PRIMJENA KONTROLINGA U PROIZVODNJI CEMENTA

Opačak, Mila

Master's thesis / Diplomski rad

2016

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

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:768288

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

DIPLOMSKI RAD

PRIMJENA KONTROLINGA U PROIZVODNJI CEMENTA

Mentorica:
doc. dr. sc. Andrijana Rogošić

Studentica:
univ. bacc. oec. Mila Opačak

Split, siječanj, 2016.

SADRŽAJ

1. UVOD 1

1.1 Problem istraživanja 1

1.2 Predmet istraživanja 2

1.3 Istraživačka pitanja 3

1.4 Ciljevi istraživanja 4

1.5 Metode istraživanja 4

1.6 Doprinos istraživanja 5

1.7 Struktura diplomskog rada 5

2. TEORIJSKE OSNOVE KONTROLINGA 7

2.1 Pojmovno određenje kontrolinga 7

2.2 Povijesni razvoj kontrolinga 8

2.3 Funkcija i uloga kontrolera 9

2.4 Koncepcije kontrolinga 11

2.5 Zadaci kontrolinga 13

2.6 Instrumenti kontrolinga 14

2.7 Odnos kontrolinga i drugih funkcija unutar poduzeća 15

3. KONTROLING TROŠKOVA 18

3.1 Teorijsko određenje troškova 18

3.2 Regulatorni okvir za računovodstveno praćenje troškova 19

3.2.1 Zakon o računovodstvu 19

3.2.2 Računovodstveni standardi 21

3.3 Vrste troškova i njihova podjela 28

3.3.1 Podjela troškova prema prirodnim svojstvima 30

3.3.2 Troškovi prema ulozi u bilanci 31

3.3.3 Troškovi prema mjestima i nositeljima 32
3.3.4 Troškovi u odnosu na promjene u razini aktivnosti 34
3.3.5 Troškovi za potrebe usporedbe i predviđanja 35
3.3.6 Troškovi prema mogućnosti kontrole 37
3.3.7 Troškovi prema kalkulativnom obuhvatu 37
3.3.8 Troškovi prema svrsi donošenja specifičnih menadžerskih odluka 38
3.4 Upravljanje troškovima 39
3.5 Organizacija računovodstva u svrhu kvalitetnog upravljanja troškovima 43
3.6 Uporaba standardnih troškova u računovodstvu i menadžerskom odlučivanju ... 44
4. ULOGA KONTROLINGA NA PRIMJERU PODUZEĆA ZA PROIZVODNJU CEMENTA CEMEX HRVATSKA D.D. 46
4.1 Karakteristike cementne industrije 46
4.2 Općenito o poduzeću Cemex Hrvatska d.d. 48
4.3 Analiza provedbe kontrolinga u poduzeću Cemex Hrvatska d.d. 49
4.4 Osvrt na primjenu funkcije kontrolinga u poduzeću Cemex Hrvatska d.d..... 57
5. ZAKLJUČAK..... 60
LITERATURA 61
POPIS SLIKA..... 65
POPIS TABLICA 65
SAŽETAK 66
SUMMARY 66

1. UVOD

1.1 Problem istraživanja

Poslovanje u današnjim vrlo nesigurnim i dinamičnim uvjetima, odnosno poslovanje u uvjetima gospodarske krize, zahtjeva uvođenje niza instrumenata za praćenje uspješnosti implementacije strategije koji će istovremeno omogućiti pravovremenu i adekvatnu reakciju menadžmenta. U istoj situaciji danas se nalaze sve organizacije, bilo da je riječ o državnim ili privatnim poduzećima, profitnim ili neprofitnim organizacijama koje temeljem raspoloživih resursa proizvode određeni proizvod ili uslugu za svoje klijente, kupce ili korisnike usluga. Tijek gospodarske krize sam po sebi odražava kružni tok gospodarstva i dokaz je da svaka promjena utječe na sve sektore i segmente duštva bez ikakve iznimke.

Za efikasno i efektivno upravljanje poslovanjem poduzeća potrebno je imati jasnu koncepciju poslovanja, nužno je postojanje kompetentne funkcije kontrolinga u društvu, upoznatost menadžmenta s koristima koje donosi postojanje kontrolinga u društvu, potpuna podrška menadžmenta u radu kontrolinga, kao i samo poznavanje te u praksi korištenje suvremenih koncepata menadžerskog izvještavanja.

Kontroleri su zapravo partneri menadžmenta jer pomažu menadžeru da na učinkovit način upravlja poslovanjem i na taj način pridonose očuvanju ili eventualnom povećanju vrijednosti poslovanja. Kako bi najbolje poznavao poslovanje poduzeća, odnosno razumio cjelokupno poslovanje samog poduzeća kontroleru su potrebna multidisciplinarna znanja iz područja financija i računovodstva, revizije, statistke, matematike i informatike, organizacije, menadžmenta i psihologije. Bez multidisciplinarnih znanja nema ni kvalitetnog kontrolinga.[1]

U velikim poduzećima česta je situacija da svaki odjel poprilično, ali i djelomično samostalno postavlja određene ciljeve zbog čega su često i nejasno postavljeni. Uloga kontrolinga unutar takvih poduzeća je povezivanje tih odjela radi stvaranja jedinstvenih ciljeva i planova. Iako se

[1] Očko, J., Švigir, A. (2009): *Kontroling – upravljanje iz backstagea.* Zagreb: Knjiga pring d.o.o., str. 37.

kontroling odnosi na cjelokupno poslovanje poduzeća, njegov veliki dio čine plan i analiza. Planiranje poslovanja je najvažnija funkcija upravljanja kojom započinje proces upravljanja. Planska funkcija obuhvaća sve odluke kojima se određuju buduće aktivnosti i rezultati i odgovarajuće mjere za realizaciju tih aktivnosti i rezultata. Kontroling predstavlja organizirano i sustavno mjerenje, korigiranje i usmjeravanje poslovnog rezultata u planirane okvire. Dakle, kontroling treba osigurati da ostvareni rezultati odgovaraju planiranim.[2] Zadatak kontrolinga je parcijalne ciljeve međusobno uskladiti na način da se uvaže sve bitne informacije koje su prikupljene unutar i izvan poduzeća, kao i sama provjera realnosti postavljenih planova. Menadžment nekog poduzeća mora biti usmjeren na dugoročan razvoj, a ne samo na kratkoročne ciljeve kao što su očuvanje likvidnosti, rast prihoda i ostvarenje dobiti. Upravo se to smatra jednim od osnovnih razloga neuspješnog provođenja kontrolinga u nekoj organizaciji.

Iako se kontroling u svojem izvještaju primarno temelji na računovodstvenim informacijama, pogrešno bi bilo zaključiti da je kontroling isključivo vezan za računovodstvo. On ulazi u sve pore poduzeća i promatra sve funkcije u poduzeću.[3] Za uspješan kontroling važna je uloga kvalitete temeljnih financijskih izvještaja koji su osnovni rezultat računovodstvenog djelovanja. Svakako važna je i konzistentnost i usporedivost računovodstveih informacija sadržanih unutar financijskih izvještaja. Za kontrolere je važno jako dobro znati čitati financijske izvještaje, ali i razumijeti njihovu međusobnu povezanost.

1.2 Predmet istraživanja

Temeljni razlog istraživanja je činjenica nedovoljnog poznavanja funkcije kontrolinga, primjene te iste funkcije, kao i želja za saznanjem kako i na koji način kontroling kao samostalna funkcija omogućuje efikasnije poslovanje poduzeća za proizvodnju cementa. Iz samog problema istraživanja automatski se dolazi i do predmeta istraživanja koji se u ovom slučaju odnosi na istraživački objekt, a to je poduzeće Cemex Hrvatska d.d. koje se bavi homogenom procesnom proizvodnjom.

[2] Avelini, Holjevac., I., (1998): *Kontroling: upravljanje poslovnim rezultatom.* Opatija: Hotelijerski fakultet Opatija., str. 96.
[3] Očko, J., Švigir, A., (2009): *Kontroling – upravljanje iz backstagea.* Zagreb: Knjiga pring d.o.o., str. 13.

1.3 Istraživačka pitanja

Prema brojnim empirijskim istraživanjima važnost kontrolinga u poduzećima iz godine u godinu raste, kako u svijetu tako i u Hrvatskoj. Istraživanje o realnosti kontrolinga u organizacijama u Republici Hrvatskoj koje je provela prof. dr. sc. Nidžara Osmanagić Bedenik u 2001. i 2007. godini potvrđuje porast uloge i važnosti kontrolinga u institucionalnom smislu, ali i to kako njegova osnovna funkcionalna i instrumentalna obilježja jačaju i odražavaju porast stupnja prihvaćenosti i korisnosti ove nove funkcije. Prema rezultatima komparativne analize iz 2001. godine 53% organizacija iz uzorka imalo je kontroling u obliku organizacijske cjeline, a 2007. godine njih 74%.[4]

Svrha ovog istraživanja je sustavno objasniti i prikazati ulogu i značaj kontrolinga u poduzeću za proizvodnju cementa, te povezati teorijska znanja sa situacijom u poslovnoj praksi.

Sukladno svrsi istraživanja rad se temelji na sljedećim istraživačkim pitanjima:

- Koji se problemi javljaju pri uvođenju funkcije kontrolinga?
- Kako je kontroling organizacijski pozicioniran unutar poduzeća?
- Koji su zadaci i djelokrug aktivnosti odjela za kontrolig?
- Postoje li standardni instrumenti kontrolinga u poduzeću?
- Kakav je međusobni odnos odjela kontrolinga i ostalih odjela unutar poduzeća?
- Kakav je utjecaj kontrolinga na upravljanje troškovima?
- Postoje li mjere prema kojima se utvrđuje doprinos učinkovitosti kontrolinga?
- Koje su informacije najvažnije za analizu i donošenje odluka?

Odgovori na prethodno postavljena pitanja pridonijet će uvidu u poslove i djelokrug kontrolinga unutar poduzeća, ali i uvidu u odnos odjela kontrolinga s ostalim odjelima unutar poduzeća.

[4] Osmanagić Bedenik, N., (2007): *Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb: Školska knjiga. str. 54.

1.4 Ciljevi istraživanja

Kontroling treba postojati svugdje gdje postoje ciljevi koje treba ostvariti. Velika važnost se pridaje ne samo financijskim, nego također i nefinancijskim aspektima, te istovremeno i svim relevantnim dionicima u upravljanju poslovanjem poduzeća, kako bi se njihovim sudjelovanjem osigurao dugoročni učinak.

Glavni cilj ovog rada je istražiti, objasniti i u konačnici definirati položaj funkcije kontrolinga, te primjenu i važnost te funkcije unutar poduzeća za proizvodnju cementa. Osim glavnog cilja iz samog istraživanja proizlaze i pomoćni ciljevi koji se ogledaju u prikazivanju aktivnosti kontrolinga i njegovih instrumenata, povezanosti i međuovisnosti s drugim funkcijama i informacijskoj ulozi funkcije kontrolinga unutar poduzeća koje se bavi procesnom proizvodnjom.

1.5 Metode istraživanja

Sukladno različitim zahtjevima pojedinog dijela rada u nastavku je definirana svaka pojedina metoda koja će se koristiti prilikom izrade ovog diplomskog rada. U pisanju teorijskog dijela zbog lakšeg razumijevanja predmeta rada koristit će se sljedeće znanstveno-istraživačke metode:

- *Deduktivna metoda* – metoda u kojoj se na temelju općih sudova izvode posebni i pojedinačni zaključci;
- *Induktivna metoda* – metoda u kojoj se na temelju pojedinačnih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu;
- *Metoda analize* – metoda kojom se nešto objašnjava raščlanjivanjem složenih misaonih tvorevina na njihove jednostavnije dijelove;
- *Metoda sinteze* – metoda u kojoj se nešto objašnjava spajanjem jednostavnijih misaonih tvorevina u složenije;
- *Metoda deskripcije* – metoda kojom se opisuju osnovna obilježja predmeta istraživanja, te zakonitosti vezane uz predmet istraživanja;
- *Metoda kompilacije* – postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstveno istraživačkog rada, odnosno tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja.

U empirijskom dijelu istraživanja koristit će se metode:

- *Metoda intervjuiranja* – specijalan oblik razgovora koji se vodi s točno određenom svrhom i ciljevima, a s unaprijed određenim planom razgovora. S ciljem prikupljanja svih potrebnih informacija i podataka za potrebe rada u konkretnom slučaju proveden je intevju sa kontakt osobom zaposlenom u odjelu kontroliga unutar poduzeća Cemex Hrvatska d.d.;
- *Metoda studije slučaja* – postupak kojim se istražuje neki zaseban slučaj iz određenog znanstvenog područja.

1.6 Doprinos istraživanja

Teorijski dio rada temelji se na upoznavanju predmeta rada kroz teorijski osvrt i obrazloženje pojma dok će se istraživanjem nastojati prikazati utjecaj i važnost kontrolinga unutar poduzeća za proizvodnju cementa i doprinos te jedne relativno nove i moderne poslovne funkcije uspješnijem poslovanju. Doprinos se temelji na prikupljanju i razmatranju informacija dobivenih putem intervjua od stručne osobe iz područja kontrolinga u poduzeću Cemex Hrvatska d.d. Kroz relevantnu stručnu literaturu i uz pomoć kontakt osobe iz istraživanog poduzeća provest će se istraživanje vezano za primjenu funkcije kontrolinga u praksi, odnosno u istraživanom poduzeću.

1.7 Struktura diplomskog rada

Diplomski rad pod nazivom *„Primjena kontrolinga u proizvodnji cementa“* sastoji se od 5 poglavlja, uključujući uvod i zaključak.

U prvom, uvodnom dijelu definirani su problem i predmet istraživanja, zatim istraživačka pitanja, ciljevi i metode istraživanja, te očekivani doprinos rada.
U drugom dijelu pod nazivom *„Teorijske osnove kontrolinga“* tema kontrolinga obrađena je s teorijskog aspekta, od pojmovnog određenja i povijesnog razvoja preko funkcija i uloge kontrolera, zatim koncepcije, zadataka, aktivnosti i instrumenata kontrolinga, ali i odnosa kontrolinga i ostalih funkcija unutar poduzeća.

U trećem dijelu pod naslovom *„Kontroling troškova“* teorijski je prikaz troškova koji su neizostavni dio poslovanja svakog poduzeća. Između ostalog istražit će se regulatorni okvir s osvrtom na aktualni Zakon o računovodstvu i Međunarodne računovodstvene standarde specifične za potrebe teme ovog rada. U istom dijelu bit će riječi i o upravljanju troškovima, organizaciji računovodstva u svrhu kvalitetnijeg upravljanja istima, kao i uporabi standardnih troškova u računovodstvu i menadžerskom odlučivanju.

Četvrti dio diplomskog rada odnosi se na empirijsko istraživanje koje se provelo na primjeru poduzeća za proizvodnju cementa Cemex Hrvatska d.d. Unutar tog poglavlja prikazat će se karakteristike cementne industrije, opći podaci o spomenutom poduzeću, organizacija i djelovanje funkcije kontrolinga unutar istog. Na kraju istog poglavlja iznijet će se kratak osvrt na samu primjenu funkcije kontrolinga u poduzeću.

U posljednjem dijelu iznesen je cjelokupni zaključak o obrađenoj temi rada.

2. TEORIJSKE OSNOVE KONTROLINGA

2.1 Pojmovno određenje kontrolinga

Kontroling u poduzećima pretpostavlja svijest o kontrolingu.[5] U praksi se kontroling smatra iznimno značajnom ekonomskom disciplinom iako u stručnoj literaturi ne postoji općeprihvaćena i jednoznačna definicija te funkcije. S obzirom na to poduzećima je pružena mogućnost da sami kreiraju kontroling koji je svojstven baš za to poduzeće. Određivanjem tipičnih zadaća kontroling se funkcionalno definira kao odabir i primjena metoda (tehnika, instrumenata, modela, obrazaca mišljenja) i informacija za procese planiranja i kontrole koji se odvijaju na osnovi podjele rada, kao i sveobuhvatna koordinacija (usklađivanje) tih procesa.
Danas pojam kontrolinga ima preko 50 različitih tumačenja, no u poslovnoj ekonomiji ipak prevladava ono kibernetski orjentirano tumačenje tog pojma. Naime prema tom tumačenju pojam *„control“* podrazumijeva upravljanje, usmjeravanje, reguliranje procesa. Smatra se da kontroling kao funkcija menadžmenta istovremeno utječe na povećanje efektivnosti i efikasnosti samog menadžmenta, ali i na sposobnost prilagodbe promjenama unutar i izvan poduzeća.
Kontroling treba razlikovati od kontrole. Dok je kontroling usmjeren na sustavnu i sveobuhvatnu, koordinacijsku i integracijsku podršku menadžmentu s druge strane kontrola je pojedinačni instrument. Također ta dva pojma međusobno se razlikuju i po objektu. Kontroling je podrška menadžmentu i odnosi se na menadžment i njegove funkcije, a kontrola se primarno veže na sustav izvođenja.[6]

Samorazumljivost kontrolinga u pojedinim poduzećima rezultat je nepostojanja jednoznačne definicije kontrolinga, ali i činjenice da je to ipak novija poslovna funkcija.

Za razvoj kontrolinga potrebno je stvaranje određenih preduvjeta i ukoliko ti preduvjeti u potpunosti nisu ispunjeni kontroling zasigurno nema šanse za svoj daljnji rast i razvoj.
Četiri su osnovna preduvjeta za razvoj kontrolinga:[7]

1. zainteresirani menadžment

[5] Ziegenbein, K. (2008): Kontroling. 9. Izd. Zagreb: RRiF – plus. str. 24.
[6] Osmanagić Bedenik, N. (1998): *Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb: Školska knjiga. str. 54.
[7] Očko, J., Švigir, A. (2009): *Kontroling – upravljanje iz backstagea.* Zagreb: Knjiga pring d.o.o., str. 33.

2. stručni kontroler
3. visoko razvijena računovodstvena funkcija
4. kvalitetan informacijski sustav.

2.2 Povijesni razvoj kontrolinga

Iako se kontroling prvi put spominje u državnoj upravi Velike Britanije još u 15. stoljeću smatra se da razvoj kontrolinga ipak potječe iz Sjedinjenih Američkih Država.[8] Radno mjesto zvalo se *Countrollour*, a zadatak djelatnika bio je provjeravati potvrde o robi i novcu koji su ušli u engleski kraljevski dvor odnosno izašli iz njega. Industrijski razvoj SAD-a u drugoj polovici 19. stoljeća rezultirao je nastankom kontrolinga u današnjem smislu. Željeznički promet kao glavni pokretač industrijskog razvoja SAD-a 1880. godine po prvi puta uvodi radno mjesto kontrolora u poduzeće *„Atchinson, Topeka & Santa Fe Railway System"*, a 12 godina nakon toga i prvo radno mjesto kontrolera u proizvodno poduzeće General Electric Company.

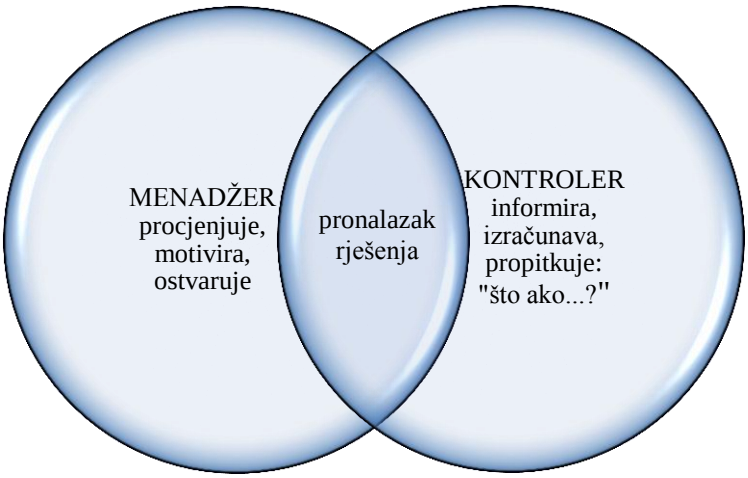
Razvoj kontrolinga bio je iznimno spor sve do 20-tih i 30-tih godina prošlog stoljeća.[9] Posljedice velike svjetske gospodarske krize stvorile su potrebu za pronalaskom metoda i alata usmjerenih na neizvjesnu budućnost jer računovodstveno bilježenje i interpretacija više nisu bili dovoljno dobri za uspješno upravljanje. Sporo i različito razvijanje kontrolinga kao vještine, ali i kao znanstvene discipline rezultat su raznovrsnih čimbenika od zemlje do zemlje.

U praksi Republike Hrvatske kontroling se počeo primjenjivati tek 90-tih godina dvadesetog stoljeća. Naime, u to vrijeme u Hrvatskoj kontroling su u svojim organizacijama imala poduzeća kćeri stranih kompanija, dok su domaća poduzeća u svojim organizacijskim shemama imala odjel plana i analize.[10] Objekti kontrolinga su postavljeni daleko šire od plana i analize i obuhvaćaju i sustav vrijednosti, organizaciju, kontrolu, informacijski sustav, ali i upravljanje ljudskim resursima. S obzirom na prethodno navedeno može se slobodno reći kako se kontroling u Hrvatskoj primjenjivao samo u jednom njegovom dijelu.

[8] Osmanagić Bedenik, N. (2007): *Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb: Školska knjiga. str. 29.
[9] Ibid., str. 30.
[10] Očko, J., Švigir, A. (2009): *Kontroling – upravljanje iz backstagea. Zagreb:* Knjiga pring d.o.o., str. 17.

2.3 Funkcija i uloga kontrolera

Uloga i funkcija kontrolera danas su jasno definirane. Interational Group of Controlling (IGC) definirala je misiju kontrolera kao vodilju kontrolerima, ali i kao sažeti opis usluga koju kontroleri nude drugima. Kontroleri oblikuju i prate menadžerski proces postavljanja ciljeva, planiranja i upravljanja te na taj način s menadžmentom dijele odgovornost za postizanje ciljeva.



Slika 1: Model sjecišta menadžera i kontrolera

Izvor: Blazek A., Eiselmsyer K., (2014.) *Kontroling i kontroler*. Zagreb: Kongosko., str. 33.

Iz misije kontrolera proizlaze sljedeće karakteristične zadaće kontrolera:[11]

- Kontroleri osiguravaju transparentnost poslovnih rezultata, financija, procesa i strategija te na taj način pridonose većoj ekonomskoj učinkovitosti;
- Kontroleri koordiniraju podciljeve i odgovarajuće planove na holistički način te postavljaju sustav izvješćivanja koji je usmjeren prema budućnosti i koji pokriva poduzeće u cjelini;
- Kontroleri modeliraju i oblikuju kontrolerski proces definiranja ciljeva, planiranja i menadžerskog nadzora tako da oni koji donose odluke mogu djelovati u skladu s dogovorenim ciljevima;

[11] Blazek A., Eiselmsyer K. (2014): *Kontroling i kontroler*. Zagreb: Kongosko., str. 7.

- Kontroleri dostavljaju menadžerima sve relevantne kontrolerske informacije;
- Kontroleri razvijaju i održavaju sustave kontrolinga.

Obveza kontrolera je služiti menadžmentu kao ekonomski navigator koji osigurava da poduzeće stigne do svog profitnog utočišta. On svoje zadatke treba obavljati na način da svi relevantni menadžeri nauče primjenjivati kontroling u svojim područjima djelovanja. Preciznije rečeno, kontroler bi trebao:[12]

- Redovito pomagati u određivanju ciljeva poduzeća. U tu svrhu, kontroler mora neprestatno skretati pozornost na filozofiju i identitet poduzeća. Što su identitet i filozofija poduzeća jasnije definirani, to će se novac učinkovitije (po)trošiti;
- Organizirati aktivnosti vezane uz planiranje „od vrha prema dnu“ i „od dna prema vrhu“ kako bi osigurao ostvarivost ciljeva poduzeća s obzirom na to da svatko sam za sebe zna koliki doprinos pokriću može ostvariti radi ostvarenja općih ciljeva poduzeća;
- Moderirati završnu fazu izrade budžeta;
- Brinuti o skladištenju ideja koje su u datom trenutku neiskoristive, ali koje će biti važne u nekom drugom krugu planiranja;
- Moderirati sastanke *quo vadis* na kojima se članovi top menadžemnta bave pitanjima strateškog planiranja;
- Organizirati proces planiranja na način da različiti segmenti planiranja budu integrirani;
- Osigurati da svatko dobije svoje stvarne rezultate tako da ih mogu usporediti s planiranim brojkama i utvrditi eventualna odstupanja;
- Dogovoriti „kućne posjete“ s menadžerima kako bi saznao koje korektivne mjere treba poduzeti nakon pojave odstupanja;
- Integrirati sustav izvješćivanja usmjerenog prema budućnosti u cjelovit i sveobuhvatan pregled rezultata do kraja godine;
- Voditi dnevnik planiranja i redovito se na njega referirati;
- Sastaviti ekonomski rječnik poduzeća te se pobrinuti da ga zaposlenici razumiju i koriste;
- Uvesti pravila procesa kontrolinga, protumačiti ih drugima te ih se pridržavati;

[12] Ibid., str. 214.

- Biti odgovoran prema divizijskim kontrolerima u smislu računovodstvenog sustava, postupka planiranja i izvješćivanja, kao i u smislu vještine kontrolinga.

S obzirom na to da posao kontrolera uključuje ne samo proizvodnju informacija već i njihovu prodaju ljudima, 50% kontrolerskog posla tiče se prodajnih sposobnosti i za to su potrebna odgovarajuća znanja i vještine prema sljedećoj tablici.

Tablica 1: Karakteristike kontrolora

Tehnički know-how	Komunikacijski know-how
• poznaje računovodstveni sustav • sposoban apstraktno razmišljati • zna se služiti osobnim računalom • stručan u metodama planiranja i rješavanja problema • sposoban organizirati sastanke i zna rukovati audiovizualnim pomagalima	• sposoban objasniti • sposoban slušati • strpljiv – spreman nanovo objasniti • zna govoriti u slikama • partner je, ali zna očuvati odmak • sposoban nositi se s ozbiljnim problemima na dobroćudan način

Izvor: Izrada studentice prema Blazek A., Eiselmsyer K., (2014.) *Kontroling i kontroler*. Zagreb: Kongosko., str. 217.

2.4 Koncepcije kontrolinga

Kontroling kao suvremeni koncept upravljanja poslovnim rezultatom poduzeća obuhvaća koordinaciju i vezu planiranja i informiranja, zatim analizu i kontrolu ljudskih, financijskih, materijalnih i informacijskih resursa u svrhu ostvarenja ciljeva na najefikasniji način. Sukladno izravnim ciljevima izvode se i pojedine koncepcije kontrolinga. Tako se međusobno razlikuju:[13]

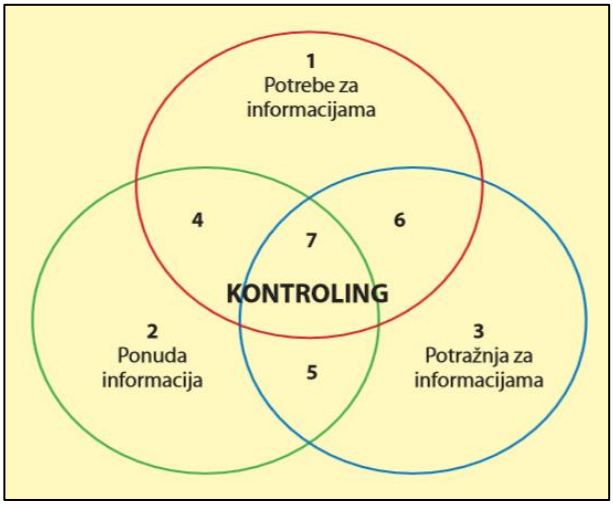
- računovodstveno usmjerena koncepcija
- informacijski usmjerena koncepcija
- upravljački usmjerena koncepcija, te

[13] Osmanagić Bedenik N. (2006*): Računovodstvo i kontroling – konkurencija ili suradnja*. Računovodstvo, revizija i financije, Vol. 8, str. 23.

- načela praktičara.

Računovodstveno usmjerena koncepcija naglasak stavlja na pripremu računovodstvenih podataka. Osnovno načelo prethodno spomenute koncepcije je usmjerenje računovodstva na budućnost, ali isto tako i usmjerenje računovodstva, planiranja i nadzora na njihov kvantitativni aspekt u svrhu osiguranja likvidnosti i dobitaka.[14] Informacije, koje su potrebne za planiranje, upravljanje i nadzor menadžmenta na svim razinama, trebaju pružati sustavi obračuna troškova i učinaka, prihoda i rashoda, primitaka i izdataka kao i priljeva i odljeva.

Informacijski usmjerena koncepcija ističe informacijski cilj kontrolinga u sklopu sustava ciljeva poduzeća, zbog čega je proširenje informacijskog temelja kontrolinga centralno obilježje načela. Opći zadatak tako shvaćenog kontrolinga je koordinacija u prikupljanju i u korištenju informacija, odnosno usklađivanje potreba, potražnje i ponude informacija.[15] U tom pogledu se može reći da je kontroling zadužen za koordinaciju između planiranja, kontrole i informiranja, te utječe na oblikovanje tih funkcija i na način njihovog povezivanja. Informacijska koncepcija svakako je šira od računovodstvene jer se kod informacijske planiranje, nadzor i informiranje stavljaju u širi kontekst poslovnog planiranja, nadzora, informiranja i izvješćivanja.



Slika 2. Informacijski usmjerena koncepcija

Izvor: Osmanagić-Bedenik, N. (2006.) Računovodstvo i kontroling - konkurencija ili suradnja. Zagreb: RRiF-8., str. 23.

[14] Osmanagić Bedenik, N. (2007): *Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb: Školska knjiga. str. 81.
[15] Ibid., str. 82

Upravljački usmjerena koncepcija smatra se sveobuhvatnom i najzrelijom koncepcijom kontrolinga. Unutar te koncepcije kontroling se smatra djelomičnim sustavom unutar sustava vođenja, odnosno menadžmenta. Cilj kontrolinga je povećati sposobnost reakcije (učinkovitosti) i aktivnog prilagođavanja (efektivnosti) sustava vođenja kako bi se ostvarili ciljevi poduzeća, odnosno porast sposobnosti aktivnog i pasivnog prilagođavanja promjenama unutar i izvan poduzeća.[16] Kako bi se taj cilj ostvario kontrolingu je uz koordinaciju potrebna i pomoć integracije tj. usklađivanje na jednakim i na različitim hijerarhijskim razinama.

Načela praktičara u kontrolingu ističu važnost usmjerenja na cilj, tako da se i kontroling shvaća kao instrument ciljnog upravljanja poduzećem. U tom slučaju kontroling treba brinuti o korištenju adekvatne metodike koja će u konačnici rezultirati ostvarenjem ciljeva odnosno dobitaka u poduzeću.[17]

2.5 Zadaci kontrolinga

Veličina poduzeća, specifičnost posla, aktualni odnosno dominantni problemi te stručna očekivanja pojedinih menadžera utječu na oblikovanje zadataka kontrolinga u određenom poduzeću. Uobičajeni zadaci uključuju i operativne i strategijske.

Operativni kontroling stručna je pomoć menadžmentu sa svrhom povećanja učinkovitosti poslovanja, podizanja razine upotrebe potencijala poduzeća.[18] Osnovni cilj operativnog kontrolinga je poticanje pasivnog prilagođavanja promjenama okoline tj. prilagođavanja utjecanjem na unutarnje činitelje. Operativni kontroling je fokusiran na mjerljive i ovladive pojave i procese u poslovanju poduzeća.

Strategijski kontroling također je stručna pomoć menadžmentu sa svrhom povećanja razine efektivnosti poslovanja.[19] Primarno je usmjeren na izgradnju potencijala poduzeća, jačanje vitalnosti poduzeća, kao i poboljšanje izgleda poduzeća za trajan uspjeh. Svakako treba istaknuti

[16] Ibid., str. 83.
[17] Ibid., str. 84.
[18] Osmanagić-Bedenik, N. (2006): *Računovodstvo i kontroling - konkurencija ili suradnja*. Zagreb: RRiF-8., str. 25.
[19] Ibid.

važnost i odgovornost strategijskog kontrolinga za transparentnost odnosno pitanja glede oblikovanja vizije, ideje vodilje i nadređenih strategijskih ciljeva, zatim prosuđivanja rizika strategijskih opcija djelovanja, kao i identifikacije novih poslovnih mogućnosti.

Odgovornost za operativne i strategijske poslovne ciljeve i mjere pripada isključivo menadžmentu, a ne operativnom i stategijskom kontrolingu. Kontroling kao stručna podrška i poticaj menadžmentu odgovoran je samo za transparentnost ciljeva i mjera, odnosno na njihovu realnost, razumljivost i jasnoću.

2.6 Instrumenti kontrolinga

Za uspješno razumijevanje i provođenje funkcije kontrolinga vrlo je važno odgovorno i ispravno pristupiti izboru instrumenata kontrolinga čija primjena utječe na samu učinkovitost kontrolinga kao funkcije menadžmenta. Uvođenje i primjena adekvatnih instrumenata uvelike pridonosi transparentnosti poslovanja, povećanju senzibilnosti menadžmenta prema unutarnjim i vanjskim promjenama te jačanju vitalnosti poduzeća.[20] Osnovni instrumenti koje kontroling primjenjuje također mogu biti i okosnica u traganju za sličnostima i razlikama između računovodstva i kontrolinga.

Podsustavi menadžementa/ Vrste instrumenata	*Vrednote*	*Planiranje*	*Nadzor*	*Informiranje*	*Ustroj*	*Upravljanje ljudskim potencijalima*
Operativni	▪ Ciljevi	▪ Usporedba troškova ▪ Doprinos pokrića FT ▪ Scoring ▪ Invest. proračun ▪ Obračunske cijene ▪ Proračun	▪ Analiza odstupanja ▪ Analiza uzorka	▪ ABC analiza ▪ Pokazatelji ▪ Bilančni ind. ran. up. ▪ Izvješćivanje ▪ Obračuni troškova: → Puni → Djelomični → Planski → Pojedinačni → Procesni → Ciljni → Životnog vijeka	▪ Osobne upute ▪ Samousklađivanje ▪ Planovi ▪ Programi ▪ Org. Plan ▪ Plan raspoređivanja suradnika ▪ Opis radnih mjesta ▪ Opis ovlaštenja ▪ Pravilnici ▪ Smjernice	▪ Sustavi poticanja ▪ Stilovi rukovođenja ▪ Sustavi nagrađivanja
Strategijski	▪ Vizija ▪ Misija	▪ Cinitelji uspjeha ▪ Krivulja iskustva ▪ Životni vijek ▪ SWOT ▪ Strategijska bilanca ▪ Portfelj	▪ Nadzor kvalitete ▪ Analiza odstupanja ▪ Analiza uzorka	▪ Sustavi ranog upozorenja ▪ Strategijski radar	▪ Ustrojstv. priručnici ▪ Ustroj procesa ▪ Podjela rada	▪ Strukturiranje rada ▪ Sustavi motiviranja ▪ Sustavi razvoja suradnika ▪ Oblikovanje karijere

Slika 3. Pregled osnovnih instrumenata kontrolinga

Izvor: Izrada studentice prema Osmanagić-Bedenik, N. (2006.) Računovodstvo i kontroling - konkurencija ili suradnja. Zagreb: RRiF-8., str. 26.

[20] Ibid., str. 26.

2.7 Odnos kontrolinga i drugih funkcija unutar poduzeća

Dodatnom razumijevanju funkcije kontrolinga pridonosi i osvrt na odnos kontrolinga i srodnih funkcionalnih područja u poduzeću. U praksi je zastupljen stav kako se kontroling u odnosu funkcionalnog dopunjavanja zapravo dopunjava sa svim srodnim funkcijama u poduzeću i pridonosi njihovu međusobnom usklađivanju i integriranju u ciljeve poduzeća. Srodne funkcije čiji će se međusobni odnos s funkcijom kontrolinga uspoređivati u nastavku obuhvaćaju računovodstvo i knjigovodstvo, financije, kontrolu i internu reviziju.

Knjigovodstvo je orjentirano na prošlost u svrhu računovodstvenog odraza poslovnog rezultata. S druge strane kontroling je usmjeren na budućnost, a polazne informacije o trenutnom stanju crpi iz računovodstva.[21] Kontroling je izrastao iz računovodstva, no promjene vanjskih i unutarnjih uvjeta od 70-tih godina prošlog stoljeća nadalje potaknule su oblikovanje kontrolinga kao samostane cjeline sa svojim ciljevima, načelima, metodama. Američka i europska praksa bitno se razlikuju u poimanju kontrolinga, naime u američkim poduzećima nerijetko postoji poistovjećivanje između računovodstva i kontrolinga dok je u europskim poduzećima kontroling profilirao kao samostalna funkcija ne samo operativno nego sve više i strategijski usmjerena. U američkim poduzećima kontroling je izravno podređen upravi društva dok su njemu podređeni računovodstvo, oporezivanje i revizija. Europska praksa zahtjeva izričito ustrojstveno odvajanje kontrolinga s jedne strane, te računovodstva, revizije i kontrole s druge.

[21] Osmanagić Bedenik, N. (2007). *Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb: Školska knjiga. str. 88.

Tablica 2: Odnos kontrolinga i računovodstva

RAČUNOVODSTVO	KONTROLING
Usmjerenje na brojeve	Usmjerenje na primatelja
Cilj: točan obuhvat i usklađenost brojeva	Cilj: pretvaranje brojeva u aktivnosti
Podnosi račune	Prikuplja i isporučuje informacije
Usmjerenje na prošlost	Usmjerenje na budućnost
Isporuka brojeva	"Prodaja" brojeva (uvjeravanje)
Samozatajni rad	Kontinuirana komunikacija o svim (kvant. i kval.) pitanjima dobitka
Krute smjernice	Neprekidno prilagođavanje potrebama poduzeća
Strukovno specifični jezik	Prevođenje na jezik razumljiv primatelju
Postavljanje brojeva	Sveobuhvatna izvješća s predviđanjima, sažetcima, informacijama i mjerama
Dominira knjigovodstvo	Dominiraju ciljevi, planiranje, usmjeravanje

Izvor: Izrada studentice prema Osmanagić-Bedenik, N. (2006.) Računovodstvo i kontroling - konkurencija ili suradnja. Zagreb: RRiF-8., str. 26.

Kontroling usko surađuje s računovodstvom, povezuje ih zajednička baza podataka, ali treba istaknuti kako informacije kontrolinga obuhvaćaju bitno veći opseg, sadržaj i drukčiji način pripreme u odnosu na informacije računovodstva.[22]

Prikupljanje kapitala i njegovo korištenje, financiranje, odnosi s investitorima i bankama, naplata potraživanja i kredita, ulaganje kapitala, osiguranje i zaštita kapitala samo su neke od aktivnosti funkcije financija. Temeljni cilj spomenute funkcije je očuvanje likvidnosti i financijske stabilnosti.[23] Usklađivanje aktivnosti financija s vizijom, ciljevima i strategijom poduzeća, kao i drugim funkcijama poduzeća temeljni je cilj kontrolinga.

Kontrola je trajan proces obrade informacija radi spoznaje odstupanja između dviju usporedivih veličina, kao i analiza tih odstupanja. Sustav kontrole je zaokružena cjelina međusobno povezanih aktivnosti kontrole. Kontrolu svakako treba razlikovati od kontrolinga. Dok je

[22] Osmanagić-Bedenik, N. (2006.) *Računovodstvo i kontroling - konkurencija ili suradnja.* Zagreb: RRiF-8., str. 26.
[23] Osmanagić Bedenik, N. (2007.) *Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb: Školska knjiga. str. 88.

kontroling usmjeren na sustavnu, koordinacijsku i integracijsku podršku menadžmentu, dotle je kontrola pojedinačni instrument, odnosno parcijalna funkcija zadatka podrške menadžmentu.[24] Kontroling i kontrola se međusobno razlikuju i po još jednom kriteriju, a to je njihov objekt: dok je kontroling podsustav menadžmenta i odnosi se na menadžment i njegove funkcije, kontrola se primarno odnosi na sustav izvođenja.

Iako su ciljevi i zadaci interne revizije i kontrolinga vrlo slični, ipak postoje značajne razlike između te dvije discipline. Unutar funkcije kontrolinga ne postoje određeni standardi i standardizirani izvještaji. Njegovi ciljevi su usmjereni na mjerenje učinaka i efikasnosti poslovanja te ocjenu zadovoljstva kupaca, za razliku od interne revizije koja je usmjerena na ispitivanje objektivnosti i realnosti financijskih izvještaja i nadzora nad primjenom zakonskih propisa. Bitno je napomenuti da interni revizori često moraju nastupati kritički, provode ispitivanja, inspekcije, dokazuju postojanje nepravilnosti, sprječavaju eventualne zlouporabe, a zbog toga vrlo usko surađuju s eksternom revizijom. Za razliku od interne revizije, kontroling mjeri efekte loših poslovnih poteza.[25]

[24] Ibid.
[25] Internet: http://mrezaznanja.hr/test/wp-content/uploads/2012/03/Kontroling-u-poslovanju.pdf

3. KONTROLING TROŠKOVA

3.1 Teorijsko određenje troškova

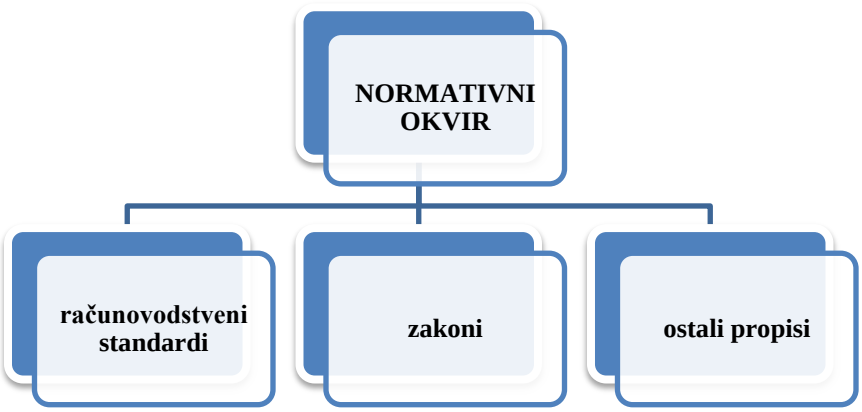
Troškovi su jedan od najvažnijih područja promatranja kontrolinga jer se prožimaju kroz cjelokupno poslovanje poduzeća, te je od iznimne važnosti znati njima upravljati. Kvalitetno upravljanje troškovima odlika je uspješnih organizacija, te educiranog, motiviranog i etičkog menadžmenta. Za što bolje upravljanje troškovima, ali i razumijevanje alata kojim se koristi kontroling treba dobro razumijeti prirodu troškova i njihovo "ponašanje". Troškovi predstavljaju vrijednosno izrađene utroške rada, materijala, dugotrajne i kratkotrajne imovine, te tuđih usluga u cilju ostvarenja određenog učinka (proizvod, roba ili usluga). Iz definicije je vidljivo da se tu naglasak stavlja na vrste troškova.[26]

Troškovi se definiraju i kao resursi koje treba žrtvovati ili kojih se treba odreći radi postizanja specifičnog cilja. U računovodstvu se troškovi izražavaju i mjere u monetarnim jedinicama koje su bile ili trebaju biti plaćene za dobra ili usluge. Za razliku od prihoda ili dobitka koji mogu izostati ili se uopće ne pojaviti, troškovi su neizostavni dio života svake fizičke ili pravne osobe. Upravljanje troškovima (Cost Management) može se definirati kao postizanje menadžerskih ciljeva na temelju optimalnog angažiranja troškova. Osnovni cilj upravljanja troškovima jest postići što veću dugoročnu korist od učinjenog troška ili postići određeni menadžerski cilj uz što niže troškove bez dugoročnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentnu poziciju.[27] U praktičnom smislu upravljanje troškovima znači podvrgavanje troškova sustavu *controllinga*. Zaključak je da upravljanje troškovima zapravo obuhvaća predviđanje, planiranje, budžetiranje i kontrolu troškova, te analize koje pokazuju ponašanja troškova ovisno o promjeni okolnosti i uzroke odstupanja od predviđenih troškova s ciljem njihova zadržavanja u prihvatljivim granicama, te osiguranja informacija menadžerima za izbor između alternative koje omogućuju promjene smjerova aktivnosti radi postizanja optimalnih ekonomskih rezultata.[28]

[26] Ramljak, B. (2013). *Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja poslovnog rezultata*, zbornik radova, Split.
[27] Belak, V. (1995). *Menadžersko računovodstvo*, Zagreb: RRiF, Zagreb., str. 130.
[28] Ibid., str. 131.

3.2 Regulatorni okvir za računovodstveno praćenje troškova

Računovodstveni sustav Republike Hrvatske, kao i svake druge zemlje, određen je zakonima, standardima te poreznim i drugim propisima. Normativnim okvirom definira se ponašanje sudionika sustava odnosno poslovnih subjekata koji unutar njega djeluju.



Slika 4: Uređenje normativnog okvira računovodstva

Izvor: Izrada autorice prema Smrekar N. (2009). *Usklađivanje nacionalne i međunarodne regulative financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća*. Zagreb: Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, br. 2., str. 91.

3.2.1 Zakon o računovodstvu

Od osamostaljenja Republike Hrvatske usvojena su četiri Zakona o računovodstvu (ZOR) i to:

- Zakon o računovodstvu iz 1992. godine (NN, 90/92)
- Zakon o računovodstvu iz 2005. godine (NN, 146/05)
- Zakon o računovodstvu iz 2007. godine (NN, 109/07)
- Zakon o računovodstvu iz 2015. godine (NN, 78/15)

Zakon o računovodstvu temeljni je zakon koji regulira računovodstvo i korporativno izvještavanje u Republici Hrvatskoj. Zakonom se uređuje računovodstvo poduzetnika, razvrstavanje poduzetnika i grupa poduzetnika, knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, popis imovine i obveza, primjena standarda financijskog izvještavanja i tijelo za donošenje standarda

financijskog izvještavanja, godišnji financijski izvještaji i konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja, izvještaj o plaćanjima javnom sektoru, revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, sadržaj godišnjeg izvješća, javna objava godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, Registar godišnjih financijskih izvještaja te obavljanje nadzora.[29]

U Republici Hrvatskoj prethodne godine na snazi je bio Zakon o računovodstvu objavljen u NN br. 109/07 koji je u primjeni od 01.01.2008. i koji je mijenjan i dopunjen dva puta. U međuvremenu, točnije početkom srpnja 2015. godine izglasan je i donesen novi Zakon o računovodstvu koji je na snagu stupio početkom tekuće godine, a posljedica je dodatnog usklađivanja Hrvatske regulative sa pravilima EU. Direktiva EU 2013/34/EU nalaže zemljama članicama da usklade nacionalne zakone i propise koji reguliraju računovodstvenu problematiku sa zahtjevima same Direktive. Osnovna namjera je smanjenje administrativnog opterećenja malih poduzetnika u dijelu podnošenje financijskih informacija. S obzirom na to uvedena je i nova kategorija poduzetnika pod nazivom „mikropoduzetnici". U čl. 5 ovog Zakona poduzetnici se razvrstavaju na mikro, male, srednje i velike ovisno o pokazateljima utvrđenim na zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju financijski izvještaji. Pokazatelji na temelju kojih se poduzetnici klasificiraju su: *iznos ukupne aktive, iznos prihoda* i *prosječan broj radnika tijekom poslovne godine*.

Tablica 3: Prikaz razvrstavanja poduzetnika prema Zakonu o računovodstvu

Uvjeti klasifikacije	Mikro poduzetnici	Mali poduzetnici	Srednji poduzetnici	Veliki poduzetnici
Ukupna aktiva	≤ 2.600.000,00	≤ 30.000.000,00	≤ 150.000.000,00	> 150.000.000,00
Prihod	≤ 5.200.000,00	≤ 60.000.000,00	≤ 300.000.000,00	> 300.000.000,00
Broj radnika	≤ 10	≤ 50	≤ 250	> 250

Izvor: Izrada studentice prema Zakon o računovodstvu čl. 5., NN 78/15.

Veliki poduzetnici i subjekti od javnog interesa, obveznici su primjene Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja dok su ostali obveznici primjene Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja. Mikro i mali poduzetnici dužni su sastavljati godišnje izvješće koje sadrži bilancu, račun dobiti i gubitka i bilješke uz financijske izvještaje, dok srednji i veliki poduzetnici, uz to, su dužni sastavljati i izvještaj o novčanim tokovima, te izvještaj o promjenama kapitala. Veliki

[29] Narodne novine., br. 78/15.

poduzetnici su dužni sastavljati i izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti. Odgovornost za financijske izvještaje snose članovi uprave poduzetnika i njegovog nadzornog odbora ukoliko uopće postoji, odnosno svi izvršni direktori i upravni odbor u okviru svojih zakonom određenih nadležnosti, odgovornosti i duže pažnje. Na ovaj način odgovornost je značajno proširena u odnosu na dosadašnji Zakon koji je nalagao odgovornost i potpisivanje samo zakonskih predsavnika.

Novim Zakonom propisuje se i novi rok za predaju godišnjih financijskih izvještaja za potrebe javne objave koji iznosi četiri mjeseca od zadnjeg dana poslovne godine, čime je taj rok zapravo izjednačen s rokom za predaju prijave poreza na dobit i rokom za zaključenje poslovnih knjiga.

3.2.2 Računovodstveni standardi

Međunarodni računovodstveni standardi (MRS) podrazumijevaju dogovorena pravila o pripremanju, priznavanju i prezentaciji računovodstvenih stavki poslovnih subjekata. S obzirom na promjene u okruženju poput neujednačenog makroekonomskog razvoja, ubrzanog razvoja financijskih tržišta kapitala i sl., standardi se kontinuirano mijenjaju, nadopunjavaju ili stavljaju izvan upotrebe. Sukladno tome, Međunarodni računovodstveni standardi su 2001. godine nadopunjeni Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja čiji razvoj također ukazuje na transformaciju financijskog izvještavanja s multinacionalnih računovodstvenih standarda prema jedinstvenim svjetskim računovodstvenim standardima. Međunarodni računovodstveni standardi donešeni su od strane Odbora za međunarodne računovodstvene standarde (International Accounting Standards Board – IASB). Ciljevi ovog Odbora su:[30]

- Razviti, u javnom interesu, jedan skup visoko kvalitetnih, razumljivih i globalno primjenjivih računovodstvenih standarda koji zahtjevaju kvalitetne, transparentne i usporedive informacije u financijskim izvještajima i drugim financijskim izvještajima kako bi se pomoglo sudionicima u svjetskim tržištima kapitala i drugim korisnicima pri donošenju poslovnih odluka;
- Unaprijediti korištenje i primjenjivanje tih standard; i

[30] Internet: http://www.hanfa.hr/getfile/39377/Me%C4%91unarodni%20ra%C4%8Dunovodstveni%20standardi%20i%20Me%C4%91unarodni%20standardi%20financijskog.pdf .

- Aktivno raditi s nacionalnim kreatorima standarda kako bi se doveli do približavanja nacionalnih računovodstvenih standarda i MSFI-a visoko kvalitetnim rješenjima.

MRS 2 – Zalihe

Međunarodni računovodstveni standard koji je posebno značajan za računovodstvo troškova je MRS 2 – Zalihe. Ovaj standard sadrži upute u svezi s određivanjem troška i njegovim kasnijim priznavanjem kao rashoda, uključivši bilo koje usklađenje do neto utržive vrijednosti. Također prethodno spomenuti standard daje upute za metode troška koje se koriste za određivanje troškova zaliha. U proizvodnoj industriji jedna od tehnika mjerenja troškova koja se može koristiti je metoda standardnog troška koja u obzir uzima uobičajene količine materijala i dijelova zaliha, rada, kao i uobičajenu učinkovitost i iskorištenost kapaciteta. Osnova za utvrđivanje standardnih troškova su prvenstveno povijesni podaci kao i poslovno iskustvo pri definiranju nabavne cijene resursa. Standardni troškovi se mogu postaviti i analizom poslovnog procesa gdje se prikladnim metodama detaljno analizira radni proces kako bi se ustvrdile točne svote izravnog rada i materijala koji su potrebni u procesu proizvodnje.

MRS 11 – Ugovori o izgradnji

Međunarodni računovodstveni standard 11 – „Ugovori o izgradnji“ (u nastavku MRS 11 ili Standard) zamjenjuje MRS 11 „Računovodstvo ugovora o izgradnji“, usvojen 1978. godine.
Cilj MRS-a 11 je propisati računovodstveni postupak s prihodima i troškovima kod ugovora o izgradnji. S obzirom na prirodu poslova koji se obavljaju temeljem ugovora o izgradnji, datumi početka poslova i datum završetka poslova najčešće padaju u različita obračunska razdoblja. Raspoređivanje prihoda i troškova ugovora na obračunska razdoblja u kojima se obavljaju radovi na izgradnji je najvažnije pitanje u računovodstvu ugovora o izgradnji.
Ovaj Standard koristi kriterije priznavanja koji su utvrđeni u Okviru za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja kako bi se utvrdilo kada prihode i troškove ugovora treba priznati kao prihod, odnosno kao rashod u izvještaju o dobiti.

Prema MRS-u 11 Ugovor o izgradnji je ugovor posebno sklopljen za izgradnju neke imovine ili skupine imovine koja je međusobno usko povezana ili međuovisna po nacrtu, tehnologiji i funkciji ili konačnoj namjeni ili uporabi.[31]
Standardom su definirani i pojmovi Ugovora s fiksnom cijenom, kao i Ugovori tipa troškovi plus.

Ugovor s fiksnom cijenom je ugovor o izgradnji u kojem izvođač radova prihvaća fiksnu ugovorenu cijenu ili fiksnu cijenu po jedinici učinka, koja je u nekim slučajevima sadrži klauzulu o povećanju troškova. [32]

Ugovor tipa troškovi plus je ugovor o izgradnji u kojemu se izvođaču radova nadoknađuju priznati troškovi ili troškovi koji su na neki drugi način definirani, uvećani za postotak tih troškova ili za fiksnu naknadu.[33]

Ugovorom o izgradnji može se ugovoriti:[34]

- Izgradnja pojedinačnog sredstva, primjerice most, zgrada, brana, cesta, cjevovod, brod ili tunel.
- Izgradnja skupine sredstava koja su međusobno povezana ili međuovisna po njihovom učinku, tehnologiji i funkciji ili konačnoj svrsi odnosno uporabi kao što je izgradnja rafinerije i drugih složenih postrojenja ili opreme
- Pružanje usluga koje su izravno povezane s izgradnjom sredstva, primjerice usluge rukovoditelja projekta ili arhitekta
- Uništavanje ili obnova sredstava, te sanacija okoliša nakon uništenja sredstava.

[31] Narodne novine., br. 65/96.
[32] Ibid.
[33] Ibid.
[34] Ibid.

Prihodi iz ugovora

Prihodi ugovora trebaju obuhvatiti:[35]

a) Početni iznos prihoda dogovorenih ugovorom, i

b) Izmjene u ugovorenim radovima, potraživanjima i stimulativnim plaćanjima:

i) U mjeri u kojoj je vjerojatno da će oni rezultirati prihodom, i

ii) Kad ih je moguće izmjeriti.

Prihodi ugovora se mjere po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanjima za naknadu. Na mjerenje prihoda iz ugovora utječe veliki broj neizvjesnih čimbenika koji ovise o ishodu budućih događaja. Njihove je procjene često potrebno izmjeriti po nastanku događaja i razrješenjem neizvjesnosti. Od razdoblja do razdoblja iznos prihoda se može povećavati ili smanjivati. Primjerice:[36]

- Izvođač radova i naručitelj mogu ugovoriti odstupanje ili prava, kojima se prihodi ugovora povećavaju ili smanjuju u razdoblju koje slijedi onome u kojem je ugovor bio početno zaključen;
- Iznos prihoda ugovoren u ugovoru s fiksnom cijenom može se povećati kao posljedica klauzule o povećanju troškova;
- Iznos prihoda ugovora može se smanjiti kao posljedica kazni zbog kašnjenja izvođača u izvršenju ugovora; ili
- Kad ugovor s fiksnom cijenom sadrži fiksnu cijenu po jedinici proizvoda, prihodi ugovora povećavaju se kako se povećava broj jedinica.

Izmjena predstavlja uputu kojom naručitelj mijenja obujam radova koje je prema ugovoru potrebno izvesti. Rezultat izmjene može biti povećanje odnosno smanjenje prihoda ugovora. Primjer izmjene su promjene u specifikacijama ili nacrtu sredstva ili promjena u trajanju ugovora o izgradnji. U prihode ugovora izmjena se uključuje kada:[37]

- je vjerojatno da će naručitelj odobriti izmjenu i iznos prihoda koji proizlazi iz nje; i
- je iznos prihoda moguće pouzdano izmjeriti.

[35] Ibid.
[36] Ibid.
[37] Ibid.

Potraživanje je onaj iznos koji izvođači nastoje naplatiti od naručitelja ili neke druge strane kao naknadu za troškove koji nisu uključeni u ugovorenu cijenu. Mjerenje iznosa prihoda koji nastaju od potraživanja vrlo je nesigurno i prvenstveno ovisi o uspjehu pregovora. Takva potraživanja uvrštavaju se u prihode ugovora samo onda kada:[38]

- su pregovori napredovali do razine da je vjerojatno da će naručitelj prihvatiti potraživanje; i
- je iznos koji će naručitelj vjerojatno prihvatiti moguće pouzdano izmjeriti.

Dodatni iznos koji naručitelj isplaćuje izvođaču ako su postignuti ili premašeni specificirani standardi izvršenja nazivaju se stimulativna plaćanja. Stimulativna se plaćanja u prihode ugovora uključuju kada:[39]

- je ugovor napredovao do razine kad je vjerojatno da će specificirani standardi izvršenja biti postignuti ili premašeni; i
- je iznos stimulativnog plaćanja moguće pouzdano izmjeriti.

Troškovi iz ugovora

Troškovi ugovora uključuju troškove koji se pripisuju nekom ugovoru u razdoblju datuma nastanka do njegovog izvršenja. U troškove ugovora uključuju se oni troškovi koje je moguće zasebno identificirati i pouzdano izmjeriti uz vjerojatnost da će ugovor biti zaključen.

Troškovi ugovora trebaju obuhvatiti:[40]

a) troškove koji su izravno povezani s određenim ugovorom
  a) troškove rada i nadzora na gradilištu
  b) troškove materijala korištenog u izgradnji
  c) amortizaciju opreme koja se koristi u izvršenju ugovora
  d) troškove prijevoza postrojenja, opreme i materijala na gradilište, odnosno s gradilišta,
  e) troškove najma postrojenja i opreme,

[38] Ibid.
[39] Ibid.
[40] Ibid.

f) procijenjene troškove otklanjanja nedostataka u garantnom roku, uključivši ostale troškove garancije, i

g) potraživanja trećih strana.

b) Troškove koji se mogu općenito pripisati aktivnosti iz ugovora i rasporediti na pojedine ugovore

a) Osiguranje,

b) Troškove projektiranja i tehničke pomoći koji nisu izravno povezani s određenim ugovorom, i

c) Opće troškove izgradnje.

c) Sve druge troškove kojima se prema uvjetima ugovora izričito može teretiti naručitelj koji uključuje neke administrativne troškove i troškove razvoja čije je naknađivanje specificirano u uvjetima ugovora.

Dug proizvodni ciklus, koji je karakteristika nekih proizvodnih djelatnosti poput graditeljstva, zahtjeva značajnu ulogu računovodstva troškova pri poslovnom odlučivanju gdje primjena koncepta troška realizacije ostvaruje svoj potpuni smisao.

Računovodstvo troškova u djelatnosti graditeljstva treba obuhvatiti i troškove koji se javljaju prije samog procesa tzv. troškove pripremnih radova. Pripremni radovi jesu građenje privremenih građevina i izvođenje drugih radova radi organizacije i uređenja gradilišta, te omogućavanje primjene odgovarajuće tehnologije građenja.[41] Svi troškovi koji nastaju kao rezultat prethodno navedenih aktivnosti smatraju se troškovima pripremnih radnji te ih je potrebno ukalkulirati prilikom utvrđivanja ukupnog troška realizacije u graditeljstvu. U slučaju da pripremni radovi nisu definirani ugovorom, troškovi pripremnih radova predstavaljaju predproizvodne troškove građenja.

[41]Ramljak B., Rogošić A., *Koncept troška životnog ciklusa proizvoda* prema Zakonu o gradnji, Narodne novine, br. 175/03.

U troškove pripremnih radova ubrajaju se:[42]

- troškovi istražnih radova
- troškovi izrade pristupnih putova
- troškovi izrade priručnog skladišta i ostalih pomoćnih objekata koji su u službi izgradnje
- troškovi rušenja i uklanjanja postojećih objekata
- troškovi sanacije temelja i zemljišta
- troškovi zemljanih radova i sl.

U domeni graditeljstva organizacije postaju sve više svjesne potrebe za učinkovitim upravljanjem životnog ciklusa proizvoda, posebno u području utvrđivanja troška životnog ciklusa proizvoda.[43] Proizvodi graditeljstva su objekti vrlo visoke vrijednosti pa je stoga izrazito nužno voditi računa o troškovima već u fazi izrade arhitektonskog projekta jer je to polazište izgradnje građevine. Prema metodi troška životnog ciklusa (eng. life-cycle costing) većina troškova je „počinjeno" u fazi oblikovanja pa se građevinsko poduzeće vrlo često susjeće s različitim nametnutim troškovima na koje ipak nema neki veliki utjecaj. Sukladno tome, u računovodstvu troškova građevinskih poduzeća primjerenije je voditi evidenciju troška povrata. Trošak povrata utvrđuje se kao zbroj troškova građenja i troškova prodaje, ili, u ovisnosti o ugovaranju pripremnih radova (poput izrade pristupnih putova, izrade objekata za smještaj djelatnika gradilišta i drugih) može se utvrditi sljedećim izrazom:[44]

trošak povrata u graditeljstvu = trošak realizacije građevine – trošak pripremnih radova (neugovorenih)

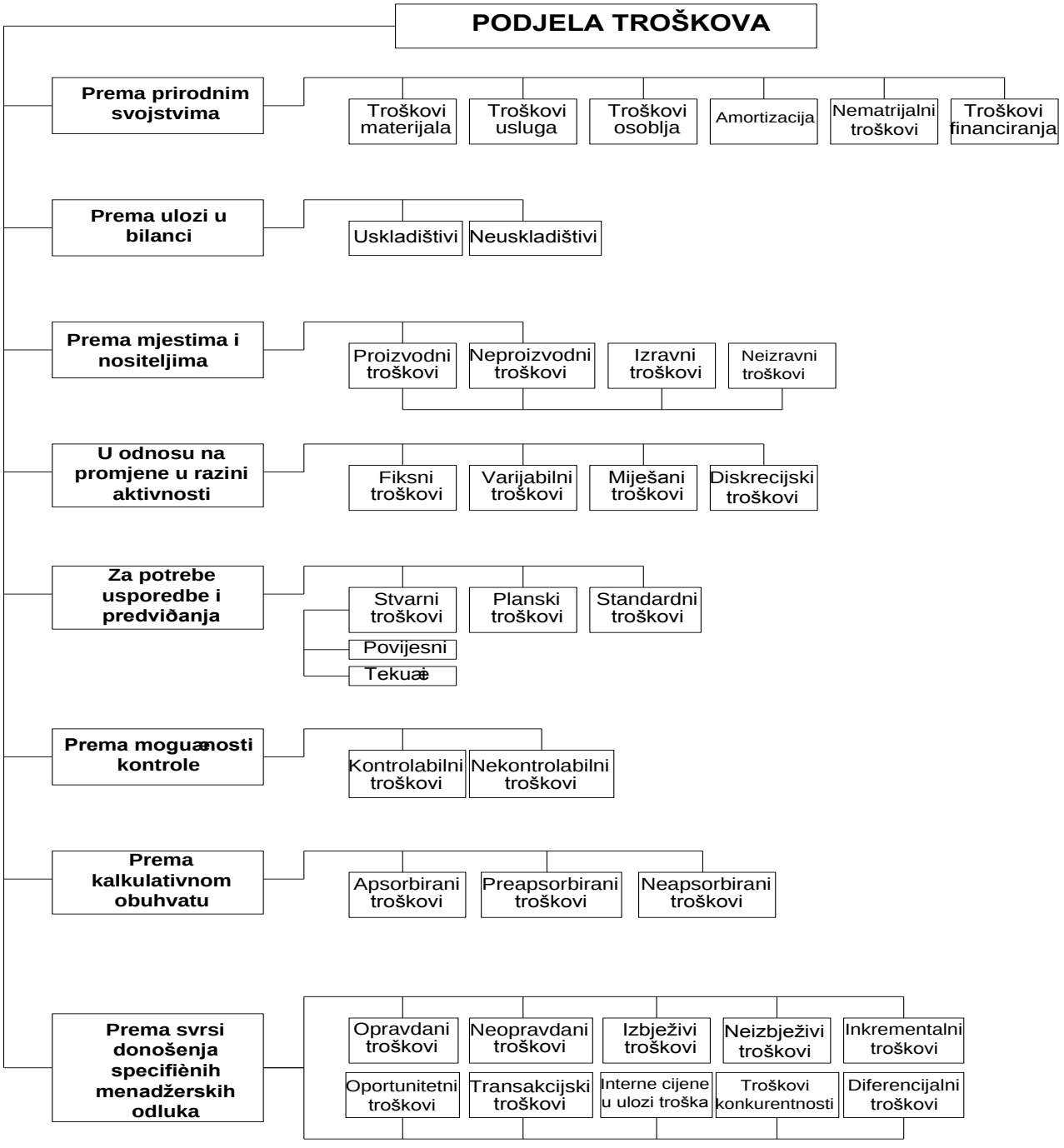
Prema istraživanju vodeće svjetske organizacije osnovane 1919. godine koja okuplja računovođe (Ernst & Young i Institute of Management Accountants) glavni uzrok postizanja strateških ciljeva je upravljanje troškovima.

[42] Ramljak B., Rogošić A., 2009. *Koncept troška životnog ciklusa* proizvoda. Računovodstvo, revizija i financije, br. 5, str. 44.
[43] Ibid., str. 45.
[44] Ibid.

3.3 Vrste troškova i njihova podjela

Da bi se realizirao proces upravljanja troškovima nužno je prethodno organizirano prikupljanje i obrada podataka. Međutim, budući da proces upravljanja troškovima ima višestruke ciljeve, kao što su: planiranje i budžetiranje troškova, procjena budućih rezultata, zadržavanje troškova u prihvatljivim granicama, racioniranje troškova, izbor optimalnih poslovnih alternativa i potrebnih korektivnih postupaka, distribucija odgovornosti za troškove i tome slično, pojavljuju se različiti pristupi u promatranju troškova.[45] Iz tog razloga podatke o troškovima potrebno je razvrstati i klasificirati s obzirom na različite aspekte promatranja. U nastavku bit će prikazane neke od najznačajnijih podjela troškova s aspekta upravljanja troškovima.

[45] Belak, V. (1995). *Menadžersko računovodstvo*, Zagreb: RRiF, Zagreb., str. 144.



Slika 5. Prikaz podjele troškova značajne za upravljanje troškovima

Izvor: Izrada studentice prema Belak, V. (1995): *Menadžersko računovodstvo*, Zagreb: RRiF, Zagreb., str. 145.

3.3.1 Podjela troškova prema prirodnim svojstvima

Podjela troškova prema prirodnim svojstvima temelji se na porijeklu njihova nastanka i smatra se temeljnom podjelom troškova. Ona zapravo omogućuje utvrđivanje svrhe zbog koje su određeni troškovi nastali. Ova podjela troškova osigurava jednoobrazno evidentiranje i praćenje troškova te oblikovanje troškova u bilanci i računu dobiti/gubitka. Podjelu troškova prema prirodnim svojstvima smatramo jedinstvenom za sva poduzeća jer se koristi prilikom izrade financijskih izvještaja, za statističke svrhe, za potrebe poreznog nadzora i tome slično.

Glavne stavke troškova prema prirodnim vrstama uređene su na sljedeći način:[46]

1. Troškovi sirovina i materijala, energije, rezervnih dijelova i sitnog inventara:
    - Troškovi sirovina i materijala
    - Troškovi energije
    - Troškovi rezervnih dijelova
    - Troškovi sitnog inventara
2. Troškovi usluga
    - Prijevozne usluge
    - Usluge na izradi proizvoda – vanjske
    - Usluge održavanja
    - Troškovi sajmova
    - Troškovi zakupnina
    - Troškovi promidžbe (reklame i propagande)
    - Troškovi intelektualnih i osobnih usluga
    - Troškovi komunalnih usluga
    - Troškovi vanjskih usluga reprezentacije
    - Troškovi ostalih usluga
3. Troškovi osoblja (troškovi radne snage)
    - Neto plaće zaposlenima
    - Porezi i doprinosi na plaće i iz plaća zaposlenih

[46] Ibid., str. 146.

4. Troškovi dugotrajne imovine
    - Amortizacija nematerijalne imovine
    - Amortizacija (deprecijacija) materijalne imovine
5. Nematerijalni troškovi – ostali
    - Dnevnice za službena putovanja i putni troškovi
    - Nadoknade troškova zaposlenima
    - Nadoknade članovima uprave
    - Troškovi uporabe vlastitih proizvoda, robe i usluga za interne tekuće potrebe
    - Premije osiguranja
    - Bankovne usluge i troškovi platnog prometa
    - Doprinosi, članarine i druga davanja
    - Porezi koji ne ovise o dobitku
    - Takse
    - Ostali nematerijalni troškovi
6. Troškovi financiranja
    - Kamate
    - Tečajne razlike
    - Ostali troškovi financiranja

3.3.2 Troškovi prema ulozi u bilanci

S obzirom na ulogu u bilanci stanja troškovi se dijele na uskladištive i neuskladištive. Ova klasifikacija troškova regulirana je MRS-om 2 koji dijeli troškove na one kojima se terete zalihe i na one troškove koje poduzeće nema pravo teretiti na zalihe. Troškovi kojima je dozvoljeno teretiti zalihe su troškovi izravnog materijala, troškovi izravnog rada i opći troškovi proizvodnje (troškovi proizvodne režije). Uskladištivi troškovi se priznaju u rashode razdoblja tek kada se prodaja dogodi. S druge strane, neuskladištivi troškovi (troškovi razdoblja ili vremenski troškovi) odmah po svom nastanku postaju troškovi razdoblja. Pod neuskladištivim troškovima

podrazumijevamo troškove administracije, uprave i prodaje, opće troškove financiranja i druge opće troškove.

3.3.3 Troškovi prema mjestima i nositeljima

Smisao alociranja troškova na mjesta njihova nastanka jest osiguravanje temelja za djelotvornije planiranje i kontrolu troškova, realnu procjenu performanse centara odgovornosti i utvrđivanje odgovornosti menadžera, odnosno vrednovanje menadžerske performanse.
S gledišta podjele troškova prema mjestima njihova nastanka u menadžerskom računovodstvu uobičajena je podjela troškova na one koje nastaju u proizvodnim centrima odgovornosti i na one koji nastaju u neproizvodnim centrima odgovornosti. Sukladno tome, može se usvojiti podjela na:[47]

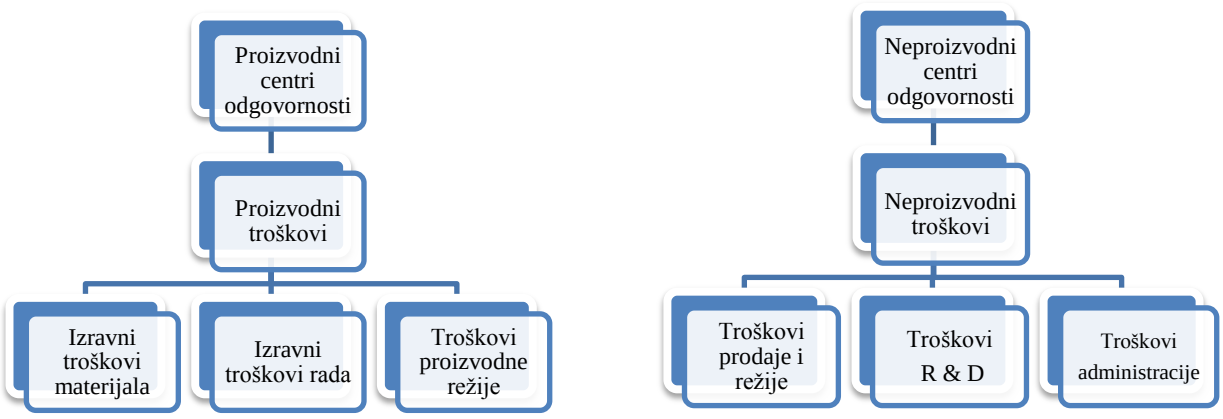
1. Troškove proizvodnje (manufacturing costs)
2. Neproizvodne troškove (nonmanufacturing costs).

Proizvodni troškovi podrazumijevaju: troškove materijala, troškove rada i troškove proizvodne režije.[48] Dakle proizvodni troškovi se dijele na primarne troškove proizvodnje i troškove proizvodne režije.

- Primarni troškovi proizvodnje sastoje se od troškova koji su rezultat aktivnosti proizvodnog centra odgovornosti. To su zapravo troškovi materijala koji je neposredno utrošen u proizvodnji, troškovi proizvodnog rada, kao i drugi specifični troškovi koji su neposredno vezani za proizvodnju.
- Troškovi proizvodne režije su troškovi koji su rezultat pratećih aktivnosti vezanih za proizvodnju ili troškovi koji se zapravo ne mogu izravno povezati s određenim proizvodom ili uslugom.

[47] Ibid., str. 148.
[48] Ibid., str. 149.

Neproizvodni troškovi koji se još nazivaju i troškovi opće režije, raznovrsni su i brojni, ali se u terminima troškovnog, odnosno menadžerskog računovodstva najčešće iskazuju u okviru osnovnih skupina.



Slika 6: Podjela troškova prema mjestima njihova nastanka

Izvor: Izrada studentice prema Belak, V. (1995): *Menadžersko računovodstvo*, Zagreb: RRiF, Zagreb., str. 150.

Raspored troškova po nositeljima spada u područje troškovnog računovodstva. Nositelji troškova su proizvodi i usluge koji trebaju troškove apsorbirati kroz prodajnu cijenu. Bez lociranja troškova po nositeljima nije moguće planirati, a ni pratiti profitabilnost svake pojedine vrste proizvoda ili usluga. Za raspored troškova na njihove nositelje važna je podjela na:[49]

- Izravne (direktne) troškove proizvoda ili usluga
- Neizravne (indirektne) troškove koji se raspoređuju na proizvod ili uslugu.

Pod izravnim troškovima proizvoda ili usluga podrazumijevaju se troškovi koji nastaju u neposrednoj proizvodnji, odnosno oni troškovi koji se mogu izravno povezati s određenim proizvodom ili uslugom.

[49] Ibid., str. 150.

Neizravni troškovi koji se raspoređuju na proizvode mogu biti neizravni proizvodni troškovi i neizravni neproizvodni troškovi. Neizravni proizvodni troškovi su troškovi koji nastaju u neposrednoj proizvodnji, ali bez obzira na to se ne mogu izravno povezati s određenim proizvodnom odnosno uslugom. Oni se zapravo trebaju dodati izravnim troškovima po određenom *„ključu"* rasporeda. Neizravni neproizvodni troškovi su troškovi razdoblja koji se na kraju dodaju proizvodnim troškovima prilikom oblikovanja prodajne cijene.

3.3.4 Troškovi u odnosu na promjene u razini aktivnosti

U odnosu na promjene opsega proizvodnje odnosno razine aktivnosti troškovi se dijele na:[50]

1. Fiksne troškove
2. Varijabilne troškove
3. Miješane troškove (koji se sastoje od fiksnih i varijabilnih komponenti)
4. Diskrecijske troškove.

Fiksni troškovi su oni troškovi koji se ne mijenjaju prilikom promjene razine proizvodnih aktivnosti. Oni su zapravo posljedica posjedovanja fizičkog kapaciteta i kao takvi se ne mogu izbjeći. Pristojbe na isticanje tvrtke, amortizacija i deprecijacija, troškovi investicijskog održavanja, najamnine i zakupnine se navode kao tipični primjeri fiksnih troškova. Ipak s druge strane u praksi se fiksni troškovi pod određenim pretpostavkama mogu mijenjati i zapravo se mijenjaju. U pravilu povećavaju se povećanjem stupnja automatizacije, odnosno porastom kapitalne intenzivnosti društva. Iz tog razloga javlja se podjela na:

- Apsolutno fiksne troškove (ne mijenjaju se promjenom opsega proizvodnje)
- Relativno fiksne troškove (skokovito se mijenjaju promjenom opsega proizvodnje).

Varijabilni troškovi definirani su kao troškovi koji se mijenjaju ovisno o promjeni razine aktivnosti društva. Njihov ukupan iznos za određeno razdoblje mijenja se proporcionalno s promjenom razine aktivnosti. S obzirom da se varijabilni troškovi mogu ponašati i neproporcionalno dijele se na:

[50] Ibid., str. 154.

- Proporcionalne (linearne) varijabilne troškove koji su konstantni po jedinici outputa
- Neproporcionalne (nelinearne) varijabilne troškove koji mogu rasti ili padati brže ili sporije u odnosu na razinu aktivnosti.

Miješani troškovi niti su strogo varijabilni niti fiksni, oni zapravo posjeduju obje komponente pa se često definiraju kao fiksno-varijablni ili varijabilno-fiksni troškovi. U tipično miješane troškove ubrajaju se troškovi telefona, troškovi električe energije kod kojih račun istovremeno sadrži fiksnu mjesečnu svotu koja se plaća bez obzira na potrošnju i dodatnu svotu koja je izravno proporcionalna s utroškom.

Diskrecijski troškovi nisu ni fiksni ni varijabilni ni mješani jer oni nastaju kao rezultat diskrecijskih menadžerskih odluka. Kao primjer diskrecijskih troškova navode se sljedeći: troškovi za oglase, reklamu, propagandu, kao i troškovi učenja i uvježbavanja raznih vještina i njima slični. Menadžeri u svakom trenutku mogu smanjivati i povećavati diskrecijske troškove po svojoj želji ili ih isključiti u potpunosti. Svakako treba naglasiti da diskrecijski troškovi često imaju velik neizravan utjecaj na dobitak i da trebaju biti vrlo oprezni kod donošenja odluka o njihovoj potpunoj eliminaciji.

3.3.5 Troškovi za potrebe usporedbe i predviđanja

Od izuzetne je važnosti troškove pratiti, planirati i međusobno uspoređivati jer oni imaju značajan utjecaj na poslovanje poduzeća. Kako bi se troškovi držali pod kontrolom nužno ih je predvidjeti i prenijeti u planove i budžete što omogućuje izbor među alternativama u svrhu njihove racionalizacije. Za tu svrhu značajna je sljedeća podjela:[51]

1. Stvarni troškovi
    a. Povijesni
    b. Tekući
2. Planski troškovi
3. Standardni troškovi

[51] Ibid., str. 159.

4. Marginalni troškovi i
5. Prosječni troškovi.

Stvarni troškovi su odraz stvarno nastalih trošenja u određenom razdoblju. Ukoliko se radi o troškovima koji su nastali u nekom proteklom razdoblju, stvarni troškovi se najčešće nazivaju povijesnim troškovima. U slučaju kada se radi o tekućem razdoblju nazivaju se tekućim troškovima. Evidencija stvarnih troškova u knjigovodstvu na temelju vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava vrši se na kraju obračunskog razdoblja. Njihovo evidentiranje i obračun od iznimne su važnosti za sastavljanje međuobračuna i godišnjih obračuna kako bi se utvrdio stvarno postignuti financijski rezultat koji je istovremeno temelj za obračun poreza, ostvarenog dobitka (profita) i donošenje odluka o isplati dividende.

Planski troškovi su troškovi koji se u praksi definiraju za određeno buduće razdoblje i najčešće se određuju na temelju stvarnih troškova iz prošlih razdoblja kao i na temelju standardnih troškova. Ukoliko su dobro procijenjeni ovi troškovi mogu biti efikasno mjerilo trošenja. Točnost u procjeni svakako ovisi o mogućnostima predviđanja uvjeta nastajanja troškova u razdoblju na koje se odnose planski troškovi. Najbitnije je fokusirati se na procjenu opsega proizvodnje, ali i na stabilnost tržišta glede mogućnosti nabave resursa, te kretanja njihovih cijena.

Prema većini definicija standardni troškovi su oni troškovi koju su u prikazanom iznosu teoretski opravdani. To su proračunani troškovi za realizaciju određenog učinka pod „normalnim“ uvjetima, odnosno uvjetima koji se prosječno pojavljuju. Standardnim troškovima nastoji se prikazati visina stvarnih troškova izravnog materijala, rada kao i režijski troškovi u normalnim uvjetima proizvodnje i poslovanja.

Izravni standardni troškovi po jedinici učinka utvrđuju se na temelju tehničkih normativa i standardnih cijena. S druge strane, neizravni standardni troškovi po jedinici učinka, utvrđuju se prilikom procesa budžetiranja, a povremeno se mogu i revidirati ukoliko dođe do značajnih promjena u tehnologiji rada ili cijena za materijal, rad i sl.

3.3.6 Troškovi prema mogućnosti kontrole

S obzirom na mogućnost kontrole troškove dijelimo na kontrolabilne i nekontrolabilne.[52] Ova podjela temelji se na činjenici i mogućnostima menadžementa da određene troškove kontrolira ili ne. Oni troškovi, primjerice varijabilni, na čiju visinu menadžement može utjecati smatramo kontrolabilnim. Fiksni troškovi se smatraju nekontrolabilnim jer se na njih u kratkom roku teško može utjecati.

3.3.7 Troškovi prema kalkulativnom obuhvatu

Zbog razlika koje nastaju između planskih ili standardnih neizravnih (indirektnih) troškova koji se utvrđuju i raspoređuju na kraju obračunskog razdoblja javlja se potreba klasifikacije troškova s obzirom na njihov kalkulativni obuhvat. U tom slučaju troškovi se dijele na:[53]

1. Apsorbirane
2. Preapsobrirane
3. Neapsorbirane (podapsorbirane).

Apsorbirani troškovi se u praksi zapravo rijetki jer su to troškovi koji se javljaju u situaciji kada je svota stvarnih neizravnih troškova jednaka kalkulativnoj svoti. U praksi češće dolazi do podapsorpcije ili preapsorpcije i to zbog odstupanja od planirane količine proizvodnje ili odstupanja u cijenama neizravnih troškova. Kada je svota stvarnih neizravnih troškova manja od kalkulativne svote razlika se tretira kao preapsorbirani režijski troškovi, odnosno kao naplaćeni neizravni troškovi. Podapsorbirani režijski troškovi, odnosno nenaplaćeni režijski troškovi, nastaju kao razlika kada je svota stvarnih neizravnih troškova veća od kalkulativne svote.

[52] Ibid., str. 161.
[53] Ibid., str. 162.

3.3.8 Troškovi prema svrsi donošenja specifičnih menadžerskih odluka

Ova klasifikacija troškova temelji se na različitim pogledima menadžementa na troškove koji pak ovise o situacijama u kojima se odluke donose i svrsi za koju se određeni pristup koristi. Najčešće se u praksi koristi sljedeća podjela:[54]

1. Opravdani i neopravdani troškovi
2. Izbježivi i neizbježivi troškovi
3. Oportunitetni troškovi
4. Transakcijski troškovi
5. Interne cijene u ulozi troškova
6. Troškovi konkurentnosti.

Opravdanim troškovima nazivaju se svi troškovi neke proizvodnje i poslovanja predviđeni proračunom kao i svi oni troškovi iznad te svote koji su nastali kao posljedica povećanja proizvodnje iznad planirane ili kao posljedica objektivnih okolnosti na koje menadžer nije mogao utjecati. Kao posljedica pogrešnih poslovnih odluka ili propuštanja potrebnih zahvata u svezi s prethodnom kontrolom troškova nastaju neopravdani troškovi.

Podjela troškova na izbježive i neizbježive temelji se na mogućnostima menadžera da poduzmu aktivnosti s ciljem redukcije troškova. Izbježivi su svi troškovi koji prekoračuju minimalne troškove za održavanje određenog opsega proizvodnje. Neizbježivi su upravo ti minimalni troškovi za održavanje određenog opsega proizvodnje, uključujući i zakonski propisane troškove koji su nevezani za količinu proizvodnje.

Oprotunitetni troškovi su troškovi koji predstavljaju izgubljenu korist jedne alternative u slučaju izbora druge alternative. Dakle oportunitetni trošak jedne alternative jest korist koja se mogla ostvariti u slučaju izbora neke druge ponuđene.

Transakcijski troškovi su troškovi tržišne razmjene i obuhvaćaju informacijske troškove nalaženja potencijalnih partnera, troškove pregovaranja, troškove izrade ugovora i njegove provedbe, ali i troškove njegovog eventualnog raskida.

Interne cijene u ulozi troškova predstavljaju specifične troškove pojedinog mjesta troška unutar poduzeća kojim ga se tereti za interno nabavljene inpute. Smisao dovođenja internih cijena u

[54] Ibid., str. 164.

ulogu troškova leži u delegiranju kontrole troškova na niže razine, koje imaju za cilj sniziti internu cijenu inputa po pojedinim mjestima troška u svrhu smanjenja ukupnih troškova poduzeća.

Cilj troškova konkurentnosti je održavanje konkurentnog položaja poduzeća. S redukcijom ovih troškova menadžment mora postupati oprezno jer njihovo smanjivanje ispod optimalne razine može rezultirati padom konkurentne sposobnosti što istovremeno vodi do slabijeg rezultata poduzeća.

3.4 Upravljanje troškovima

Dvije najbitnije sastavnice financijske performanse su:[55]

- prihodi i
- troškovi.

Utjecaj troškova na financijske performanse oduvijek je bio važan. U današnje vrijeme taj utjecaj postaje i presudan glede opstanka pojedine tvrtke. Upravljanje troškovima u središtu je pozornosti i većina svjetski poznati ekonomista angažiralo se kako bi pronašli učinkovite modele upravljanja troškovima. Iako stručnjaci godinama rade na tim modelima još uvijek se na tom području u praksi čine velike pogreške koje su više štetne nego korisne. U razdoblju krize menadžeri najčešće režu troškove fotokopirnog ili toaletnog papira, spajalica i sl. odnosno troše vrijeme i energiju na rezanje troškova čiji je postotak u ukupnim troškovima beznačajan. Druga pogreška je što se često režu troškovi koji donose prihod, pa se samim time još više pogoršavaju poslovni rezultati. Iz tih razloga upravljanju troškova potrebno je pristupiti koristeći se znanstvenim metodama.

[55] Belak, V. (2011): *Upravljanje troškovima u krizi*. RRiF, br. 8, str. 15.

Utjecaj upravljanja troškovima na financijske performanse

U ekonomskom smislu troškovi prethode ostvarenju ciljane koristi. Osnovni cilj upravljanja troškovima je postići što veću tekuću i dugoročnu korist od učinjenog troška ili postići cilj uz što niže troškove, ali bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentnu poziciju tvrtke.

Glavne aktivnosti upravljanja troškovima su:[56]

- predviđanje, planiranje, budžetiranje, praćenje i kontrola troškova;
- analiziranje troškova koje pokazuje ponašanje troškova ovisno o promjeni aktivnosti;
- analiziranje uzorka odstupanja od predviđenjih troškova radi poduzimanja aktivnosti zadržavanja troškova u prihvatljivim granicama.

Prema sadašnjem stanju u praksi ukoliko dođe do pada prihoda od 13% do 17% tvrtka je prisiljena snižavati troškove kako bi izbjegla gubitke što i nije lak posao. Uz obično sprječavanje rasipanja troškova, što spada u osnovnu poslovnu kulturu upravljanja troškovima, svako daljnje snižavanje troškova nosi sa sobom i određene negativne posljedice. Iz tog razloga snižavanju troškova treba pristupiti vrlo oprezno.

Definiranje općih pravila upravljanja troškovima ovisno o mogućnostima plasmana

Osnovno pravilo kod snižavanja troškova je da ulaganje napora u snižavanje troškova i metode snižavanja troškova treba prilagoditi dubini krize koja se mjeri padom prihoda. Kako bi se to postiglo potrebno je najprije odgovoriti na ključna pitanja u nastavku:[57]

- Koji glavni orjentir treba odabrati za upravljanje troškovima?
- Kako mogućnosti plasmana utječu na probleme upravljanja troškovima?
- Kada se treba usmjeriti na snižavanje fiksnih troškova, a kada na snižavanje varijabilnih troškova? Što i kada daje veće učinke?

[56] Ibid., str. 16.
[57] Ibid.

- Koji su fiksni troškovi na čije se snižavanje u praksi može utjecati?
- Koji su varijabilni troškovi na čije se snižavanje u praksi može utjecati?

Opća pravila upravljanja troškovima ovisno o mogućnostima plasmana

Polazeći od općih pravila utjecaja troškova na dobitak ovisno o ostvarenju određene visine prihoda, može se zaključiti da veće mogućnosti plasmana donose veći prihod što rezultira manjim relativnim udjelom fiksnih troškova u prihodu, a time i povećanjem dobitka. S druge strane smanjenje mogućnosti plasmana zbog posljedica recesije, smanjuje se prihod, a povećava se relativni udio fiksnih troškova u prihodu. Dakle u uvjetima recesije raste utjecaj fiksnih troškova čime jači angažman na snižavanju fiksnih troškova daje veće učinke na spašavanju dobitka. Angažman na snižavanju varijabilnih troškova u uvjetima recesije teško daje rezultate s obzirom na to da su i dobavljači u velikim problemima pa teško mogu sniziti cijene svojih isporuka. Za upravljanje troškovima u uvjetima recesije prvenstveno treba istražiti načine i mogućnosti snižavanja fiksnih troškova.

Model odabira troškova i njihova redoslijeda u postupku snižavanja utemeljen na višekriterijskom odlučivanju

Kod postavljanja modela upravljanja troškovima u uvjetima recesije i krize glavne postavke modela su:[58]

1. snižavanju troškova pristupa se selektivno ovisno o dubini recesije i krize
2. odabir troškova izvodi se kako bi se pronašle mogućnosti sniženja s najvećim učincima i najmanjim štetnim posljedicama
3. glavni orijentir za odabir troškova koji će određenim redoslijedom biti snižavani je utjecaj tih troškova na ostvarenje prihoda
4. u recesiji i krizi veći je naglasak na snižavanju diskrecijskih fiksnih troškova

[58] Ibid., str. 19.

5. glavni pokazatelj stupnja recesije i moguće krize je pad prihoda i iz tog izveden financijski rezultat.

Pri odlučivanju o redoslijedu snižavanja troškova kao osnovica za konstruiranje modela primjenjuju se kriteriji prikazani u nastavku:[59]

- **KRITERIJ A**: Postotni udjel određene vrste troškova u ukupnim troškovima
  Pravilo odlučivanja: najprije se snižavaju troškovi s najvećim postotnim udjelom jer su za takve troškove učinci snižavanja troškova veći. Naime, na snižavanje troškova s relativnim beznačajnim udjelom ne isplati se trošiti vrijeme, novac i menadžerska energija.
  Mjerilo: postotni udjeli troškova u ukupnim troškovima.
- **KRITERIJ B:** Utjecaj troškova na ostvarenje prihoda
  Pravilo odlučivanja: najprije se snižavaju troškovi s manjim utjecajem na ostvarenje prihoda prema troškovima s većim utjecajem.
  Mjerilo: najmanji utjecaj: ocjena 10; najveći utjecaj: ocjena 1; za intenzitete između: ocjene od 10 do 1 za svaki trošak (intenziteti se utvrđuju procjenom).

- **KRITERIJ C:** Utjecaj težine postizanja sniženja troškova
  Pravilo odlučivanja: najprije se snižavaju troškovi kojima se sniženja lakše postižu.
  Mjerilo: najlakše ocjena 10; najteže ocjena 1; za intenzitete između ocjene od 10 do 1 za svaki trošak (intenziteti se utvrđuju procjenom).

Izrada mogućih scenarija koje može uzrokovati kriza

S obzirom na nastupanje krize i recesije neizvjesnost budućnosti se sve više povećava. U takvim uvjetima i okolnostima i planiranja budućih rezultata su otežana. Iz tog razloga tvrtke se trebaju pripremiti za sve moguće scenarije i pripremiti akcije snižavanja troškova u svakom pojedinom slučaju. Za takve situacije moguća je primjena modela čije postavke slijede u nastavku:[60]

[59] Ibid.
[60] Ibid., str. 22.

1. Odabrati više mogućih scenarija kretanja prihoda tvrtke ovisno o prognozi događaja u recesiji
2. Za svaki scenarij treba izračunati financijski rezultat (dobitak ili gubitak)
3. Pripremiti aktivnosti snižavanja troškova ovisno o dubini krize i prije utvrđenom redoslijedu snižavanja troškova za sve scenarije.

Procjena očekivanog rezultata utemeljena na računu vjerojatnosti

Nakon utvrđivanja mogućih aktivnosti na snižavanju troškova za sve moguće scenarije tvrtka se u konačnici treba detaljnije pripremiti za najvjerojatniji scenarij. To je moguće izvesti pomoću računa vjerojatnosti računanjem očekivanih vrijednosti u zavisnosti o procjeni vjerojatnosti nastupa pojedinih događaja za prije pretpostavljene scenarije. Koraci vezani za taj postupak prikazani su u nastavku:[61]

1. Svakom od navedenih scenarija treba dodijeliti vjerojatnost nastupa tog scenarija. Zbroj svih vjerojatnosti pritom daje 100%. Vjerojatnost nastupa pojedinog scenarija procjenjuje se na temelju analiza i prognoza kretanja u područjima interesa, tj. na tržištima na kojima se ostvaruje prihod. Ovaj posao se obavlja timskim radom pomoću brainstorming metode ili analitičkih tehnika.
2. Prihode i financijske rezultate treba pomnožiti s vjerojatnostima kako bi se dobili ponderirani rezultati.
3. Zbrajanjem ponderiranih rezultata dobije se očekivana vrijednost, odnosno najvjerojatniji prihod i poslovni rezultat.

3.5 Organizacija računovodstva u svrhu kvalitetnog upravljanja troškovima

Računovodstvo je glavni izvor informacija za upravljanje troškovima. Financijsko računovodstvo, koje je regulirano Zakonom o računovodstvu i Računovodstvenim standardima, usmjereno je ka vanjskim potrebama, dok je računovodstvo troškova usmjereno pripremanju

[61] Ibid., str. 24.

informacija za sastavljanje financijsko - računovodstvenih izvještaja u financijskom računovodstvu. Financijsko računovodstvo prikuplja, bilježi i interpretira podatke o poslovnim promjenama te izvještava pomoću financijskih izvještaja.

Računovodstvo troškova služi i za upravljanje troškovima odnosno ono zadovoljava potrebe menadžera u procesu pripreme tekućih i dugoročnih odluka. Temeljni zadatak računovodstva troškova je da crpi podatke iz financijskog računovodstva te ih prikuplja i dostavlja upravljačkom računovodstvu kako bi ono na kvalitetan način moglo informirati menadžment.[62] Informacije računovodstva troškova omogućuju različite menadžerske aktivnosti poput procjenjivanja vrijednosti zaliha, utvrđivanja cijena koštanja proizvoda i usluga, sastavljanje financijskih izvještaja, planiranje i kontrolu, ali i pripremu svih vrsta poslovnih odluka.

Upravljačko računovodstvo se koristi informacijama iz financijskog, ali i troškovnog računovodstva, te na temelju ekonomskih teorija i prikupljenih informacija pronalazi odgovore na pitanja uspješnosti ili neuspješnosti menadžerskih odluka.

3.6 Uporaba standardnih troškova u računovodstvu i menadžerskom odlučivanju

Činjenica je da su upravljanje i kontrola troškova jedno od ključnih područja u upravljanju društvom. Bez iscrpnog poznavanja troškova poslovanja, kao i odgovarajućeg nadzora troškova donošenje bitnih poslovnih odluka može biti temeljeno na pogrešnim informacijama i pretpostavkama što automatski može ugroziti dugoročnu uspješnost poslovanja. U praksi razvijenih gospodarstava koriste se različiti sustavi za nadzor troškova među kojima i sustavi standardnih troškova. Sustavi standardnih troškova mogu se koristiti za vrednovanje zaliha u financijskom računovodstvu, ali istovremeno i poslužiti za kontrolu troškova i donošenje efikasnih menadžerskih odluka. Ovakav računovodstveni sustav prikladniji je za proizvodnu djelatnost, ali u praksi se koristi i u ugostiteljstvu, uslugama i sl. Standardni troškovi mogu poslužiti kao bitan ulazni podatak za izradu financijskog plana.

Klasični računovodstveni sustav temelji se na knjiženju stvarnih troškova poslovanja, ali takav sustav često nije dovoljno ažuran u pružanju korisnih informacija za donošenje svakodnevnih poslovnih odluka. Međunarodni računovodstveni standard 2 – Zalihe dopušta vrednovanje zaliha

[62] Očko, J., Švigir, A., 2009. *Kontroling – upravljanje iz backstagea. Zagreb:* Knjiga pring d.o.o., str. 113.

po standardnom trošku ako se njihovom primjenom dobivaju rezultati koji su približni stvarnom trošku.[63] Polazne osnove za utvrđivanje standardnih troškova su povijesni podatci i poslovno iskustvo. Drugi način postavljanja standardnih troškova je analiza poslovnog procesa gdje se prikladnim metodama detaljno analizira radni process radi utvrđivanja točne svote izravnog rada i materijala potrebnih u procesu proizvodnje.

Bitan aspekt sustava standardnih troškova je i psihološki učinak na menadžere i zaposlenike jer su oni svjesni da postoje standardi i da se njihove performanse kontinuirano nadziru. Uvođenje sustava standardnih troškova nije nimalo jednostavno jer zahtjeva dosta vremena, novca i angažmana većine zaposlenika. Ukoliko je korist uvođenja veća od troškova uvođenja sustava onda je u konačnici uvođenje spomenutog sustava opravdano.

[63] Pervan, I. (2006): *Uporaba standardnih troškova u računovodstvu i menadžerskom odlučivanju.* Računovodstvo, revizija i financije, br. 7, str. 24.

4. ULOGA KONTROLINGA NA PRIMJERU PODUZEĆA ZA PROIZVODNJU CEMENTA CEMEX HRVATSKA D.D.

U ovom poglavlju opisati će se karakteristike cementne industrije, predstaviti poduzeće Cemex Hrvatska d.d. i prikazati će se primjena funkcije kontrolinga unutar spomenutog poduzeća.

4.1 Karakteristike cementne industrije

Kada se govori o proizvodnji cementa govori se o tipičnoj homogeno procesnoj proizvodnji. Homogena je iz tog razloga što je cement, kao finalni proizvod, savšeno zamjenski proizvod i teško je uočiti razliku između istih proizvoda različitih proizvođača. U pravilu se kupci prilikom kupnje cementa odlučuju za onaj jeftiniji i može se slobodno reći kako je iz tog razloga cijena zapravo najvažniji čimbenik cementnom tržištu za tržišno natjecanje. Karakteristika cementne industrije je u tome što je vezana uz nalazišta mineralnih sirovina i tvornice su izgrađene upravo u blizini istih. Također cementna industrija zahtjeva velika inicijalna ulaganja u izgradnju tvornica i pogona što je čini kapitalno intenzivnom industrijom. Tržište cementa je čisto oligopolističko tržište i podijeljeno je između nekoliko proizvođača. Zbog udaljenosti tvornica i visokih distributivnih troškova koji imaju najveći utjecaj na prodajnu cijenu cementa minimaliziran je utjecaj vanjske konkurencije. S obzirom na utrošene količine, više od tri milijarde tona godišnje, smatra se da je cement najviše upotrebljavan materijal na svijetu. Veliki utrošak sirovina, veliki utrošak toplinske energije po jedinici proizvoda i sposobnost apsorbiranja velikih količina različitih otpadnih materijala iz drugih industrija temeljne su karakteristike cementne industrije.
Uz Cemex Hrvatska d.d. u Hrvatskoj postoje još dva proizvođača cementa, a to su Našicecement i Holcim Hrvatska.

Proces proizvodnje cementa odvija se u više faza:[64]

- *Miniranje sirovine* – lapor i vapnenac vade se iz kamenoloma tako da se stijene buše i raznose eksplozivom, s neznatnim utjecajem na okoliš zahvaljujući modernoj tehnologiji.

[64] Internet: http://www.cemex.hr/proces-proizvodnje.aspx .

- *Prijevoz sirovine* – nakon što se velike kamene gromade razlome, prevoze se do drobilice velikim utovarivačima ili pomoću transportne trake.
- *Drobljene* – kamen iz tupinoloma doprema se do drobilice gdje se smanjuje drobljenjem ili mrvljenjem na grumene veličine otprilike 3 cm.
- *Predhomogenizacija* – predhomogenizacija je mješanje vrsta lapora, vapnenca ili bilo kojeg drugog potrebnog materijala.
- *Skladištenje sirovina* – svaka pojedina vrsta sirovine se prenosi u silose, odakle će naknadno biti dodan u specifičnoj količini određenoj vrsti cementa koji se proizvodi.
- *Mljevenje sirovine* – ovaj proces odvija se u vertikalnom čeličnom mlinu koji melje materijal pritiskom kojeg proizvode tri konusna valjka koja se okreću oko rotirajuće ploče. U ovoj fazi koriste se i horizontalni mlinovi u kojima se materijal melje pomoću čeličnih kugli.
- *Homogenizacija sirovine* - odvija se u silosima koji su opremljeni za stvaranje homogene mješavine materijala.
- *Kalcinacija* – osnovni je dio postupka u kojem glavnu ulogu igraju velike rotacijske peći. Unutar njih, na temperaturi od 1400 °C, sirovina se pretvara u klinker: malene tamnosive kuglice promjera 3 – 4 cm.
- *Meljava cementa* – klinker se melje pomoću čeličnih kugla različitih veličina dok prolazi kroz dvije komore u mlinu, uz dodavanje gipsa kako bi se reguliralo vrijeme vezivanja cementa.
- *Pakiranje cementa i otprema* – cement se u konačnici pohranjuje u skladišne silose odakle se hidraulički ili mehanički vadi i prenosi do pogona gdje se pakira u vreće ili otprema u rasutom stanju. Može se otpremati željezničkim vagonima, cisternama ili brodom.

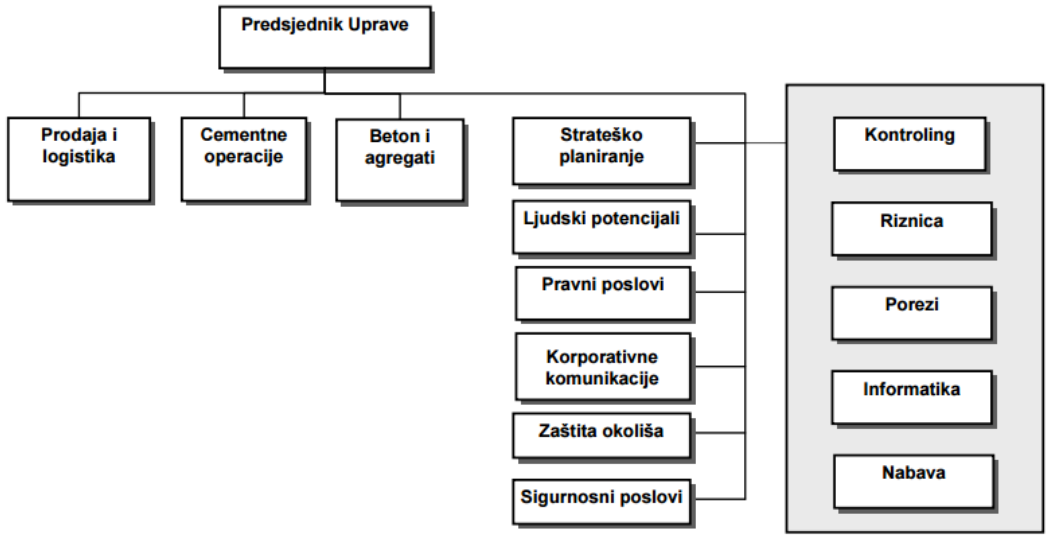
4.2 Općenito o poduzeću Cemex Hrvatska d.d.

Cemex Hrvatska d.d. najveći je proizvođač cementa u Hrvatskoj i posluje u sastavu Cemex grupe. Osnovna djelatnot poduzeća je proizvodnja cementa, betona i agregata u skladu sa međunarodnim normama za upravljanje kvalitetom ISO 9001. Prema posljednjem izvještaju o održivom razvoju Cemex Hrvatska ima ukupno 454-ero zaposlenika. Proizvodnja cementa odvija se u tri tvornice cementa u Kaštelima, Solinu i Klisu. Tri tvornice u kojima se odvija proizvodnja u neposrednoj su blizini jedna drugoj i sve tri se nalaze u krugu od samo 12 kilometara. Sve tri tvornice u potpunosti su opremljenje za cijeli proizvodni proces s tim da je samo tvornica sv. Juraj koja se nalazi u Kaštel Sućurcu osposobljena i za pakiranje te se iz nje otprema i rasuti i zapakirani cement, dok preostale dvije isporučuju samo rasuti cement. Zbog blizine tvornica česte su isporuke poluproizvoda i sirovina među tvornicama o čemu računovodstvo troškova mora posebno voditi računa zbog različitih jediničnih proizvodnih cijena između tvornica. Najznačajnija tržišta na kojem poduzeće djeluje su Hrvatska, Bosna i Hercegovina i Crna Gora, ali i zemlje regije i mediteranske prekomorske zemlje.
Temelj računovodstveno informacijskog sustava u poduzeću Cemex Hrvatska d.d. je SAP ERP[65] sustav. To je glavni informacijski sustav koji je globalno implementiran u cijeli Cemex i svi njegovi dijelovi su međusobno povezani na isti način na svim Cemexovim lokacijama. Intergriranost sustava na globalnoj razini Cemexu omogućava brzu konsolidaciju i kontrolu svih podataka koje pruža SAP sustav.

Poduzeće Cemex Hrvatska d.d. ima decentraliziranu upravljačku strukturu osmišljenu tako da se upravljanje poduzećem provodi unutar tri skupine funkcija odnosno lokalnih, koordiniranih i integriranih. Lokalne funkcije, koje čine Prodaja i logistika, Cementne operacije te beoni i agregati u cijelosti odgovaraju predsjedniku Uprave. Koordinirane funkcije obuhvaćaju Strateško planiranje, Ljudske potencijale, Pravne poslove, Korporativne komunikacije, Zaštitu okoliša i Sigurnosne poslove. Prethodno navedene funkcije većim dijelom odnosno 80% odgovaraju predsjedniku Uprave, dok manjim dijelom odnosno 20% odgovaraju Regionalnim direktorima.

[65] U SAP ERP sustavu razvrstvanje troškova se vrši razvrstavanjem tipova vrste troškova. Vrsta troškova podređena je samom procesu obračuna troškova. Uobičajena je podjela vrste troškova prema tipu vrste troškova, što omogućuje bržu raspoloživost troškova.

Integrirane funkcije odnosno Kontroling, Riznica, Porezi, Informatika i Nabava u potpunosti odgovaraju Regionalnim direktorima.



Slika 7: Organizacijska struktura kompanije na lokalnoj razini

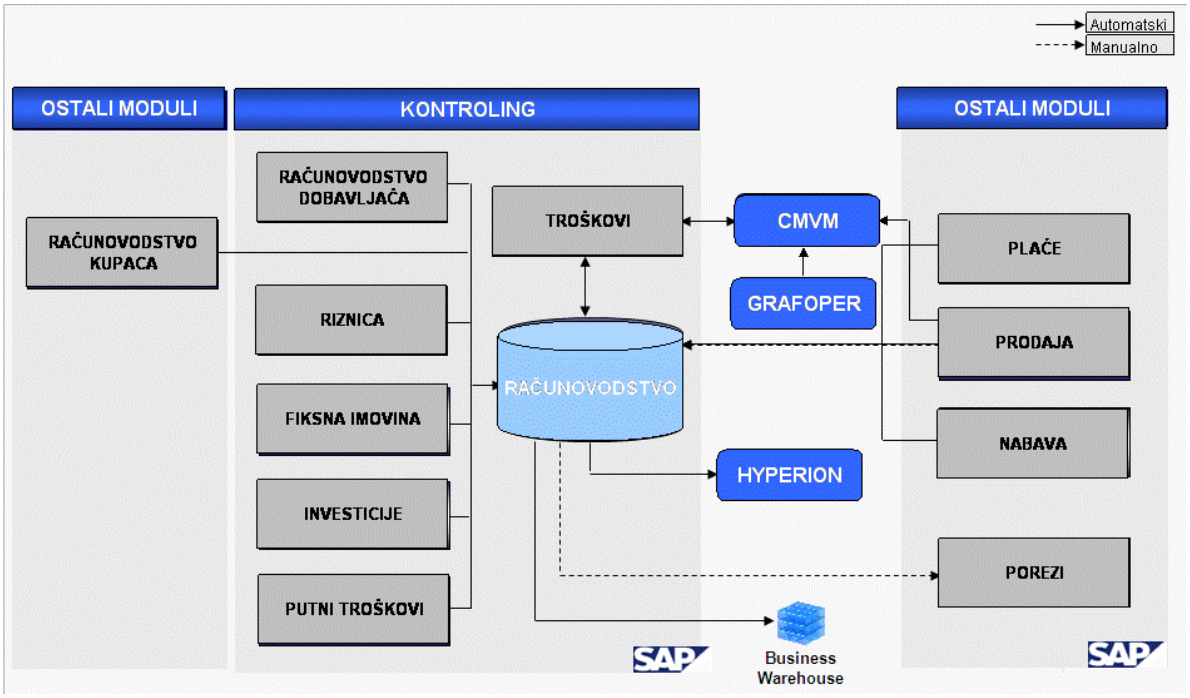
Izvor: CEMEX - Izvještaj o odgovornom poslovanju (www.cemex.hr)

4.3 Analiza provedbe kontrolinga u poduzeću Cemex Hrvatska d.d.

Potreba i nužnost za uvođenjem kontrolinga je velika jer njegova svrha je iz velikog broja informacija analizirati i prikupiti one koje su od presudnog značaja za menadžment. U praksi kontroling omogućuje kvalitetnije upravljanje budućim događajima, ali i daje odgovore na konkretna pitanja poput: kakve su trend vrijednosti i što možemo očekivati u budućnosti, u koje proizvode više ulagati, a koje napuštati, koja tržišta u budućnosti razvijati, a s kojih se povlačiti, na koji način se financirati, da li se zaduživati i sl. Istovremeno kontroling omogućuje direktno snižavanje troškova. Izuzev toga njegov uspjeh se očituje i u obliku čiste i funkcionalne organizacije, modernog računovodstvenog sustava koji u svakom trenutku omogućava sve potrebne podatke, detektiranju upozorenja u bilo kojoj fazi poslovnog procesa, kvalitetnijim menadžerskim odlukama, brzoj prilagodbi promjenama, ali i znatnoj konkurentnosti.

Za razvoj funkcije kontrolinga prvenstveno treba postojati zainteresirani menadžment koji dobro razumije koja je svrha i funkcija kontrolinga i koja je uloga kontroliga pri donošenju starateški važnih i kvalitetnih odluka. Uvođenje kontrolinga jedan je od najsloženijih procesa poduzeća koji zahtjeva brojne promjene s obzirom na jedinstvenost i posebnost svakog poduzeća. Nakon odluke o uvođenju funkcije kontrolinga potrebno je izraditi i plan uvođenja same funkcije. Zavisno o veličini i složenosti poduzeća, trenutno stanje, kao i razvijenost informatičke i računovodstvene funkcije trajanje projekta može trajati od nekoliko mjeseci pa čak i do nekoliko godina. Projektom budu obuhvaćene sve organizacijske jedinice i svi hijerarhijski nivoi. Za sam početak potrebno je izgraditi jedinstveni hodogram aktivnosti u kojem su poslovi i zadaci opisani u detalje po mjesecima, kako bi menadžeri, ali i svi oni koji su uključeni u projekt bili upoznati sa svim fazama i aktivnostima razvoja projekta. Projekt uvođenja funkcije kontrolinga sastoji se od niza osnovnih i pomoćnih koraka kao što su: analiza postojećeg stanja i utvrđivanje kritičnih točaka, analiza povezanosti strateških i operativnih ciljeva i planova, uvid u postojeći računovodstveni sustav, analiza postojećih poslovnih procesa, upravljanje promjenama, te usklađivanje sa zahtjevima kontrolinga, razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva, uspostavljanje sustava kontrolinga sa izvještavanjem, praćenje razvoja funkcije, edukacija menadžmenta i kontrolera.

SAP je implementiran u sve ključne module poslovanja poduzeća Cemex Hrvatska d.d. koji su međusobno integrirani i na kraju centralizirani u računovodstvu. Troškovi su posebno izdvojen modul koji osim iz SAP-a uzima informacije i iz drugih aplikacija.



Slika 8: Informacijska struktura Cemexa

Izvor: Borić, F. (2013.) *Tradicionalne metode obračuna troškova u funkciji upravljanja poduzećima homogene procesne proizvodnje*. Završni rad, Split. Ekonomski fakultet u Splitu., str. 97.

Kao najviša hijerarhijska razina u informacijskoj strukturi definirano je područje kontrolinga na način da svaka zemlja može koristiti maksimalno jedno područje kontrolinga. U slučaju da Cemex ima više poduzeća unutar jedne zemlje sva poduzeća se vode pod jednim područjem kontrolinga.

S obzirom na područja pojedine zemlje može se odrediti njezina regionalna pripadnost, primjerice područje kontrolinga za Hrvatsku je 2002, a za Bosnu i Hercegovinu je 2022.

U strukturi svako poduzeće dobiva svoju šifru poduzeća koja se sastoji od četiri broja, a treba naglasiti kako se više šifri poduzeća može naći pod jednim područjem kontrolinga.

Tablica 4: Područja kontrolinga u Cemexu

RASPON	PODRUČJE
1000 - 1999	AMERIKA
2000 - 2999	EUROPA
5000 - 5999	AZIJA
7000 - 7999	AFRIKA
8000 - 8999	OCEANIJA

Izvor: Izrada autorice prema Borić, F. (2013.) *Tradicionalne metode obračuna troškova u funkciji upravljanja poduzećima homogene procesne proizvodnje*. Završni rad, Split. Ekonomski fakultet u Splitu.

Poslovne jedinice čine sljedeću razinu informacijske strukture Cemexa. One se također određuju s četiri broja i potpuno su neovisne od području kontrolinga kao i šfri poduzeća.

Tablica 5: Poslovne jedinice u Cemexu

RASPON	PODRUČJE
1000 – 1999	CEMENT
2000 – 5499	BETON
5500 – 5999	ASFALT
6000 – 6999	AGREGATI
7000 - 9999	OSTALO

Izvor: Izrada autorice prema Borić, F. (2013): *Tradicionalne metode obračuna troškova u funkciji upravljanja poduzećima homogene procesne proizvodnje*. Završni rad, Split. Ekonomski fakultet u Splitu.

U računovodstvenoj strukturi Cemex Hrvatske postoje četiri poslovne jedinice koje se koriste za prikupljanje informacija koje su vezane za cementno poslovanje i koje su navedene u sljedećoj tablici.

Tablica 6: Poslovne jedinice u računovodstveno informacijskoj strukturi Cemexa

1040	Tvornica cementa sv. Juraj
1041	Tvornica cementa sv. Kajo
1042	Tvornica cementa 10. Kolovoz
1043	Klaster (zajednički troškovi za sve tvornice)

Izvor: Izrada autorice prema Borić, F. (2013.) *Tradicionalne metode obračuna troškova u funkciji upravljanja poduzećima homogene procesne proizvodnje*. Završni rad, Split. Ekonomski fakultet u Splitu.

Nakon poslovne jedinice, niže u hijerarhijskoj strukturi, nalazi se operativna jedinica koja se sastoji od ukupno šest brojeva tj. od poslovne jedinice i još dva dodatna broja, što pokazuje o kakvoj se strukturnoj jedinici radi.

Kada se na operativne jedinice dodaju četiri nova broja dobijemo profitni centar ili mjesto troška koji se sastoje od čak deset brojeva.

Profitni centar je jedinica na kojoj se knjiže prihodi pojedine vrste cementa i pripadajući distributivni troškovi. Prvih šest brojeva profitnog centra čine operativnu jedinicu kojoj on pripada, a posljednja četiri broja predstavljaju model profitnog centra koji je univerzalno definiran unutar cijele Cemex grupacije. Za razliku od mjesta troška model profitnog centra započinje samo brojem 1.

Mjesto troška također se sastoji od deset brojeva i započinje brojevim 3, 4, 7, 8 i 9 koji predstavljaju pojedinu skupinu kojoj mjesto troška pripada.

Kao objekti za praćenje i knjiženje troškova koriste se interni nalozi koji mogu biti statistički i obračunski. Statistički interni nalozi koriste se za praćenje troškova određenih projekata koji se trenutno realiziraju u poduzeću i koji mogu teretiti više mjesta troška. Obračunski interni nalozi se koriste kada se unutar jednog mjesta troška želi na određeni način podijeliti troškove.

Uloga kontrolinga je osigurati podršku poslovanju uz svaku poslovnu inicijativu. Kontroling je odgovoran za praćenje i analizu izvješća za potrebe menadžementa, te predlaganje korektivnih aktivnosti za poboljšanje ukupne efikasnosti kompanije kroz racionalno upravljanje troškovima i resursima kompanije. Također odgovoran je za provođenje planskog procesa, godišnje procjene poslovanja, za izradu analiza profitabilnosti i uspješnosti poslovanja kao i izradu studija isplativosti novih projekata. Uz sve to, za kontrolere, važno je kontinuirano pratiti i primjenjivati računovodstvene, financijske i zakonske propise, računovodstvene politike i međunarodne računovodstvene standarde. Kontroling prije svega treba očuvati interes poduzeća, te osigurati racionalnost poslovnog upravljanja.

Brojna stručna literatura nudi izbor različitih instrumenata kontrolinga čija primjena ovisi o učinkovitosti funkcije kontrolinga. Kontroling nema obvezu korištenja svih ponuđenih instrumenata već ima mogućnost izbora onih instrumenata i metoda koji će mu osigurati postizanje uspješnosti i učinkovitosti. Primjerice strategijski instrumenti su orjentirani na rješavanje zadataka koji se odnose na cjelokupno poduzeće, a za cilj imaju postizanje vitalnosti i održivosti poslovanja poduzeća u budućnosti. S druge strane operativni instrumenti primjenjuju se u rješavanju konkretnih problema i svakodnevnih rutinskih zadataka. Poduzeće Cemex nema točno definirane i standardizirane instrumente kontrolinga koje mora primjenjivati. Odjel kontrolinga s obzirom na trenutne potrebe i zahtjeve situacije donosi odluku o njihovoj primjeni. Najčešće su to osnovni pokazatelji vezani za specifičnost poslovanja, obračuni i usporedbe troškova i analize odstupanja.

Kontinuirana suradnja i integriranost kontrolinga i ostalih funkcija unutar poduzeća Cemex Hrvatska d.d. u nastavku bit će prikazana na aktivnostima koje prethode procesu obračuna troškova prozvodnje. Pred sam kraj obračunskog razdoblja, odnosno svaki mjesec, odjel proizvodnje dužan je izvjestiti odjel kontrolinga o eventualnim zastojima u proizvodnom procesu, kao i bilo kakvim izvanrednim aktivnostima, remontu i sl., uskladiti podatke iz GrafOpere[66] s podacima iz nabave, poslati izvještaj procjene potrošene struje, vode i drugih potrebnih resursa na temelju kojih kontroling vrši rezervaciju troška jer račun od dobavljača stiže

[66] Aplikacija za vođenje evidencije o kretanju količina sirovina, energenata, poluproizvoda i proizvoda, koja prati njihovo početno stanje, ulaze, potrošnju, transfere i konačno stanje. Pomoću ove aplikacije u svakom trenutku zna se što, gdje i koliko se nečega potrošilo i s kojim se količinama trenutno raspolaže.

tek sljedeći mjesec. Nakon izvršenog obračuna odjel proizvodnje dužan je odjelu kontrolinga poslati komentare vezane uz troškove proizvodnje.

Odjel prodaje, kao i odjel administrativne prodaje dužni su fakturirati sve račune razdoblja, uskladiti otpremu i prodaju, te izvjestiti kontroling o otvorenim i nenaplativim stavkama dobavljača, izračunati tržišni udio i sl. Kadrovski odjel nakon obračuna i knjiženja plaća određene izvještaje šalje odjelu kontrolinga. Logistika, nadalje, treba knjižiti sve distributivne troškove kao i kretanja materijala i izvjestiti kontroling o stanju zaliha gotovih proizvoda u tvornici i na terminalima kao i izvještaj o robi na putu. Nabava vrši kontrolu svih izdanih sirovina, materijala, rezervnih dijelova i potom izvještava kontroling o njihovom stanju i utrošenim količinama. Služba kontrolinga dužna je ustvrditi da li su sve aktivnosti izvršene, te kako su se te aktivnosti odrazile na računovodstveni sustav i na koncu pokrenuti određene kontrole u svrhu provjere svih aktivnosti. Isto tako služba kontrolinga treba rezervirati troškove za koje zna da je usluga izvršena, ali trošak nije zaprimljen ili nije proknjižen račun za njega, kako bi se teretilo stvarno obračunsko razdoblje. Troškove radnih naloga potrebno je obračunati na mjesta troška i distribuirati trošak s klastera[67] na poslovne jedinice tvornice. Troškovi se distribuiraju prema odnosu već direktno knjiženih troškova. Jedna od bitnijih aktivnosti koju kontroling provodi prije obračuna razdoblja je preliminarni obračun proizvodnje koji služi za provjeru svih postavki kompaktibilnosti SAP-a i ostalih aplikacija koje se koriste unutar Cemex grupe.

Po završetku mjeseca, nakon završetka obračunskog razdoblja, već sljedećeg radnog dana kreće se sa obračunom proizvodnje. S obzirom na raspored zaključivanja razdoblja svi odjeli unutar poduzeća šalju obavijest kontrolingu o završetku svih svojih aktivnosti nakon čega se vrše provjere i zatvaraju knjige za sva knjiženja unutar završenog obračunskog razdoblja.

Kvaliteta i učinkovitost funkcije kontrolinga uvelike ovisi o osobnosti kontrolera, njegova osobna obilježja u konačnici određuju njegov cjelokupni učinak. Tehnička znanja, iskustvo i vještine na područjima planiranja i računovodstva kao i timski rad poželjne su vještine učinkovitog kontrolera. Uz prethodno navedene vještine i sposobnosti poželjno je da kontroler

[67] Klaster služi za knjiženje zajedničkih troškova koji se ne mogu direktno dodijeliti pojedinoj tvornici već se na kraju operativnog razdoblja procesom distribucije u SAP-u prenose na pojedine operativne jedinice prema definiranim postotcima.

posjeduje i komunikacijske vještine, visok stupanj odgovornosti, analitičke i organizacijske sposobnosti, kreativnost i sl.

Pri samom uvođenju funkcije kontrolinga rezultati nisu odmah vidljivi. Oni se ogledaju nakon nekog izvjesnog vremena, najčešće godine dana, i neprestatno rastu. Važno je naglasiti kako ne postoje određeni standardi za mjerenje učinkovitosti kontrolera već se taj učinak utvrđuje primjerice kroz inovativnost, primjenu nekih novih metoda i instrumenata kontrolinga, uspješnu prilagodbu novim i sasvim nepoznatim uvjetima, ali i provođenje korektivnih mjera. Mjerenje učinka kontrolera je proces koji ovisi i o menadžeru, postavljenim ciljevima i kriterijima, vrednovanju, informacijama i sposobnosti kontrolera za ostvarenje ciljanih rezultata.

Kako bi kontroleri sastavili kvalitetne izvještaje od presudne je važnosti imati kvalitetno izrađen informacijski sustav. Kontroling je danas bez informacija u potpunosti nezamisliv i neučinkovit. Zadatak i odgovornost kontrolinga je da iz brojnih i različitih informacija odabere one najvažnije za kvalitetne odluke. U današnje vrijeme kada je razvoj tehnologije na vrhuncu postoje različiti informacijski sustavi i aplikacije u kojima su sadržane sve informacije vezane za cjelokupno poduzeće. S obzirom na takve uvjete nije potrebno puno vremena da se sve te informacije obrade i prilagode trenutnoj situaciji i odlukama koje se donose. Za uspjeh je svakako potrebna nesmetana razmjena informacija između različitih poslovnih funkcija i dijelova poduzeća. Unutar informacijskih sustava osim informacija o tekućem razdoblju sadržane su i informacije o dosadašnjem poslovanju koje su u Cemexu unutar SAP-a dostupne u svakom trenutku. Važno je naglasiti kako pojedini odjeli nakon što unesu podatke u sustav nemaju mogućnost izmjene i korekcije podataka kako ne bi došlo do manipulacije i zloupotrebe. Kontroling nakon provjere unešenih podataka i utvrđivanja odstupanja i grešaka upozorava odjele na počinjene pogreške.

4.4 Osvrt na primjenu funkcije kontrolinga u poduzeću Cemex Hrvatska d.d.

Empirijski dio diplomskog rada temelji se na obavljenom intervjuu sa kontakt osobom zaposlenom u odjelu kontrolinga unutar poduzeća Cemex Hrvatska d.d. i pruža odgovore na sva početno postavljena istraživačka pitanja čime je u konačnici obrađena i uloga funkcije kontrolinga unutar spomenutog poduzeća.

- Koji se problemi javljaju pri uvođenju funkcije kontrolinga?

Za razvoj funkcije primarno treba postojati zainteresirani menadžment koji dobro razumije koja je svrha i funkcija kontrolinga i koja je uloga te „nove“ funkcije pri donošenju strateški važnih i kvalitetnih odluka. S obzirom na jedinstvenost i unikatnost poduzeća za uvođenje kontrolinga potrebna je izrada plana uvođenja funkcije. Veličina, složenost poduzeća, trenutno stanje, razvijenost informatičke i računovodstvene funkcije određuju trajanje procesa uvođenja funkcije kontrolinga u poduzeće.

- Kako je kontroling organizacijski pozicioniran unutar poduzeća?

Upravljanje poduzećem Cemex Hrvatska d.d. provodi se unutar tri skupine funkcija odnosno lokalnih, koordiniranih i integriranih. Kontrolig zajedno s Riznicom, Porezima, Informatičkim odjelom i Nabavom spada pod Integrirane funkcije koje potpunosti odgovaraju Regionalnom direktoru. Što se tiče hijerarhijske razine u informacijskoj strukturi kao najviša hijerarhijska razina definirano je područje kontrolinga na način da svaka zemlja može koristiti maksimalno jedno područje kontrolinga.

- Koji su zadaci i djelokrug aktivnosti odjela za kontrolig?

Uloga kontrolinga je osigurati podršku poslovanju uz svaku poslovnu inicijativu. Kontroling je odgovoran za praćenje i analizu izvješća za potrebe menadžmenta te predlaganje korektivnih aktivnosti za poboljšanje ukupne efikasnosti kompanije kroz racionalno upravljanje troškovima i resursima unutar iste. Važno je da kontroler kontinuirano prati i primjenjuje računovodstvene,

financijske i zakonske propise i politike, kao i računovodstvene standarde te na taj način očuva interes poduzeća.

- Postoje li standardni instrumenti kontrolinga u poduzeću?

S obzirom na mogućnost izbora između različitih instrumenata kontrolinga i neobvezno korištenje svih ponuđenih instrumenata odjel kontrolinga unutar poduzeća Cemex Hrvatska d.d. odluku o izboru instrumenata donosi u ovisnosti i zahtjevima trenutne situacije i potreba.

- Kakav je međusobni odnos odjela kontrolinga i ostalih odjela unutar poduzeća?

Kontinuirana suradnja i integriranost odlike su odnosa kontrolinga i ostalih odjela unutar poduzeća. Primjerice pred sam kraj obračunskog razdoblja ostali odjeli dužni su izvjestiti odjel kontrolinga o završetku svojih aktivnosti kako bi potonji ustvrdio da li su sve aktivnosti zapravo izvršene i da li su točne kako bi na vrijeme sugerirao eventualne korekcije.

- Kakav je utjecaj kontrolinga na upravljanje troškovima?

Praksa funkcije kontrolinga unutar poduzeća Cemex Hrvatska d.d. je upravljanje troškovima, a ne rezanje istih. Na temelju ilustracija, ekonomskih znanja i vještina kontroling može procijeniti koje poslovne poteze poduzeti kako bi se ispravile nepravilnosti i postigli željeni rezultati. S obzirom na praktična znanja kontroleri lakše razumiju i primjenjuju metode kojima se upravlja troškovima. Prednost postojanja funkcije kontrolinga je to što kontroling probleme i eventualne poremećaje uočava u ranoj fazi i ima vremena reagirati na vrijeme i svojim mjerama i potezima utjecati na njihovo otklanjanje.

- Postoje li mjere prema kojima se utvrđuje doprinos učinkovitosti kontrolinga?

Učinak i doprinos kontrolera utvrđuje se kroz inovativnost, primjene novih metoda i instrumenata, prilagodbe novim i nepoznatim uvjetima i taj učinak ovisi i o menadžeru, postavljenim ciljevima i kriterijima, rokovima, vrednovanju, informacijama i sposobnosti kontrolera za ostvarenje ciljeva.

- Koje su informacije najvažnije za analizu i donošenje odluka?

Informacije o tekućem razdoblju i povijesne informacije koje se nalaze unutar informacijskih sustava Cemex Hrvatska d.d., konkretno SAP-u, dostupne su odjelu kontrolinga u bilo kojem trenutku i od velikog su značaja za njegov rad. Osim njih svakako su bitne informacije o stanju na tržištu cementa i ostalih konkurenata kako bi prijedlozi menadžmentu bili što precizniji i efikasniji.

U ovom radu nastojalo se dokazati kako je funkcija kontrolinga svoju uspješnu primjenu pronašla u poduzeću za proizvodnju cementa. S obzirom da je riječ o poduzeću kćeri strane kompanije prilikom uvođenja funkcije poduzeće nije naišlo na iste probleme na koja nailaze poduzeća koja se s tom funkcijom susreću po prvi put. Prema obavljenom istraživanju primjena kontrolinga uz odgovarajuću informatičku podršku, dobru organizaciju upravljanja troškovima, zainteresiranost i suradnju svih zaposlenika i odjela, ali i menadžmenta unutar poduzeća pridonosi efikasnijem i sigurnijem poslovanju unatoč otežanim gospodarskim uvjetima. Istraživanjem se isto tako ustvrdilo kako u odjelu kontrolinga rade stručne i educirane osobe koje svakodnevno u koordinaciji s ostalim odjelima nastoje mendažmentu servirati što preciznije i relevantnije informacije za kvalitetno odlučivanje. Zaposlenici unutar odjela kontrolinga u poduzeću Cemex Hrvatska d.d. svakodnevno rade na određivanju ciljeva poduzeća, planiranju, izradi budžeta, osiguranju stvarnih rezultata pojedinih odjela kako bi se usporedili s planiranima i sl. Također upućeni su u zakonski i računovodstveni sustav i stalno rade na svom usavršavanju kako bi njihov rad bio što uspješniji. S obzirom da je funkcija kontrolinga relativno nova fukcija u Republici Hrvatskoj kontroleri iz poduzeća Cemex Hrvatska d.d. redovito pohađaju seminare iz područja kontrolinga, kako domaće tako i inozemne, kako bi bili u korak s vremenom, ali i konkurencijom. Financijska ulaganja u edukaciju i usavršavanje zaposlenih kao i u samu implementaciju funkcije kontrolinga iznimno su visoka u ovom slučaju, ali su svakako i opravdana. Naime provedenim istraživanjem dolazimo do zaključka da je funkcija kontrolinga u ovom poduzeću naišla na svoj uspjeh s obzirom da se unutar istog implementira godinama, a prema riječima kontakt osobe njena primjena zagarantirana je i u budućnosti.

5. ZAKLJUČAK

Postojanje kontrolinga unutar poduzeća pretpostavlja svijest o kontrolingu. U praksi kontroling je iznimno značajna ekonomska veličina iako ni danas u stručnoj literaturi za tu funkciju ne postoji općeprihvaćena definicija. Iz tog razloga poduzeću je pružena mogućnost da samo kreira kontroling koji je svojstven baš za to poduzeće i djelatnost koju obavlja. Troškovi su jedno od najbitnijih područja promatranja kontrolinga jer se protežu kroz cjelokupno poslovanje poduzeća i iznimno je bitno znati njima upravljati. Prepoznavanje troškova i troškovnih kategorija izuzetno je važno za menadžere, a samim time i za uspjeh poduzeća u cjelini. Samo evidentiranje troškova nikako ne pomaže pri njihovom upravljanju jer učinkovito upravljanje poduzećem temelji se na upravljaju troškovima, a ne njihovom rezanju. Za efikasno upravljanje troškovima osim funkcije računovodstva presudnu ulogu zauzima dobro razvijena i čvrsta funkcija kontrolinga koja će uz stručne kontrolere prikupljene podatke analizirati i iz tih informacija menadžementu servirati one najbitnije za donošenje kvalitetne odluke.

U diplomskom radu funkcija kontrolinga objašnjena je kroz primjer poduzeća za proizvodnju cementa – Cemex Hrvatska d.d. Unutar istraživanog poduzeća funkcija kontrolinga u suradnji s ostalim odjelima odnosno funkcijama osigurava potrebne informacije u procesu odlučivanja i ostvarenju planiranih ciljeva. S obzirom na teoretska saznanja, ali i empirijsko istraživanje može se bez rezerve zaključiti kako poslovanje i opstanak istraživanog poduzeća nije moguće bez implementacije funkcije kontrolinga. Usprkos gospodarskoj krizi poduzeće je uspjelo održati unaprijeđenu dobrobit svojih klijenata pomoću inovativnih građevinskih rješenja, poboljšanja učinkovitosti te promicanja održive budućnosti. Zaposlenici unutar odjela kontrolinga u poduzeću Cemex Hrvatska d.d. svakodnevno rade na određivanju ciljeva poduzeća, planiranju, izradi budžeta, osiguranju stvarnih rezultata pojedinih odjela kako bi se usporedili s planiranima i sl. Također upućeni su u zakonski i računovodstveni sustav i stalno rade na svom usavršavanju kako bi njihov rad bio što uspješniji. Naime Cemexovo poslovanje u Republici Hrvatskoj, Bosni i Hercegovini, Crnoj Gori i Srbiji ostvarilo je neto prodaju od oko 138 milijuna američkih dolara u 2014. godini. Bez obzira na nedavnu prodaju poslovanja mađarskoj kompaniji Dunav – Drava Cement poduzeće Cemex Hrvatska idalje posluje i u u svom sektoru ostvaruje različita priznanja između ostalog i nedavnu nagradu za društveno odgovorno poslovanje.

LITERATURA

1. Avelini, Holjevac., I. (1998): *Kontroling: upravljanje poslovnim rezultatom.* Opatija: Hotelijerski fakultet Opatija.

2. Belak V. (1995): *Menadžersko računovodstvo*, Zagreb RRiF.

3. Belak V. (2011): *Upravljanje troškovima u krizi*. Računovodstvo, revizija i financije, br. 8, pp. 15-24.

4. Borić, F. (2013): *Tradicionalne metode obračuna troškova u funkciji upravljanja poduzećima homogene procesne proizvodnje*. Završni rad, Split. Ekonomski fakultet u Splitu.

5. Dunković D. (2010): *Kako unaprijediti upravljanje troškovima u poslovanju*. Računovodstvo, revizija i financije, br. 8, pp. 92-99.

6. Golem, S. (2013): Interni materijali s predavanja, *Metodologija ekonomskih istraživanj*a, Ekonomski fakultet u Splitu.

7. Goreta, Z. (2011): *Kontrolig troškova i zaliha u funkciji upravljanja troškova trgovinskog poduzeća.* Diplomski rad, Split. Ekonomski fakultet u Splitu.

8. Hočevor, M. (2008): *Značenje troškova za planiranje i nadzor poslovanja (I. dio).* Računovodstvo, revizija i financije, br. 5, pp. 51-58.

9. Ivezić, V. (2010): *Istraživanje zastupljenosti kontrolinga u hrvatskim znanstvenim i stručnim člancima*. Zagreb: Zbornik radova Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 8, pp. 231-240.

10. Marušić, B. (2014): *Kontroling u kreditnoj instituciji*. Diplomski rad, Split. Ekonomski fakultet u Splitu.

11. Mreža znanja: *Kontroling poslovanja,* dostupno na: http://mrezaznanja.hr/test/wp-content/uploads/2012/03/Kontroling-u-poslovanju.pdf, [pristupljeno: 01.12.2015.]

12. Narodne novine, (1996): *Međunarodni računovodstveni standardi*. Narodne novine d.d. Zagreb, broj 65.

13. Narodne novine, (2007): *Zakon o računovodstvu*. Narodne novine d.d. Zagreb, broj 109.

14. Narodne novine, (2009): *Međunarodni računovodstveni standardi*. Narodne novine d.d. Zagreb, broj 136.

15. Narodne novine, (2015): *Zakon o računovodstvu*. Narodne novine d.d. Zagreb, broj 78.

16. Očko, J. (2007): *Mjesto, svrha i ciljevi kontrolinga*. Računovodstvo, revizija i financije, br. 9, pp. 140-142.

17. Očko, J., Švigir, A. (2009): *Kontroling – upravljanje iz backstagea. Zagreb:* Knjiga pring d.o.o

18. Očko, J., Švigir, A. (2009): *Kontroling troškova u proizvodnom društvu*. Računovodstvo, revizija i financije, br. 7, pp. 49-58.

19. Ojvan, I. (2012): *Kontroling u funkciji uspješnosti poslovanja*. Diplomski rad, Split. Ekonomski fakultet u Splitu.

20. Omazić M. A., Đuričković A., Vlahov R. D. (2012): *Povezanost organizacijske strukture poduzeća i uspješnosti projekta*. Zagreb: Zbornik radova ekonomskog fakulteta u Zagrebu, br. 2, pp. 1 -17.

21. Osmaganić Bedenik, N., Dojčinović Drilo, D., Hernaus T., Kopun D., Kuric, D., Labaš, D., Mažuran, I., Miloš Sprčić, D., Pološki Vokić, N., Salaj Ćetković, V., Vlahović, V., Žužul, M. (2010): *Kontroling između profita i održivog razvoja*. Zagreb: M.E.P. d.o.o.

22. Osmanagić Bedenik N. (2006): *Računovodstvo i kontroling – konkurencija ili suradnja*. Računovodstvo, revizija i financije, br. 8, pp. 21-28.

23. Osmanagić Bedenik, N. (1998): *Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb: Školska knjiga.

24. Osmanagić Bedenik, N. (2007): *Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb: Školska knjiga.

25. Osmanagić Bedenik N. (2007): *Komparativna analiza prakse kontrolinga u Hrvatskoj*. Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu, pp. 361-385.

26. Pervan I. (2006): *Uporaba standardnih troškova u računovodstvu i menadžerskom odlučivanju.* Računovodstvo, revizija i financije, br. 7, pp. 24-31.

27. Poslovna učinkovitost: *Kontroling proizvodnje*, dostupno na: http://www.poslovnaucinkovitost.eu/korisni-sadrzaji/kolumne/1076-kontroling-proizvodnje, [pristupljeno 08.11.2015.]

28. Poslovna učinkovitost: *Strateški kontroling*, dostupno na: http://www.poslovnaucinkovitost.eu/korisni-sadrzaji/kolumne/501-strateski-kontroling, [pristupljeno 08.11.2015.]

29. Poslovna učinkovitost: *Uloga kontrolinga u krizi*, dostupno na: http://www.poslovnaucinkovitost.eu/korisni-sadrzaji/kolumne/484-uloga-kontrolinga-u-krizi, [pristupljeno 08.11.2015.]

30. Ramljak B. (2014): Interni materijali s predavanja, *Računovodstvo troškova II,* Ekonomski fakultet u Splitu.

31. Ramljak B., Rogošić A. (2009): *Koncept troška životnog ciklusa proizvoda*. Računovodstvo, revizija i financije, br. 5, pp. 42-46.

32. Ramljak, B. (2013): *Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja poslovnog rezultata*, Brela, dostupno na: http://bib.irb.hr/prikazi-rad?rad=651755 [pristupljeno 15.11.2015.]

33. Smrekar N. (2009). *Usklađivanje nacionalne i međunarodne regulative financijskog izvještavanja malih i srednjih poduzeća*. Zagreb: Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, br. 2, pp. 89-100.

34. Špac, D. (2011): *Praćanje i planiranje poslovanja pomoću kontrolinga*. Računovodstvo, revizija i financije, br. 4, pp. 105-111.

35. Špac, D. (2011): *Upravljanje troškovima i njihovo značenje za poslovnu uspješnost*. Računovodstvo, revizija i financije, br. 8, pp. 96-102.

36. Vlada Republike Hrvatske, (2007): *Odluka o Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti* – NKD 2007, dostupno na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/298306.html [pristupljeno 13.08.2015]

37. www.cemex.hr

38. Ziegenbein, K. (2008): *Kontroling*. 9. izd. Zagreb: RRiF – plus.

POPIS SLIKA

Slika 1: Model sjecišta menadžera i kontrolera

Slika 2: Informacijski usmjerena koncepcija

Slika 3: Pregled osnovnih instrumenata kontrolinga

Slika 4: Uređenje normativnog okvira računovodstva

Slika 5: Prikaz podjele troškova značajne za upravljanje troškovima

Slika 6: Podjela troškova prema mjestima njihova nastanka

Slika 7: Organizacijska struktura kompanije na lokalnoj razini

Slika 8: Informacijska struktura Cemexa

POPIS TABLICA

Tablica 1: Karakteristike kontrolora

Tablica 2: Odnos kontrolinga i računovodstva

Tablica 3: Prikaz razvrstavanja poduzetnika prema Zakonu o računovodstvu

Tablica 4: Područja kontrolinga u Cemexu

Tablica 5: Poslovne jedinice u Cemexu

Tablica 6: Poslovne jedinice u računovodstveno informacijskoj strukturi Cemexa

SAŽETAK

Kontroling je znanje i umijeće odnosno skup multidisciplinarnih znanja koja su potrebna kako bi se na bazi bezbrojnih podataka unutar, ali i izvan poduzeća prikupila optimalna količina informacija koje su menadžerima neophodne za kvalitetno odlučivanje. Kontroling ima tri glavna zadatka, a to su redom: planiranje, analiza i izvještavanje, pa ga se često može usporediti s navigatorom bez kojeg kapetan odnosno menadžer ne može. Unutar promatranog poduzeća za proizvodnju cementa i ostalih cementnih outputa, kontroling je u uvjetima teške gospodarske krize, ali i kompleksnog poslovnog okruženja uz svoj proaktivan odnos i učnkovitu komunikaciju s unutarnjom i vanjskom okolinom zapravo mjesto gdje se mogu naći novi načini u prostoru stvaranja nove vrijednosti. U ovom diplomskom radu upravo iz tog se razloga istražuje uloga funkcije kontrolinga unutar spomenutog poduzeća Cemex Hrvatska d.d. Cilj rada je istražiti, objasniti i definirati položaj funkcije kontrolinga, te primjenu i važnost te „nove“ funkcije unutar istog.

Provedenim istraživanjem donosi se zaključak kako se kontrolig u poduzeću Cemex Hrvatska d.d. implementirao na ispravan način i samom svojom implementacijom i u koordinaciji s ostalim odjelima unutar poduzeća pridonosi uspješnijem i boljem poslovanju poduzeća u turbulentnim uvjetima današnjice.

Ključne riječi: *kontroling, informacije, proizvodnja cementa.*

SUMMARY

Controlling is knowledge and skill, that is, a group of multidisciplinary knowledge needed to, based on numerous data inside as well as on the outside of company, gather an optimal amount of information that are relevant for the managers to make qualitative decisions. Controlling has three main tasks, namely: planning, analysis and reporting, so it can frequently be compared to the navigator which the captain or manager cannot be without. Within the observed company for the production of cement and other cement outputs, controlling is under the conditions of harder economic crisis, but it is also a part of complex business surrounding and with its proactive

relation and efficient communication with inner and outer surrounding it is actually a place from which can be found new ways in area of creating new values. Mainly from that reason in this master thesis has been researched the role of the function of controlling within mentioned company Cemex Hrvatska d.d. The goal of this thesis is to research, explain and define the position of the function of controlling as well as the use and importance of that "new" function within the same.

By the conducted research the conclusion has been made that the controlling in company Cemex Hrvatska d.d. has been implemented in the right way and by its own implementation as well as in coordination with the rest of the departments within the company has contributed to more successful and better business activity in the turbulent conditions of the present.

Key words: *controlling, information, the production of cement.*