	637.841,10	59.280,00	957.801,10						
CIJENA +53%	36	1.000,00	100.000,00	36,00	153.000,00	475.830,00	55.080,00	683.910,00	192.820,48	25.636,70	398.000,00	70.215,20	41.717,43	235.712,61
	2	620,00	30.000,00	2,00	94.860,00	142.749,00	3.060,00	240.669,00						
	1	95,00	4.930,00	1,00	14.535,00	23.458,42	1.530,00	39.523,42						
ukupno	39	1.715,00	134.930,00	39,00	262.395,00	642.037,42	59.670,00	964.102,42						
CIJENA +54%	36	1.000,00	100.000,00	36,00	154.000,00	478.940,00	55.440,00	688.380,00	194.080,75	25.636,70	398.000,00	70.215,20	42.322,36	240.148,74
	2	620,00	30.000,00	2,00	95.480,00	143.682,00	3.080,00	242.242,00						
	1	95,00	4.930,00	1,00	14.630,00	23.611,74	1.540,00	39.781,74						
ukupno	39	1.715,00	134.930,00	39,00	264.110,00	646.233,74	60.060,00	970.403,74						

		0%	52%	53%	54%
CIJENE s PDV-om	OBRAČUN	100,00	152,00	153,00	154,00
	FI	1.000,00	1.520,00	1.530,00	1.540,00
	STAVKA	3,11	4,73	4,76	4,79
CIJENE bez PDV-a	OBRAČUN	80,00	121,60	122,40	123,20
	FI	800,00	1.216,00	1.224,00	1.232,00
	STAVKA	2,49	3,78	3,81	3,83

Tablica 5. Simulacija cijena i dobiti poslije oporezivanja pri naplaćivanju broja stavki, obračuna dohodaka

STAVKE, OBRAČUNI	Broj klijenata	Broj obračuna	Broj stavki	Uk cijena obračuna	Uk cijena stavki	SVEUKUPNA CIJENA	PDV iz uk. cijene	VT s PDV-om	FT, izvanredni troškovi s PDV-om	Dobit nakon oporezivanja iz TP	porez na dobit	Povećanje dobiti nakon oporezivanja (potrebna razlika je 234.784,80 kn)
CIJENA TP	36	1.000,00	100.000,00	100.000,00	340.000,00	440.000,00	126.052,40	25.636,70	398.000,00	70.215,20	9.668,75	688,95
	2	620,00	30.000,00	62.000,00	102.000,00	164.000,00						
	1	95,00	4.930,00	9.500,00	16.762,00	26.262,00						
ukupno	39	1.715,00	134.930,00	171.500,00	458.762,00	630.262,00						
CIJENA +52%	36	1.000,00	100.000,00	152.000,00	516.800,00	668.800,00	191.599,65	25.636,70	398.000,00	70.215,20	41.131,43	231.415,26
	2	620,00	30.000,00	94.240,00	155.040,00	249.280,00						
	1	95,00	4.930,00	14.440,00	25.478,24	39.918,24						
ukupno	39	1.715,00	134.930,00	260.680,00	697.318,24	957.998,24						
CIJENA +53%	36	1.000,00	100.000,00	153.000,00	520.200,00	673.200,00	192.860,17	25.636,70	398.000,00	70.215,20	41.736,48	235.852,31
	2	620,00	30.000,00	94.860,00	156.060,00	250.920,00						
	1	95,00	4.930,00	14.535,00	25.645,86	40.180,86						
ukupno	39	1.715,00	134.930,00	262.395,00	701.905,86	964.300,86						
CIJENA +54%	36	1.000,00	100.000,00	154.000,00	523.600,00	677.600,00	194.120,70	25.636,70	398.000,00	70.215,20	42.341,53	240.289,35
	2	620,00	30.000,00	95.480,00	157.080,00	252.560,00						
	1	95,00	4.930,00	14.630,00	25.813,48	40.443,48						
ukupno	39	1.715,00	134.930,00	264.110,00	706.493,48	970.603,48						

		0%	52%	53%	54%
CIJENE s PDV-om	OBRAČUN	100,00	152,00	153,00	154,00
	STAVKA	3,40	5,17	5,20	5,24
CIJENE bez PDV-a	OBRAČUN	80,00	123,20	121,60	122,40
	STAVKA	2,72	4,13	4,16	4,19

Izvor: prijedlog autora

3.5 Usporedba modela naplaćivanja usluga

Koji od ova tri modela cjenika je najbolje primjenjivati ovisi o spremnosti na rizik poduzetnika. Malo je vjerojatno da će obujam posla biti upravo onakav kakav je bio pri izračunu optimalne cijene za ostvarenje ciljane dobiti poslije oporezivanja, a ovisno o primjeni pojedinog modela cjenika ovisit će promijena dobiti poslije oporezivanja uslijed promijene obujma posla.

Tablica 5., tablica 6. i tablica 7. prikazuju utjecaj povećanja/smanjenje obujma posla na dobit poslije oporezivanja ovisno o modelu cjenika. S obzirom da se pojavljuje promijena obujma posla, potrebno je voditi računa i o varijabilnim troškovi koji se u tom slučaju mijenjaju.

Varijabilni troškovi odnose se prvenstveno na troškove materijala poput potrošenog papira za printanje, registratora, tonera i dr., a povećavaju se s obujmom posla. Ključ prema kojem se varijabilni troškovi mijenjaju može se izračunati na način da se iznos varijabilnih troškova s PDV-om koji se pojavljuju kod izračuna točke pokrića podijeli s ukupnim brojem stavaka također koji se pojavljuju kod izračuna točke pokrića. Ovom metodom dobije se da jedna stavka na sebe veže 0,19 kn varijabilnog troška.

Tablica 6. Simulacija utjecaja promjene obujam posla na dobit poslije oporezivanja kod primjene modela stavke, obračuni, konzultacije, financijski izvještaji

	STAVKE, OBRAČUNI, KONZ, FI	Broj klijenata	Broj obračuna	Broj sati konzultacija	Broj stavki	FI	Uk cijena obračuna	Uk cijena konzultacija	Uk cijena stavki	Uk cijena FI	SVEUKUPNA CIJENA	PDV iz prihoda	VT s PDV-om	FT, izvanredni troškovi s PDV-om	Dobit nakon oporezivanja iz TP	porez na dobit	Povećanje slobodnog prihoda	Razlika slobodnog prihoda uzrokovana povećanje m/smanjenjem obujma posla
	CIJENA +53%	36	1.000,00	144,00	100.000,00	36,00	153.000,00	44.064,00	440.640,00	55.080,00	692.784,00	192.871,31	25.636,70	398.000,00	70.215,20	41.741,82	235.891,52	
		2	620,00	8,00	30.000,00	2,00	94.860,00	2.448,00	132.192,00	3.060,00	232.560,00							
		1	95,00	4,00	4.930,00	1,00	14.535,00	1.224,00	21.723,55	1.530,00	39.012,55							
	ukupno	39	1.715,00	156,00	134.930,00	39,00	262.395,00	47.736,00	594.555,55	59.670,00	964.356,55							
SMANJENJE																		
10000 stavaka manje	CIJENA +53%	32	1.000,00	128,00	100.000,00	32,00	153.000,00	39.168,00	440.640,00	48.960,00	681.768,00	178.795,31	23.736,70	398.000,00	70.215,20	35.213,34	188.016,00	-47.875,52
100 obračuna manje		2	520,00	8,00	20.000,00	2,00	79.560,00	2.448,00	88.128,00	3.060,00	173.196,00							
4 stranke manje		1	95,00	4,00	4.930,00	1,00	14.535,00	1.224,00	21.723,55	1.530,00	39.012,55							
16 sati konz manje	ukupno	35	1.615,00	140,00	124.930,00	35,00	247.095,00	42.840,00	550.491,55	53.550,00	893.976,55							
POVEĆANJE																		
10000 stavaka više	CIJENA +53%	40	1.000,00	160,00	100.000,00	40,00	153.000,00	48.960,00	440.640,00	61.200,00	703.800,00	206.947,31	27.536,70	398.000,00	70.215,20	48.270,30	283.767,04	47.875,52
100 obračuna više		2	720,00	8,00	40.000,00	2,00	110.160,00	2.448,00	176.256,00	3.060,00	291.924,00							
4 stranke više		1	95,00	4,00	4.930,00	1,00	14.535,00	1.224,00	21.723,55	1.530,00	39.012,55							
16 sati konz više	ukupno	43	1.815,00	172,00	144.930,00	43,00	277.695,00	52.632,00	638.619,55	65.790,00	1.034.736,55							

Izvor: prijedlog autora

Tablica 7. Simulacija utjecaja promjene obujam posla na dobit poslije oporezivanja kod primjene modela stavke, obračuni, financijski izvještaji

	STAVKE, OBRAČUNI, FI	Broj klijenata	Broj obračuna	Broj stavki	FI	Uk cijena obračuna	Uk cijena stavki	Uk cijena FI	SVEUKUPNA CIJENA	PDV iz prihoda	VT s PDV-om	FT, izvanredni troškovi s PDV-om	Dobit nakon oporezivanja iz TP	porez na dobit	Povećanje slobodnog prihoda	Razlika slobodnog prihoda uzrokovana povećanje m/smanjenj em obujma posla
	CIJENA +52%	36	1.000,00	100.000,00	36,00	153.000,00	475.830,00	55.080,00	683.910,00	192.820,48	25.636,70	398.000,00	70.215,20	41.717,43	235.712,61	
		2	620,00	30.000,00	2,00	94.860,00	142.749,00	3.060,00	240.669,00							
		1	95,00	4.930,00	1,00	14.535,00	23.458,42	1.530,00	39.523,42							
	ukupno	39	1.715,00	134.930,00	39,00	262.395,00	642.037,42	59.670,00	964.102,42							
SMANJENJE	CIJENA +52%	32	1.000,00	100.000,00	32,00	153.000,00	475.830,00	48.960,00	677.790,00	179.019,88	23.736,70	398.000,00	70.215,20	35.321,14	188.806,49	-46.906,11
10000 stavaka manje		2	520,00	20.000,00	2,00	79.560,00	95.166,00	3.060,00	177.786,00							
100 obračuna manje		1	95,00	4.930,00	1,00	14.535,00	23.458,42	1.530,00	39.523,42							
4 stranke manje	ukupno	35	1.615,00	124.930,00	35,00	247.095,00	594.454,42	53.550,00	895.099,42							
POVEĆANJE	CIJENA +52%	40	1.000,00	100.000,00	40,00	153.000,00	475.830,00	61.200,00	690.030,00	206.621,08	27.536,70	398.000,00	70.215,20	48.113,72	282.618,72	46.906,11
10000 stavaka više		2	720,00	40.000,00	2,00	110.160,00	190.332,00	3.060,00	303.552,00							
100 obračuna više		1	95,00	4.930,00	1,00	14.535,00	23.458,42	1.530,00	39.523,42							
4 stranke više	ukupno	43	1.815,00	144.930,00	43,00	277.695,00	689.620,42	65.790,00	1.033.105,42							

Izvor: prijedlog autora

Tablica 8. Simulacija utjecaja promjene obujam posla na dobit poslije oporezivanja kod primjene modela stavke, obračuni

	STAVKE, OBRAČUNI	Broj klijenata	Broj obračuna	Broj stavki	Uk cijena obračuna	Uk cijena stavki	SVEUKUPNA CIJENA	PDV iz prihoda	VT s PDV-om	FT, izvanredni troškovi s PDV-om	Dobit nakon oporezivanja iz TP	porez na dobit	Povećanje slobodnog prihoda	Razlika slobodnog prihoda uzrokovana povećanjem/smanjenjem obujma posla
	CIJENA +52%	36	1.000,00	100.000,00	153.000,00	520.200,00	673.200,00	192.860,17	25.636,70	398.000,00	70.215,20	41.736,48	235.852,31	
		2	620,00	30.000,00	94.860,00	156.060,00	250.920,00							
		1	95,00	4.930,00	14.535,00	25.645,86	40.180,86							
	ukupno	39	1.715,00	134.930,00	262.395,00	701.905,86	964.300,86							
SMANJENJE 10000 stavaka manje 100 obračuna manje	CIJENA +52%	32	1.000,00	100.000,00	153.000,00	520.200,00	673.200,00	179.396,17	23.736,70	398.000,00	70.215,20	35.501,76	190.131,03	-45.721,28
		2	520,00	20.000,00	79.560,00	104.040,00	183.600,00							
		1	95,00	4.930,00	14.535,00	25.645,86	40.180,86							
	ukupno	35	1.615,00	124.930,00	247.095,00	649.885,86	896.980,86							
POVEĆANJE 10000 stavaka više 100 obračuna više	CIJENA +52%	32	1.000,00	100.000,00	153.000,00	520.200,00	673.200,00	206.324,17	27536,7	398.000,00	70.215,20	47.971,20	281.573,59	45.721,28
		2	720,00	40.000,00	110.160,00	208.080,00	318.240,00							
		1	95,00	4.930,00	14.535,00	25.645,86	40.180,86							
	ukupno	35	1.815,00	144.930,00	277.695,00	753.925,86	1.031.620,86							

Izvor: prijedlog autora

Ako postoji opasnost od smanjenja obujma posla preporuka je da se odabere model stavki i obračuna jer promjena u obujmu posla kroz primjenu ovog modela ima najmanju promjenu u iznosu dobiti poslije oporezivanja u odnosu na ostale modele pa ukoliko se obujam posla smanji, negativne posljedice bit će blaže. Iako ovaj model inherentno kroz povećanu cijenu stavke kompenzira nedostatak zasebne naplate konzultacija i izrade financijskih izvještaja, bilo bi dobro naznačiti da je u cijenu po ovom modelu uključeno 4 sata konzultacija, a poviše toga da se naplaćuje u iznosu od 306,00 kn po satu. Izrada financijskih izvještaja se ionako radi jedna po svakom subjektu pa nju nije potrebno dodatno definirati. Odabirom ovog modela, u slučaju povećanja obujma posla, neće doći do značajnog povećanja dobiti poslije oporezivanja. U ovom slučaju postoji i mogućnost smanjenja troškova kako bi se zadržala željena dobit poslije oporezivanja, ali uz nižu jediničnu cijenu.

Suprotno tome, ukoliko se anticipira povećanje obujma posla, primjena metode stavke, obračuni, konzultacije i financijski izvještaji rezultirati će najvećim dobiti poslije oporezivanja, ali i njegovim najvećim smanjenjem u slučaju smanjenja obujma posla.

Model cjenika temeljen na stavkama, obračunu i financijskim izvještajima je opcija koja je po svojem učinku između ranije navedene dvije te daje umjereno povećanje dobiti poslije oporezivanja u slučaju povećanja obujma posla i umjerenjeno smanjenje u slučaju smanjenja obujma posla.

4 ZAKLJUČAK

Razvoj i nadzor poslovne strategije svakako je bitan za svako poduzeće. To je moguće uz primjenu metoda strateškog menadžerskog računovodstva koje kroz praćenje i analizarnje informacija upravljačkog računovodstva o poduzeću (poslovanju) i njegovim konkurentima, poduzeću omogućuju upravo to.

Danas se pod terminom strateškog menadžerskog računovodstva podrazumijeva primjena barem jedne od čitavog niza metoda. Primjena strateškog menadžerskog računovodstva u uslužnim djelatnostima prikazana je kroz primjenu strateškog odlučivanja o cijenama usluga, koja je jedna od metoda za donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka, a usko je povezana i s troškovnim metodama strateškog menadžerskog računovodstva. Koraci koji se trebaju slijediti pri određivanju cijena su: izbor cjenovnih ciljeva, određivanje potražnje, procjena troškova, analiza troškova, cijena i ponuda konkurenata, izbor metode određivanja cijene, izbor konačne cijene. Pri procjeni i analizi troškova vrlo je primjenjivo korištenje troškovinih metoda strateškog menadžerskog računovodstva.

Pri odabiru konačne cijene važno je imati na umu da mogućnost uspostavljanja dugoročnog poslovnog odnosa nastaje u situaciji u kojoj je kupnja stvorila zadovoljstvo i kod kupca i kod poduzeća.

Korištena metoda za izračun cjenika usluga ovog knjigovodstvenog servisa je . Cijena stavke koja se dobila izračunom točke pokrića u svakoj od tri modela naplaćivanja usluga, kao i cijena usluge obračuna dohodaka, sata konzultacija i izrade financijskih i ostalih zakonom propisanih izvještaja koja je bila proizvoljno definirana, kasnije se povećavala dok dok nije dosegla potrebnu visinu kako bi uz definiran obujam posla za posljedicu imala povećanje dobiti poslije oporezivanja na željenu razinu. Kod sva tri modela naplate (broj stavki, broj obračuna dohodaka, izrada financijskih izvještaja i broj sati konzultacija; broj stavki, broj obračuna dohodaka, izrada financijskih izvještaja; broj stavki, broj obračuna dohodaka) inicijalna cijena bi se trebala povećati za 53% kako bi se ostvario taj cilj, uz manja, pozitivna odstupanja.

S obzirom da je mala vjerojatnost da će u stvarnosti obujam posla biti upravo onakav kakav je bio definiran za izračun točke pokrića i posljedično ostvarenja željene dobiti poslije oporezivanja, napravljena je simulacija utjecaja promjene obujam posla (smanjenja i povećanja

obujma) na dobit poslije oporezivanja kod primjene svakog od tri modela naplaćivanja usluga. Ona je pružila uvid u različitost iznosa promijene dobiti poslije oporezivanja kod različitih modela naplaćivanja usluga u slučaju kada je smanjenje/povećanje obujma posla bilo, u svim simulacijama, promijenjeno za istu količinu te je time pružila temelje za odabir modela koji će se primjenjivati.

Koliko god to možda banalno zvučalo, prednost ovog izračuna cjenika je već i sama činjenica da sada postoji referentna baza za primjenu cjenika koja odgovara stvarnim troškovima ovog knjigovodstvenog servisa. Nadalje prednost korištenja ove metode je i što se nije išlo na uštrb troškova pa samim time niti na eventualno smanjenje kvalitete usluge. Činjenica da se je korištena metoda troškovi plus ima i svoj nedostatak, a to je da, radi polaženja od realnih troškova i željene dobiti, cijena je takva da zadovoljava te uvjete, ali ne uzima u obzir je li tržište spremno platitu tu cijenu.

Još jedan nedostatak je što se porez na dobit plaća prema prethodnoj godini pa da bi cjenik reflektirao željeni cilj trebalo bi ga se svake godine korigirati, a samim time vjerojatno i mjenjati postojeće cijene klijentima na godišnjoj bazi. U izračunu cjenika također nedostaju i elementi popust pravnog oblika klijenta, je li u sustavu pdv-a, ima li uvoz/izvoz, koristi li kartično poslovanje itd. što također utječe na kompleksnost i vrijednovanje posla, ali tome bi se mogla odrediti proizvoljna cijena koja je u skladu s tržišnim cijenama i naknadno ubaciti u kalkulaciju.

S obzirom da je prošla već polovica kalendarske godine, uvođenje ovog cijenika sada ne bi rezultiralo željenom dobiti poslije oporezivanja jer je već naplaćen dobar dio godišnjih prihoda. Koristeći ovaj model, trebala bi se napraviti nova kalkulacija s 31.12.2017. i dobivene rezultate početi primjenjivati od 2018. godine. Puni efekt bio bi kada bi se svim kijentima korigirala cijena prema dobivenoj kalkulaciji potrebnih cijena, ali s obzirom da je upitno bi li svi klijenti pristajali na anekse ugovor, bilo bi dobro i kada bi se te cijene počele primjenjivati s novim klijentima pa bi se s vremenom postigao željeni rezultat.

U svakom slučaju, prednost ovako koncipiranog izračuna je što omogućuje rekalkulaciju optimalne cijene u slučaju promjene troškova jer je potrebno samo da se promijenjen trošak svrsta u pravu kategoriju i ponovi postupak točke pokrića i ostalih simulacija koje slijede.

5 LITERATURA

1. Buble, M. (2006.), Osnove menadžmenta, Sinergija nakladništvo d.o.o., Zagreb
2. Cengiz, E., Ersoy, A. (2010.), A literature review of target costing in ssci and sci&sci-expanded indexes, Journal of Yaşar University, 2010, 3131-3154
3. Dražić-Lutilky, I., Perčević, H.(2006.), Primjena ABC metode u bankama i financijskim institucijama, Računovodstvo, kolovoz 2006.,11-16
4. Edwards, S. et. al. (2006.), Activity Based Costing Topic Gateway Series No. 1, The Chartered Institute of Management Accountants, 1-11
5. EFZG, Razvijanje strategija i program određivanja cijena: Upravljanje cijenom 14. Poglavlje, [Internet], raspoloživo na: https://www.google.hr/search?q=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&oq=Upravljanje+cijenom+14.+poglavlje&aqs=chrome..69i57.372j0j4&sourceid=chrome&ie=UTF-8 [17.05.2017.]
6. Ekonomski fakultet Osijek: Upravljanje cijenom [Internet], raspoloživo na: http://www.efos.unios.hr/upravljanje-marketingom/wp-content/uploads/sites/123/2013/04/UM-PREZENTACIJA-8.pdf [08.05.2017.]
7. Ekonomski fakultet Zagreb, katedra za Marketing: Cijene, predavanja, [Internet], raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok//mar/kolegiji/marketing/predavanja/MKT-08-Cijene.pdf [15.05.2017.]
8. Ekonomski fakultet Zagreb: Cijene, [Internet], raspoloživo na: http://web.efzg.hr/dok//mar/kolegiji/marketing/predavanja/MKT-08-Cijene.pdf [15.05.2017.]
9. Everaet, P. et. al. (2006.), Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives, Qualitative Reasearch in Accounting & Management, Vol. 3. No. 3., 236-263
10. Feil, P. et. al. (2004.), Japanese Target Costing: A Historical Perspective, International Journal of Strategic Cost Management, Spring 2004, 10-19
11. Grafovi, [Internet], raspoloživo na: http://www.h3s.org/pocela/grafovi/ [13.05.2017.]
12. Iz razgovora s vlasnicima knjigovodstvenog servisa X
13. Kimes, S. E. (1989.), The Basics of Yield Management, School of Hotel Administration Collection, 14-19
14. Kotler, P. et. al. (2006.), Osnove marketinga, MATE d.o.o., Zagreb

15. Modarress, B., Ansari, A., Lockwood D. L. (2007.), Kaizen costing for lean manufacturing: a case study, International Journal of Production Research, str. 1751-1760
16. Perčević, H. (2006.), Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, Ekonomski pregled 57(9-10) 647-667
17. Rogošić, A. (2016.), Strateško menadžersko računovodstvo (P2), EFST, Split, nastavni materijal
18. Rogošić, A. (2016.), Strateško menadžersko računovodstvo (P7), EFST, Split, nastavni materijal
19. Rogošić, A., Perica, I. (2016.) Strateško menadžersko računovodstvo – pregled metoda, u Ekonomski pregled, 67 (2) 153-176
20. Rogošić, A., Ramljak, B. (2009.), Koncept troška životnog ciklusa proizvoda, Računovodstvo i financije, broj 5
21. Rogošić, A., Ramljak, B. (2012.), Strategic Management Accounting Practices in Croatia, The Journal of International Management Studies, Volume 7, 93-100
22. Rogošić, A., Ramljak, B. (2013.), Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete, Ekonomski pregled, 64 (1) 30-48
23. Roslender, R., J. Hart, S. (2003.) In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspoctives, Management Accounting Research 14 (2003) 255–279
24. Ukessays, Defining the purpose of Strategic Management Accounting, [Internet], raspoloživo na: https://www.ukessays.com/essays/accounting/defining-the-purpose-of-strategic-management-accounting-accounting-essay.php [19.06.2017.]

6 POPISI

Popis slika, formula i tablica:

Slika 1. Elastičnost potražnje.....7
Slika 2. Analiza točke pokrića.....15
Slika 3. Učinci kupnje na sudionike 18
Formula 1. Cijenovna elastičnost.....7
Formula 2. Ciljani troškovi.....12
Formula 3. Ciljna cijena povrata.....15
Formula 4. Cijena s maržom.....16
Formula 5. Trošak po jedinici.....16
Tablica 1. Lanac vrijednosti knjigovdstvenog servisa X……...23
Tablica 2. Izračun cijene jedne stavke ovisno o kombinaciji usluga koje se naplaćuju.....30
Tablica 3. Simulacija cijena i dobiti poslije oporezivanja pri naplaćivanju broja stavki, obračuna dohodaka, sati konzultacija i izrade financijskih izvještaja.....33
Tablica 4. Simulacija cijena i dobiti poslije oporezivanja pri naplaćivanju broja stavki, obračuna dohodaka i izrade financijskih izvještaja.....34
Tablica 5. Simulacija cijena i dobiti poslije oporezivanja pri naplaćivanju broja stavki, obračuna dohodaka.....35
Tablica 6. Simulacija utjecaja promjene obujam posla na dobit poslije oporezivanja kod primjene modela stavke, obračuni, konzultacije, financijski izvještaji.....37
Tablica 7. Simulacija utjecaja promjene obujam posla na dobit poslije oporezivanja kod primjene modela stavke, obračuni, financijski izvještaji.....38
Tablica 8. Simulacija utjecaja promjene obujam posla na dobit poslije oporezivanja kod primjene modela stavke, obračuni.....39

7 SAŽETAK

Uslugu definira postojanje bilo koje aktivnosti ili koristi koju jedna stranka nudi drugoj, a koja je u osnovi neopipljiva i ne rezultira vlasništvom nad nečime. Strateško menadžersko računovodstvo, prema jednoj od definicija, odnosi se na praćenje i analizarnje informacija upravljačkog računovodstva o poduzeću (poslovanju) i njegovim konkurentima u svrhu razvoja i nadzora poslovne strategije. Metode strateškog menadžerskog računovodstva mogu se podjeliti na: troškovne; metode za planiranje, usporedbu i kontrolu rezultata; metode za donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka i metode za praćenje i planiranje glede kupaca i konkurenata. Primjena strateškog menadžerskog računovodstva u uslužnim djelatnostima prikazana je na primjeru odlučivanja o cijenama usluga koja je jedna od metoda za donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka, a usko je povezana i s troškovnim metodama strateškog menadžerskog računovodstva. Cijene se određuju u slijedećim koracima: izbor cjenovnih ciljeva, određivanje potražnje, procjena troškova, analiza troškova, cijena i ponuda konkurenata, izbor metode određivanja cijene, izbor konačne cijene.

U praktičnom dijelu, strateško odlučivanje o cjenama prikazano je na primjeru knjigodstvenog poduzeća X koji trenutno nema cjenik koja uzima u obzir troškove poduzeća i ciljeve u vidu dobiti poslije oporezivanja. Kada bi obujam posla bio 39 klijenata, 134.930 proknjiženih stavaka, 1.715 obračuna dohodaka i 156 sati konzultacija, uz proizvoljnu cijenu (s PDV-om) od 100,00 kn po obračunu dohotka, 200,00 kn po satu konzultacija i 1.000,00 kn po izradi financijskih izvještaja, cijena jedne stavke (s PDV-om i u točki pokrića) bila bi 2,88 kn za model naplaćivanja “stavke, obračuni, konzultacije, financijski izvještaji”; 3,11 kn za model “stavke, obračuni, financijski izvještaji” i 3,40 kn za model “stavke, obračuni”. Da bi se ostvario cilj dobiti poslije oporezivanja u iznosu od 305.000,00 kn, sve gore navedene cijene, kod sva tri modela naplaćivanja, trebalo bi povećati za 53%. Pri smanjenju/povećanju obujma posla, primjena prvog modela ima najznačajniji učinak na visinu dobit poslije oporezivanja, primjena drugog modela srednji učinak, a primjena trećeg modela najmanji učinak na visinu dobiti poslije oporezivanja.

Ključne riječi: strateško menadžersko računovodstvo, cijenovne strategije, računovodstvene usluge

8 SUMMARY

A service is defined as the existance of any activity or benefit that one party offers to another and which is, in its essence, intanglible and does not result in the ownership of anything. Strategic managerial accounting is, by one definition, tracking and analyzing of managerial accounting information about a company (performances) and its competition with a purpose of development and supervision of business strategy. Strategic managerial accounting methods are: costing methods; planning, comparing and controlling methods; methods for making strategically oriented business decisions and methods for tracking and planning of customers and competition. The application of strategic managerial accounting in services is presented on an example of strategic pricing which is one of the methods for making strategically oriented business decisions and is closely related to the costing methods of strategic managerial accounting. Prices are determined by the following steps: deciding on the pricing aims, determination of demand, evaluation of costs, analysis of costs and prices and offers of the competition, deciding on the final price.

In the case study part, strategic pricing is shown on the example of an accounting company X, which at the moment does not have pricing that reflecta company's expenses and profit after taxation aims. If the demand for its services would be 39 clients, 134.930 recorded accounting items, 1.715 income calculations and 156 hours of consulting, with the arbitrary prices (with VAT) of 100,00 kn per income calculation, 200,00 kn per hour of consultation and 1000,00 kn per making of financial reports, the price of one accounting item would be (with VAT and at break-even point) 2,88 kn for the “accounting item, income calculation, consultations, financial reports“ model of pricing; 3,11 kn for the “accounting item, income calculation, financial reports“ model and 3,40 kn for the for the “accounting item, income calculation“ model. In order to reach the aim of 305.000,00 kn of profit after taxation, all of the above prices in all three of the models should be increaed by 53%. In case of decrease/increase of demand, the application of the first model has the most significant effect on the profit after taxation, the application of the second model has a medium effect, and the application of the third model has the least effect on profit after taxation.

Key words: strategic managerial accounting, strategic pricing, accounting services