Upravljačko računovodstvo troškova

Ivinić, Fabio

Undergraduate thesis / Završni rad

2016

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Pula / Sveučilište Jurja Dobrile u Puli**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:137:876651

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

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

Image not found or type unknown

Repository / Repozitorij:

Digital Repository Juraj Dobrila University of Pula

zir.nsk.hr

Image not found or type unknown

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli
Fakultet ekonomije i turizma
„Dr. Mijo Mirković“

FABIO IVINIĆ

UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA

Završni rad

Pula, 2016.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli

Fakultet ekonomije i turizma

„Dr. Mijo Mirković“

FABIO IVINIĆ

UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA

Završni rad

JMBAG: 0303044112, redoviti student

Studijski smjer: Financijski management

Predmet: Računovodstvo troškova

Znanstveno područje: Društvene znanosti

Znanstveno polje: Ekonomija

Znanstvena grana: Računovodstvo

Mentor: Doc.dr.sc. Ksenija Černe

Pula, rujan, 2016.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisani FABIO IVINIĆ, kandidat za prvostupnika poslovne ekonomije, smjera Financijski management ovime izjavljujem da je ovaj Završni rad rezultat isključivo mojega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Završnog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Student

_____

U Puli, 15. Rujna, 2016. godine

IZJAVA

o korištenju autorskog djela

Ja, FABIO IVINIĆ dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj završni rad pod nazivom UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, 15.09.2016.

Potpis

_____

SADRŽAJ

1. UVOD 1

2. POLOŽAJ UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA U ODNOSU NA RAČUNOVODSTVENA PODRUČJA 3

2.1. Pojmovi računovodstvo i računovodstvo troškova 3

2.3. Pojam upravljačkog računovodstva i upravljačkog računovodstva troškova ... 5

2.4. Koncepti upravljačkog računovodstva troškova 8

2.5. Standardi upravljačkog računovodstva troškova 9

2.6. Temeljne razlike između financijskog i upravljačkog računovodstva 10

3. CILJEVI I KORISTI INFORMACIJA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA 12

3.1. Doprinos upravljačkog računovodstva troškova poslovnim subjektima 12

3.2. Koristi od informacija upravljačkog računovodstva troškova poslovnim subjektima 16

3.3. Troškovne informacije za managerske svrhe 19

4. BUDŽETIRANJE I KONTROLA TROŠKOVA 21

4.1. Povezanost upravljačkog računovodstva troškova sa budžetiranjem 22

4.2. Značajnosti upravljanja troškovima 23

5. DIZAJN I KONSTRUKCIJA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA 25

5.1. Razvoj strategija modeliranja kod poslovnog subjekta 27

5.2. Implementacijski čimbenici 28

6. OGRANIČENJA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA 30

6.2. Ograničenja kod informiranja upravljačkog računovodstva troškova 31

7. ZAKLJUČAK 33

LITERATURA 35

POPIS TABLICA 36

SAŽETAK 37

SUMMARY 38

1. UVOD

Tema ovog rada je upravljačko računovodstvo troškova. Riječ je o relativno novijem segmentu u domeni upravljanja i poslovanja te kao takvo nije još naišlo na primjenu kod većine poslovnih subjekata iz više razloga.

Upravljačko računovodstvo troškova zahtjeva obradu, analizu i izvještavanje ne samo o troškovnim već i o ostalim aspektima poslovanja. Stoga je zahtjevno za provođenje ali je ujedno i vrlo korisno jer poslovnim subjektima omogućuje najefikasnije korištenje resursa, odnosno racionalno upravljanje istima ne dozvoljavajući njihovo rasipanje. Manageri na osnovu prikupljenih i analiziranih te obrađenih informacija dolaze do određenih zaključaka koji im omogućuju i pomažu u boljem i kvalitetnijem donošenju odluka te odabiru između raznih alternativa, a posebno u boljem prepoznavanju okruženja i uvjetima u kakvima poslovni subjekti stvaraju.

Na početku rada ukratko se daje pregled razlika između termina računovodstvo, financijsko računovodstvo, računovodstvo troškova, upravljačko računovodstvo i upravljačko računovodstvo troškova, a kako bi se jednostavnije prikazao položaj upravljačkog računovodstva troškova unutar spomenutih računovodstvenih grana.

U nastavku slijedi obrada koncepta upravljačkog računovodstva troškova te njegovi ciljevi, standardi i informacije koje možemo slobodno okarakterizirati glavnim čimbenikom cijelog upravljačkog računovodstva troškova.

Pred kraj rada upoznati ćemo se sa korelacijom između budžetiranja i upravljačkog računovodstva troškova te na što je sve bitno u toj fazi obratiti pozornost. Nakon toga slijede ograničenja upravljačkog računovodstva troškova te na kraju implementacija upravljačkog računovodstva troškova i što je još u poslovnim subjektima sve potrebno kako bi se uspostavili najkvalitetniji temelji za optimalno provođenje upravljačkog računovodstva troškova.

Cilj ovoga rada je upoznati se sa upravljačkim računovodstvom troškova kao područjem na kojem se isprepliću obilježja upravljačkog i troškovnog računovodstva.

Svrha rada je upoznati se sa informacijama, ciljevima, specifičnostima i načinu modeliranja upravljačkog računovodstva troškova te njegovoj primjeni unutar poslovnih subjekata.

Korištene metode pri izradi rada jesu metode analize i sinteze, deskripcije te komparativna metoda.

2. POLOŽAJ UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA U ODNOSU NA RAČUNOVODSTVENA PODRUČJA

U ovom poglavlju upoznat ćemo se sa odabranim računovodstvenim granama bliskim upravljačkom računovodstvu troškova te razmotriti razlike i sličnosti između njih. Posebno će biti naglašeni termini kao što su upravljanje, management i trošak.

Upravljanje je usko povezano (sinonim) sa terminom management, koji se definira kao: „proces koordinacije čimbenika poslovanja u svrhu ostvarenja određenih ciljeva u organizaciji[1]".

Također, na različite se načine i sa različitih stajališta može definirati termin troška, a jedna od definicija je ona prema kojoj:

Trošak čini najvažniji segment u CBA (cost benefit analizi) njega ekonomisti mogu definirati na različite načine, a u svakom se ponaša kao „ekonomska žrtva".[2] U ekonomskom smislu trošak se može definirati kao iskorištenost nečega (novaca, vremena, resursa i slično) dok je sa financijskog aspekta viđen kao smanjenje bogatstva. Sa računovodstvenog stajališta trošak je okarakteriziran kao iskorištenost imovine ili također kao povećanje obveza[3].

2.1. Pojmovi računovodstvo i računovodstvo troškova

Da bi lakše shvatili razliku između pojmova računovodstva i računovodstva troškova, krenimo od kratkih temeljnih obilježja tih dvaju pojmova.

Računovodstvo možemo definirati kao uslužnu, pisanu i analitičku djelatnost, čiji je rezultat skup informacija nastalih poslovnim aktivnostima pravnih i/ili fizičkih osoba. Stoga se računovodstvenim aktivnostima evidentiraju poslovni događaji istih. Računovodstvo također mjeri, sažima, grupira i informira o tako nastalim financijskim i poslovnim podatcima. Računovodstvo osim što je korisno samom poslovnom subjektu također služi i za vanjsko informiranje i izvještavanje. Izvještavanje je i

[1] P. Sikavica, *Organizacija*, Zagreb, 2011, str.626.
[2] J. Staubus „*Activity costing: twenty years on George*" str. 3
[3] Autor izradio temeljem proučavanja literature:
http://www.businessdictionary.com/definition/economic-cost.html (pristupljeno 05.04.2015)

zakonski propisano te se time moraju voditi i mnoga društva i određene fizičke osobe (primjerice: obrtnici)[4], a samim time stvaraju se određeni troškovi. Zahvaljujući računovodstvu u evidentiranju financijskih transakcija moguće je izrađivati financijske izvještaje, a time vanjski i unutarnji korisnici mogu jasnije vidjeti financijsko stanje i promjene unutar poslovnog subjekta. Iz navedenog možemo zaključiti te za potrebe daljnjeg razumijevanja tematike istaknuti:

RAČUNOVODSTVO= NAMJENJENO VANJSKOJ I UNUTARNJOJ UPORABI

Za **računovodstvo troškova** se ukratko može reći da je to uslužna djelatnost koja prati i analizira interne troškove poslovanja te samim time nije namijenjeno vanjskoj upotrebi. Računovodstvo troškova prvenstveno utvrđuje troškove po poslovnim procesima, elementima poslovnog procesa, proizvodima, organizacijskim jedinicama, mjestima troška i slično.

Računovodstvo troškova je većinom usmjereno na to da se shvati gdje i kako poslovni subjekt stvara novac i gdje i na koji način ga troši te se tako pokušava doći do potrebitih informacija[5].

Računovodstvo troškova je integrirano u financijsko i u upravljačko računovodstvo. Računovodstvo poslovnog subjekta mora se graditi i razvijati kao jedinstveni informacijski sustav. U tom sustavu računovodstvo troškova može se definirati kao tehnike ili metode za utvrđivanje troškova projekta, procesa ili predmeta.[6]

Slijedom navedenog, naglasit ćemo da:

RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA= NIJE NAMJENJENO ZA VANJSKU UPORABU, ANALIZIRA INTERNE TROŠKOVE POSLOVANJA

[4] Razrađeno prema: http://www.moj-bankar.hr/Kazalo/R/Ra%C4%8Dunovodstvo (pristupljeno 03.04.2016.).
[5] http://www.accountingtools.com/questions-and-answers/what-is-cost-accounting.html (pristupljeno 13.04.2016).
[6] D.Gulin, F. Spajić, I. Spremić, S. Tadijančević i K.L Žager, *Računovodstvo,* RIS 2003, str.411

Stoga, između računovodstva i računovodstva troškova postoji razlika. Ukratko, kao temeljna se razlika između ta dva pojma može uzeti da je računovodstvo mnogo širi, stariji i mnogo kompleksniji pojam od računovodstva troškova. Računovodstvo troškova je samo dio (grana) računovodstva.

Informacije nastale u okviru računovodstva troškova su korisnije internom informiranju i služe samom poslovnom subjektu te kao takve nisu obavezne biti javno vidljive i objavljivane za razliku od informacija nastalih poslovnim aktivnostima u okviru samog računovodstva kao takvog.

Suvremeni uvjeti poslovanja uz globalizaciju, utjecaj konkurencije, dinamičnosti tržišta, strukture i uvjeta poslovanja te potrebe za što boljim i kvalitetnijim upravljanjem poslovnih subjekata a samim time i troškovima subjekata, te cjelokupnim financijskim poslovanjem i poslovnim aktivnostima istoga, doveli su do nastanka i razvoja upravljačkog računovodstva što je stvorilo prostor nastanku upravljačkog računovodstva troškova.

2.3. Pojam upravljačkog računovodstva i upravljačkog računovodstva troškova

Upravljačko računovodstvo troškova je ujedno i tema ovoga rada stoga će ono dalje u radu i narednim poglavljima biti detaljnije i jasnije objašnjeno. Kao što je bitno razlikovati pojmove računovodstva i računovodstva troškova isto tako bitno je razlikovati i pojmove upravljačko računovodstvo i upravljačko računovodstvo troškova. Ukratko ta se dva pojma mogu definirati na sljedeći način:

Upravljačko računovodstvo se može definirati kao proces za identificiranje, mjerenje, obradu, analizu i izvještavanje o (unutarnjim) informacijama potrebnim osobama odgovornim za postizanje određenih ciljeva poslovnog subjekta[7], odnosno za postavljanje ciljeva. Moguće ga je definirati i kao skup akcija i radnji u pogledu računovodstva koji na temelju analize postavljaju i pokušavaju postići određene ciljeve. Upravljačko računovodstvo se bazira na mnogim temama iz računovodstva troškova.

[7] http://www.investopedia.com/terms/m/managerialaccounting.asp (pristupljeno 03.04.2016).

Management poslovnog subjekta je zadužen za donošenje operativnih i strateških odluka kojima se omogućava ispunjenje ciljeva subjekta definiranih od strane vlasnika. Informacijske potrebe managementa znatno su veće od informacija koje pružaju financijska izvješća. Stoga se razvila potreba za dodatnom preradom i pripremom informacija za potrebe managementa i upravljanja, a što je dovelo do uspostavljanja i razvoja posebnog računovodstva pod nazivom upravljačko računovodstvo.

Upravljačko računovodstvo obuhvaća pripremu računovodstvenih informacija na način i u obliku koji omogućava managerima njihovo korištenje u planiranju i kontroli poslovanja poslovnog subjekta te u donošenju odluka. Primarni korisnici tih informacija su interni korisnici koji sudjeluju u donošenju odluka. [8]

Neke od metoda upravljačkog računovodstva koje služe i pridonose planiranju i analizi te koji služe kao pomoć managerima u donošenju odluka jesu: uvidjeti i raspoznati ponašanje troškova i CVP (cost-volume-profit) analize, budžeting, standardizacija troškova, troškovi po aktivnostima, troškovi pojedinih proizvoda i usluga, analiza profitabilnosti[9] i druge.

Prema navedenome naglasit ćemo:

UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO = BAZIRANO JE NA NAČELIMA RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA, ODREĐUJE CILJEVE POSLOVNOG SUBJEKTA TE KAO TAKVO SLUŽI UNUTARNJEM OKRUŽENJU, ŠIRI JE POJAM OD UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA. TEMELJI SE NA EFEKTIVNOSTI.

[8] Tominac S., Dragija M., Hladika M., Mićin M. "*Upravljačko računovodstvo*" RIF, 2015. str.3
[9] Razrađeno prema: http://www.accountingcoach.com/blog/what-is-managerial-accounting (pristupljeno 12.03.2016) .

Upravljačko računovodstvo troškova čini spoj između upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova. Ukratko, ono je proces u kojem se skuplja, mjeri i analizira, iskazuje i izvještava o troškovima koji mogu biti korisni i za unutarnje i vanjske korisnike.[10] Korisno je iz razloga što vanjskome okruženju može prikazati način na koji poslovni subjekt koristi – troši te upotrebljava svoje resurse da bi postigao određene zadane ciljeve. Drugim riječima, sudionici iz vanjskog okruženja saznaju način i dinamiku korištenja sredstava.

Upravljačko računovodstvo troškova objedinjuje unutarnje i vanjske korisnike informacija na način da njegovim aktivnostima poslovni subjekt želi steći kontrolu i što efikasnije koristiti svoje resurse, pri tom stvarajući troškove. Kao takvo pruža interne informacije korisne za upravljanje troškovima, dok su izvještaji i informacije nastale takvim aktivnostima korisne i za vanjske sudionike jer time oni dolaze do saznanja na koji način se upravlja i upotrebljavaju resursi poslovnog subjekta, temeljem čega je moguće doći do određenih zaključaka. Da bi se bolje shvatile tendencije upravljačkog računovodstva troškova treba sagledati njegove ciljeve. Više o ciljevima upravljačkog računovodstva troškova biti će razmatrano u sljedećem poglavlju.

Obzirom na navedeno naglasit ćemo:

UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA = KORISNO JE VANJSKOM I UNUTARNJEM OKRUŽENJU, SLUŽI ZA ŠTO EFIKASNIJE KORIŠTENJE RESURSA. ANALIZA PROŠLOSTI I SADAŠNJOSTI TEMELJ JE BUDUČEG RAZMATRANJA TROŠKOVA. TEMELJI SE NA EFIKASNOSTI.

[10] Statement of Federal Financial Accounting Standards 4: *Managerial Cost Accounting Standards and Concepts 1995* str.14

2.4. Koncepti upravljačkog računovodstva troškova

U svrhu uvodnog razmatranja, koncept upravljačkog računovodstva troškova kao takvog može se jednostavno definirati kao skup kojeg čine dvije temeljne funkcije:

a) Modeliranje troškova na bazi resursa te što bolje i preciznije prepoznavanje potreba poslovnog subjekta za njeno bolje funkcioniranje,
b) Uporaba i kvalitetna obrada informacija za što bolje donošenje odluka.

Svrha modeliranja troškova je da ono omogućava mjerenje troškova, i to svih troškova i resursa koji imaju utjecaj na krajnji proizvod ili uslugu koju pruža određeni poslovni subjekt ili osoba, a u cilju boljeg upravljanja[11].

Resurse osim novca između ostalog čine i rad, oprema, materijal odnosno sve ono što poslovni subjekti troše kako bi ostvarili ciljeve.

Upravljačko računovodstvo troškova služi kako bi poslovni subjekti postigli određene ciljeve u prvom redu u okviru upravljanja troškovima, alokaciji resursa, efikasnog korištenja resursa i slično. U ovom radu često ćemo se susreti sa terminom cilja stoga ciljeve poslovnog subjekta definiramo kao: „najvažnija obilježja svake organizacije, oni pomažu managerima da odrede gdje treba alocirati resurse kao što su novac, ljudi i oprema[12]“.

Posljedično, ciljevi su usko povezani sa upravljačkim računovodstvom troškova, a često aktivnosti u upravljačkom računovodstvu troškova ili u određivanju ciljeva imaju međusobne utjecaje.

[11] IGPG *Evaluating and improving costing in organizations*, 2009 str.7
[12] P. Sikavica, *Organizacija*, Zagreb, 2011, Str 22.

2.5. Standardi upravljačkog računovodstva troškova

Kao primjer institucije koja provodi upravljačko računovodstvo troškova mogu se navesti Američke Federalne Rezerve (American Federal Reserve) u daljnjem tekstu FED.

Za kvalitetno provođenje standarda u okviru upravljačkog računovodstva troškova i općenito standarda upravljačkog računovodstva potrebno je koristiti se nizom radnji, preciznim mjerenjima i ostalim aktivnostima. Bitno je naglasiti da u provođenju standarda svaka jedinica mora biti odgovorna za obavljenu aktivnost.

Standardi upravljačkog računovodstva troškova se razlikuju između poslovnih subjekata. Naime, svaki poslovni subjekt oblikuje i provodi standarde na sebi najprihvatljiviji i efikasniji način, odnosno, na onaj način na koji se vjeruje da će standardi pridonijeti boljem funkcioniranju poslovnog subjekta, slijedom toga možemo pretpostaviti da postoji mogućnost kako nije riječ o strogo postavljenim i opće prihvaćenim standardima.

FED standarde upravljačkog računovodstva troškova svrstava u pet kategorija provođenja. Slijedom toga njihovi standardi jesu: [13]

1. Zahtjev za računovodstvom troškova *(Requirement for cost accounting);*

Svaka aktivnost unutar poslovnog subjekta mora biti prikazana i mora dati do znanja visinu troškova takve aktivnosti managementu. Troškovi mogu biti prikazani u okviru računovodstva troškova ili primjenom drugih odabranih tehnika u poslovnom subjektu.

2. Segmenti odgovornosti *(Responsibility segments);*

Manager unutar svake jedinice poslovnog subjekta u kojoj je nastao trošak mora biti odgovoran za njegov nastanak i njegovu visinu. Upravljačko računovodstvo troškova treba mjeriti i prikazati troškove svakog segmenta. Manager mora biti odgovoran za

[13] Statement of Federal Financial Accounting Standards 4: *Managerial Cost Accounting Standards and Concepts* 1995 Str.5

nastale troškove u svojoj domeni poslovanja kako bi se najpreciznije moglo izračunati stvarne troškove iz razloga što u suprotnom može doći do pretjeranog stvaranja troškova i u budućnosti.

3. Ukupni troškovi *(Full cost);*

Informacije o troškovima trebale bi prikazivati sve ukupne troškove koji su potrebni za pretvaranje inputa u outpute. Stoga, informacije o ukupnim troškovima outputa po svakom segmentu trebaju sadržavati:

a) resurse upotrjebljene za svaki pojedini segment koji se u proizvodni ili poslovni proces uključuje indirektno ili direktno,
b) ostale troškove jedinica unutar poslovnog subjekta.

4. Interni troškovi *(Inter-entity costs);*

Ukupni troškovi proizvodnje trebaju sadržavati također i ukupne troškove proizvoda i usluga koje pojedine jedinice unutar poslovnog subjekta primaju od ostalih jedinica.

5. Metode obračuna troškova (*Costing methodology*).

Odnose se na različite metode određivanja troškova, ovisno o potrebi i njihovom određivanju i računanju unutar poslovnog subjekta. Jednom odabrana metoda za određivanje pojedine vrste troška mora biti stalno dalje korištena.

Pri standardiziranju i izradi kvalitetnog sustava upravljačkog računovodstva troškova management mora voditi računa o dinamici kretanja troškova, njihovom utjecaju na sam poslovni subjekt i buduće troškove, te na mogućnosti nastanka oportunitetnih troškova.

2.6. Temeljne razlike između financijskog i upravljačkog računovodstva

Iako upravljačko računovodstvo i financijsko računovodstvo nisu dva odvojena financijska sustava već proizlaze iz jednog jedinstvenog, pojmovi upravljačko računovodstvo i financijsko računovodstvo uvelike se diferenciraju.

Temeljna razlika između ta dva pojma je ta da se upravljačko računovodstvo može definirati kao djelatnost koja u suštini i najčešće služi internoj upotrebi (za managere) te da bi se na osnovu prikupljenih i obrađenih financijskih podataka iz prošlosti mogla

formirati njihova projekcija u budućnosti. Oni kao takvi služe za pomoć managerima u donošenju odluka za budućnost. Podatci iskazani u domeni upravljačkog računovodstva koji služe za planiranje budućnosti ne moraju biti iskazani ili planirani šablonskom strukturom, za razliku od financijskog računovodstva. Upravljačko računovodstvo nije primarno namijenjeno vanjskoj upotrebu dok je financijsko namijenjeno vanjskoj uporabi (za regulatore, dioničare) i obvezno iz razloga što je zakonski postavljeno te radi njega poslovni subjekti moraju odvajati određena novčana sredstva, najčešće zbog zapošljavanja osoba unutar računovodstvene službe ili outsource-inga.

Navedene su samo neke od suštinskih razlika između ova dva pojma, a isto možemo prikazati i Tablicom 1.

Tablica 1: Prikaz nekoliko temeljnih razlika između financijskog računovodstva i upravljačkog računovodstva:

UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO	FINANCIJSKO RAČUNOVODSTVO
Zakonski nije zatražena njegova uporaba	Obvezno je
Bazirano na planiranju budućnosti	Bazirano na već nastalim (prošlogodišnjim i još ranijim) događajima poslovnog subjekta, nema doticaja sa budućnosti
Ne mora se temeljiti na MRS/MSFI-ima i HSFI-ima	Temelji se na MRS/MSFI-ima i HSFI-ima
Rezultati mogu biti postavljeni okvirno odnosno unutar određenih realnih okvira	Rezultati moraju biti iskazani u točnim i preciznim iznosima
Služi za unutarnju uporabu	Služi za vanjsku uporabu
Obuhvaća više ili bilo koju diviziju poslovnog subjekta	Konsolidirano informiranje (bilanca, RDG…)

Izvor: izrada autora temeljem proučavanja literature„http://www.accountingcoach.com/blog/financial-accounting-management-accounting“ (05.04.2016).

3. CILJEVI I KORISTI INFORMACIJA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA

Ciljevi koji se žele postići upravljačkim računovodstvom troškova služe svim grupama i vrstama korisnika ovog računovodstva za bolju spoznaju uvjeta, specifičnosti i potreba poslovnih subjekata. Također, ciljevi upravljačkog računovodstva troškova korisni su za posizanje općih ciljeva unutar poslovnog subjekta u prvom redu zbog prepoznavanja i upravljanja troškovima. Dobro i precizno postavljeni ciljevi uz kvalitetno provođenje upravljačkog računovodstva troškova pružaju managerima i poslovnim subjektima mnogo prilika i mogućnosti za napredak.

3.1. Doprinos upravljačkog računovodstva troškova poslovnim subjektima

- **Informacije**:

Doprinos upravljačkog računovodstva troškova poslovnom subjektu obuhvaćen i ciljevima upravljačkog računovodstva troškova ogleda se u sljedećem: svaka informacija je dobra i korisna za prepoznavanje i bolje funkcioniranje poslovnih subjekata, a upravo informacije čine jedan od ključnih čimbenika u upravljačkom računovodstvu troškova kako sa aspekta planiranja tako i sa aspekta promatranja. Informacije upravljačkog računovodstva troškova predstavljaju managerima poslovnih subjekata prave i vjerodostojne informacije vezane za kretanje troškova inputa, outputa i svih aktivnosti unutar poslovnog procesa. Sa tako prikupljenim i obrađenim informacijama odgovorne osobe mogu reagirati na promjene u troškovima koji su u njihovim nadležnostima, te njima upravljati na puno racionalniji i efikasniji način.[14] Također, bitno je i iz razloga što mogu poslužiti i kao pomoć za standardizaciju alociranja sredstava poslovnog subjekta sa namjerom boljeg upravljanja troškova. Pomoću njih moguće je vršiti usporedbu između nastalih troškova vidljivih u poslovnim knjigama i planiranih troškova vidljivim u planovima razvoja i sličnim dokumentima.

[14] Statement of Federal Financial Accounting Standards 4: *Managerial Cost Accounting Standards and Concepts,* 1995 Str 12

- **Strategije**:

Kvalitetno prikupljene informacije čine osnovu za formiranje adekvatne strategije poslovnog subjekta i upravljačkog računovodstva troškova. Bitna uloga managera u oblikovanju ciljeva i poduzimanju kvalitetnih akcija upravljačkog računovodstva troškova je u tome da se moraju fokusirati na potrebe i sugestije managementa i ostalih zaposlenika unutar poslovnog subjekta. Troškovne informacije managementu omogućavaju određivanje dugoročnih odluka i pomažu pri formiranju kvalitetnih strategija. Cilj svega toga je suradnja managementa i zaposlenika sa svrhom bolje spoznaje ponašanja troškova i alokacije resursa. Na taj način se ispravljaju troškovne distorzije ne samo interno kod poslovnog subjekta u smislu rasipanja i kvalitetnije alokacije već i za bolje formiranje strategija ovisno o vanjskim utjecajima i promjenama (poreza, doprinosa, regulatornog okvira)[15].

- **Standardizacija troškova**:

Prikupljene informacije i kvalitetno uspostavljena strategija korisni su upravljačkom računovodstvu troškova za standardizaciju troškova. Pri tom se koriste razni izvori, tehnike i metode (npr. na bazi studija, iskustva, financijskim računovodstvom) kako bi se utvrdili standardi troškova. Primjer tome može biti vrijeme rada i količina radne snage uključena u proizvodnji određenog proizvoda. Često takve informacije služe upravljačkom računovodstvu troškova za usporedbu između planiranih i ostvarenih troškova te preciznijeg postavljanja cilja za standardizaciju troškova.

Time ujedno poslovni subjekti mogu lakše standardizirati troškove te preciznije odrediti ciljeve u okviru budućeg upravljanja troškovima. Jedan od bitnih ciljeva upravljačkog računovodstva troškova je analiza o tome koju će korist odnosno koji će utjecaj imati određeni izdatak poslovnog subjekta na cjelokupno poslovanje te koliko će taj izdatak biti zapravo opravdan i koristan ne samo za sadašnje poslovanje već i kakav će biti njegov utjecaj u budućnosti[16].

[15] Conceptual Framework for Managerial Costing, IMA, str.15
[16] Conceptual Framework for Managerial Costing, IMA str.15

- **Poduzimanje trenutnih akcija**:

Cilj upravljačkog računovodstva troškova nije isključivo pregledavanje i izučavanje troškova nastalih u prošlosti i upravljanje sa namjerom njihove bolje i efikasnije uporabe u budućnosti, već i izvještavanje o sadašnjim kretanjima i stvarnom, realnom stanju troškova managementu. Tako manageri mogu u realnom vremenu poduzeti određene mjere kako bi poslovni subjekt bolje funkcionirao odnosno upravljao troškovima na što optimalniji način i postigao što efektivnije rezultate u određenom trenutku.

- **Međuovisnost analiza i odlučivanja**:

Razne analize troškova su potrebne i temeljene za olakšavanje učenja i stjecanje znanja o ekonomskim aktivnostima unutar poslovnog subjekta, te o efikasnosti upotrjebljenih resursa, a sve to u svrhu olakšanog donošenja odluka, strategija i ciljeva[17]. Analize zahtijevaju podobne i točne podatke putem kojih će manageri odlučivanjem moći unaprijediti sve aspekte poslovanja i dobiti kvalitetnije informacije za odabir između raznih alternativa. Sve to ujedno dovodi i do efikasnijeg korištenja upravljačkog računovodstva troškova.

- **Optimizacija:**

Upravljačko računovodstvo troškova pokušava stvoriti strategije koje će doprinijeti poslovnom subjektu na efektivan i efikasan način. Na osnovu prikupljenih informacija o troškovima i formiranim strategijama uz određenu količinu resursa kojima raspolaže poslovni subjekt, pokušava optimizirati korist odnosno od svake odluke donesene u smislu troškova i drugih povezanih radnji koje proizlaze iz njih imati što veće koristi uz što manju uporabu resursa. Optimizacija se sve više mora unaprjeđivati unutar poslovnog subjekta i s vremenom pratiti kako se kreću troškovi da bi se stvorila slika temeljem iskustva i da bi se lakše moglo odgovoriti na određene troškovne zahtjeve[18].

[17] Conceptual Framework for Managerial Costing, IMA, str.16
[18] Razrađeno prema: Conceptual Framework for Managerial Costing, IMA, str.17

- **Strateški ciljevi poslovnog subjekta:**

Razni poslovni subjekti imaju različite razloge nastanka i postojanja, te stoga imaju i različite ciljeve koje želi i pokušavaju postići. Strateški ciljevi i koristi ne moraju uvijek biti samo novčano iskazani**.** Kao primjer tu se mogu navesti neprofitne organizacije i mnoge javne službe, no svejedno one imaju potrebe za računanjem i donošenjem odluka u smislu troškova u svrhu njihove efikasnije uporabe i uklanjanja nepotrebnih. Neovisno o tome, upravljačko računovodstvo troškova je ipak korisnije i češće korišteno u profitnim organizacijama koje pokušavaju podići svoju vrijednost, nego u neprofitnim organizacijama.

Prethodne se tvrdnje mogu okarakterizirati kao temeljni ciljevi i mogućnosti koje pruža formiranje i provođenje kvalitetnog upravljačkog računovodstva troškova. No, bitno je naglasiti da ono za postavljanje i formiranje svih tih ciljeva mora što kvalitetnije djelovati u interakciji sa svim jedinicama unutar poslovnog subjekta, upravo kako bi prikupljene informacije o troškovima i šire bile što točnije.

Upravljačko računovodstvo troškova objedinjuje radnje cijelog poslovnog subjekta, sve njegove funkcije i aktivnosti[19], te resurse koji su potrebiti poslovnom subjektu u obavljanju takvih aktivnosti. Cilj toga je da se takvim objedinjavanjem radnji mogu uspostaviti kvalitetne strategije za poslovanje i napredovanje poslovnih subjekata.

Da bi se mogli kvalitetno koristi prikupljenim troškovnim informacijama, iste moraju biti odgovarajuće svrstane u određene kategorije za naše potrebe i biti korištene za ono za što smo ih i analizirali. Primjerice, možemo ih svrstati u tri skupine korištenja ovisno o metodici njihove analize i računanja[20]:

- Vanjsko izvještavanje– podatci koji opisuju neko stanje i nastali su analizom događaja iz prošlosti,
- Za procjenu i analizu- interpretativni i dijagnostički podatci,
- Planiranje i odlučivanje- za takve podatke imamo stvorenu sliku njihovih kretanja u budućnosti i njihovog ponašanja, utjecaja na poslovni subjekt.

[19] Conceptual Framework for Managerial Costing, IMA, str.16
[20] Evaluating and Improving Costing in Organizations, IGPG, 2009 str. 10.

Sposobnost spoznaje, mjerenja, interpretacije i prezentiranja (izvještavanja) o troškovnim informacijama i njihovom utjecaju na ekonomske aktivnosti, kretanja i rezultate unutar poslovnog subjekta, nastalih na osnovi povijesnih podataka i analizama za procjenu kretanja budućih troškova, temeljna su načela kojima se manager mora voditi kako bi stvarao veće profite i napredak poslovnog subjekta.

3.2. Koristi od informacija upravljačkog računovodstva troškova poslovnim subjektima

Kao što smo već definirali, upravljačko računovodstvo troškova služi za pribavljanje većinom unutarnjih informacija kako bi se tim informacijama pomoglo managerima u odlučivanju oko troškova i izbora alternativa. Značajan utjecaj na poslovanje subjekta ima upravljačko računovodstvo, ono može odrediti njegovo pozicioniranje i uspješnost. Osam točaka prikazanih u sljedećoj tablici (Tablica 2.) prikazuju nam tek neke od doprinosa takvih informacija poslovnim subjektima.

Tablica 2. Koristi informacija upravljačkog računovodstva troškova za management poslovnog subjekta:

a) Upravljačko računovodstvo troškova pruža managerima i zaposlenicima jasne, točne troškovne prikaze poslovnog subjekta i informacije o troškovima koji utječu na korištenje njegovih resursa.
b) Pruža informacije koje mogu olakšati trenutne proces donošenja odluka zbog neplaniranih događaja.
c) Prikupljene i obrađene informacije mogu olakšati managerima izbor između alternativa.
d) Prikazuju odnose između inputa i outputa za krajnji proizvod.
e) Precizno valoriziranje svake troškovne promjene unutar poslovnih subjekata.
f) Pruža informacije korisne za trenutne i buduće ekonomske odluke za optimizaciju, napredak, standardizaciju te za postizanje ciljeva poslovnog subjekta
g) Pruža informacije korisne za unaprjeđenje poslovanje na bazi prethodnih korištenja resursa i rezultata.
h) Pružaju se informacije za proučavanje utjecaja managerskih odluka.

Izvor: Prilagođeno prema ,,Conceptual Framework for Managerial Costing, IMA, str. 21."

a) **Upravljačko računovodstvo troškova pruža managerima i zaposlenicima jasne, točne troškovne prikaze poslovnog subjekta i informacije o troškovima koji utječu na korištenje njegovih resursa**

Primjeri izvora takvih informacija mogu biti financijski izvještaji koji prikazuju iznos troškova raznih poreza, pa manageri mogu na osnovu tih informacija dobiti širu sliku o isplativostima ulaganja i kretanju poreza kroz vrijeme što je ujedno i bitno kod investiranja. Takve informacije pomažu u odlukama o tome kako koristiti resurse, njihovoj alokaciji, odabiru između alternativa za investiranje i slično.

b) **Upravljačko računovodstvo troškova pruža informacije koje mogu olakšati trenutne proces donošenja odluka zbog neplaniranih događaja**

Za upravljačko računovodstvo troškova nije karakteristično ni potrebno da se informacije objavljuju u točno određeno vrijeme (godišnje, kvartalno)[21] već se njime koristi po potrebi. Vrijeme u kojemu služi može biti bilo kada, ono varira ovisno o potrebi korištenja resursa poslovnih subjekata ili poduzimanja novih akcija te potrebe za odlučivanjem. Razlog tome je što tako nastaju troškovi koji mogu imati utjecaj sada ili u budućnosti. No kada je riječ o informacijama bitno je da one budu dostupne u pravo vrijeme, kako ne bi došlo do nepotrebnog gubljenja vremena i oportunitetnog troška.

c) **Prikupljene i obrađene informacije mogu olakšati managerima izbor između alternativa**

Sveobuhvatne informacije o inputima i outputima, transformacijskim procesima, ponašanju troškova i utjecaju istih na rad poslovnog subjekta, mogu pomoći managerima u izboru troškova i izboru između alternativa.

[21] Conceptual Framework for Managerial Costing, IMA, str. 17.

d) Prikazuju odnose između inputa i outputa za krajnji proizvod

U fazama korištenja inputa i transformacije u outpute (tj. transformacijskom procesu) značajan utjecaj imaju manageri i primjena upravljačkog računovodstva troškova. Manageri trebaju pravovremeno i kvalitetno koristiti inpue i pretvarati ih u outpute. Problem nastaje kad imamo previše inputa te oni samo njihovim stajanjem (primjerice zbog određenog zastoja u radu) kao takvi stvaraju troškove. Takvo što treba izbjegavati i na upravljačkom računovodstvu troškova je to da se zna koji utjecaj će takvi troškovi imati na poslovni subjekt i na njegov rad. Također je bitno znati i koji će prihodi biti od outputa i koji je trošak transformacije inputa.

e) Precizno valoriziranje svake troškovne promjene unutar poslovnih subjekata

Kod poslovnih subjekata bitno je odrediti, definirati i raspodijeliti troškove na pravi način. Navedeno je jednostavno i lako izvedivo kada su u pitanju financijski troškovi, no postoje i određeni oportunitetni troškovi koje je bitno svesti u financijske termine kako bi poslovni subjekt mogao kvalitetnije upravljati njima i kako bi upravljačko računovodstvo troškova bolje obavljalo svoje zadaće.

f) Pruža informacije korisne za trenutne i buduće ekonomske odluke za optimizaciju, napredak, standardizaciju te za postizanje ciljeva poslovnog subjekta;

Upravljačko računovodstvo troškova i njegovi modeli moraju pridonijeti managerima u olakšavanju procesa odlučivanja.[22]

g) Pruža informacije korisne za unaprjeđenje poslovanje na bazi prethodnih korištenja resursa i rezultata.

Upravljačko računovodstvo troškova pruža "feedback" korištenja resursa i rada po poslovnim procesima i jedinicama. Informacije upravljačkog računovodstva troškova mogu biti preuzete iz financijskog računovodstva i računovodstva troškova.

[22] Conceptual Framework for Managerial Costing, IMA, str.20

Jedan od temelja upravljačkog računovodstva troškova je i analiza povijesnih podataka u svrhu poduzimanja kvalitetnijih radnji u budućnosti[23].

h) Proučavanje utjecaja managerskih odluka:

U planiranju i formiranju strategija bitno je vidjeti kakav su utjecaj prijašnje odluke imale na poslovni subjekt. Stoga proučavanje istih, analiza i sve slične radnje daju saznanja o uzročno posljedičnim vezama i koji bi utjecaj naredne odluke mogle imati na poslovni subjekt.[24]

3.3. Troškovne informacije za managerske svrhe

Upravljačko računovodstvo troškova pruža informacije direktno za managersku uporabu, ponekad koristeći podatke dobivene preko budžetskog i financijskog računovodstvenog sustava. Također, informacije o troškovima mogu se koristiti i u druge svrhe od kojih možemo izdvojiti sljedeće[25]:

- Informacije o troškovima daju „feedback“ i služe za mjerenje učinkovitosti korištenja resursa;
- Prikupljenim i analiziranim troškovnim informacijama moguće je smanjiti i bolje kontrolirati troškove pojedinih jedinica unutar poslovnog subjekta;
- Takve informacije pružaju uvid u promjenu vanjskih cijena;
- Uvid u promjene troškova proizašlih iz raznih odluka i ranijih modifikacija troškova;
- Troškovnim informacijama i njihovom analizom saznaje se utjecaj odluka na proizvodnju i pokušavaju se napraviti promjene koje će bolje utjecati na proizvodnju uz racionalnije korištenje troškova unutar poslovnih subjekata.

[23] Conceptual Framework for Managerial Costing, IMA, str.20
[24] Conceptual Framework for Managerial Costing, IMA, str.19

[25] Razrađeno proučavanjem literature: Statement of Federal Financial Accounting Standards 4: *Managerial Cost Accounting Standards and Concepts*, 1995, str.16

Bitno je prisjetiti se činjenice da upravljačko računovodstvo troškova služi ne samo za analizu i planiranje troškova u budućnosti ili iz prošlosti, već se njime može koristiti i u realnom vremenu za što bolje i efikasnije funkcioniranje poslovnog subjekta.

4. BUDŽETIRANJE I KONTROLA TROŠKOVA

Informacije prikupljene iz prošlosti poslovanja poslovnih subjekata vezane uz korištenje i alokaciju troškova mogu pomoći u oblikovanju i izradi budžeta. Informacije iz prijašnjih proračuna služe kao „feedback“ za oblikovanje novoga, kvalitetnijeg i racionalnijeg budžeta, a time ujedno i u smislu troškova. Koristeći se tekućim informacija o troškovima i svakodnevnim praćenjem troškova unutar jednog ili pojedinih budžeta management može smanjiti, standardizirati i kvalitetnije koristiti resurse, ne dopustiti prekomjerno trošenje financijskih sredstava te na taj način unaprijediti upravljanje istih u poslovnom subjektu sa namjerom stvaranja dodatne vrijednosti i zdravijeg rasta subjekta.

Uz to, manageri korištenjem upravljačkog računovodstva troškova i prikupljenim informacijama mogu primjerice[26]:

- Vršiti aktivnosti uspoređivanja svih vrsta troškova te kroz njih vidjeti koji troškovi donose veće a koji manje koristi, te zahvaljujući tome mogu se odlučiti na reduciranje, realokaciju ili ukidanje određenih troškova koji nisu troškovno dovoljno efikasni i od kojih u budućnosti ne očekuju neku pretjeranu korist;
- Usporediti planirane sa stvarnim troškovima te sve bolje provoditi i planirati standardizaciju troškova;
- Uspoređivati promjene troškova u vremenskim razdobljima te lakše i bolje saznati zašto je do takvih promjena i došlo;
- Bolje razumjeti i bolje se upoznat sa radom poslovnog subjekta i u kojem okruženju djeluje te kroz to raspoznati i smanjiti ukupne troškove;
- Usporediti troškove sličnih aktivnosti te raspoznati razlog njihova nastanka i diferencijacijskih troškova.

[26] Razrađeno proučavanjem literature: Statement of Federal Financial Accounting Standards 4: *Managerial Cost Accounting Standards and Concepts,* 1995, str.11

4.1. Povezanost upravljačkog računovodstva troškova sa budžetiranjem

Upravljačko računovodstvo troškova treba osigurati informacije za potrebe financijskog računovodstva o vrstama i visini prethodno ostvarenih troškova u svrhu preciznijeg formiranja budžeta, no jedan o drugome ne moraju ovisiti. Razlog zbog kojeg jedan o drugome ne moraju ovisiti i zašto se ne uzimaju uvijek informacije prikupljene u okviru upravljačkog računovodstva troškova u formiranju budžeta je taj što su troškovi uglavnom prikazani zbirno, arbitrarno su dodijeljeni od strane managementa i financijskog računovodstva, te kao takvi nisu toliko prikladni za formiranje budžeta.

No ipak, upravljačko računovodstvo troškova daje korisne informacije koje se mogu uzeti u obzir u formiranju budžeta. Mogu biti korisne u pripremi godišnjih - dugoročnih planova, potrebe za materijalom, dobavljačima, radnoj snazi i ostalih segmenata poslovnih subjekta koje stvaraju troškove raznih razina outputa.[27] Također služe u odlučivanju za kapitalne odluke i izboru između alternativa (primjerice kao CBA[28] analiza).

Ekonomska poveznica budžetiranja i upravljačkog računovodstva troškova je također vidljiva i kroz primjer što se razne agencije, tvrtke i ostali tržišni sudionici često nalaze pred odlukom o raznim alternativama, o tome dali prihvatiti određeni projekt ili ga odbaciti, dali prihvatiti ili ne poslovnu priliku i koji je njen utjecaj na poslovanje, dali nastaviti proizvoditi ili ne određenu liniju proizvoda[29], te dali se više isplati pristupiti ili ne „outsorceing-u“. Takve sve odluke mogu imati utjecaj na troškove poslovnog subjekta stoga im se treba temeljito pristupiti i manageri trebaju dobro sagledati sve njihove aspekte, a upravljačko računovodstvo troškova nam uvelike može pridonijeti u poboljšanju i dobrom upravljanju spomenutim segmentima i spomenutim situacijama.

[27] Statement of Federal Financial Accounting Standards 4: *Managerial Cost Accounting Standards and Concepts*, 1995, str.16

[28] CBA (cost benefit analiza) je analiza troškova i koristi nekog projekta.

[29] Statement of Federal Financial Accounting Standards 4 *Managerial Cost Accounting Standards and Concepts,* 1995, str.13

4.2. Značajnosti upravljanja troškovima

Kada se govori o značajnosti u upravljanju troškova misli se na sve troškove koje generira jedan poslovni subjekt. Troškovi često usmjeravaju način poslovanja poslovnih subjekata i odluke o alokaciji resursa te poduzimanju akcija koje imaju utjecaj na poslovanje.

Stoga s vremenom postaje sve važnije kvalitetno analizirati i upravljati troškovima kako bi se postigla određena konkurentska prednost.

Kvalitetno upravljanje troškova je bitno iz razloga što:[30]

Proizvodnja, nabava i sve ostale aktivnosti unutar poslovnog subjekta na direktan ili indirektan način zapravo generiraju određene troškove, čak neovisno o tome radi li se o privatnom sektoru, javnom sektoru, neprofitnoj udruzi ili nekom drugom obliku djelovanja iz razloga što svi oni troše ekonomske resurse.

Mjerenje, akumulacija, dodjeljivanje i raspodjela svih troškova stvorenih od strane određenog subjekta predstavljaju zadaće kojima se treba pozabaviti računovodstvo ili neka slična funkcija unutar poslovnog subjekta. Informacije nastale iz podataka o navedenome moraju svima biti jasne, mora se znati mjesto njihova nastanka, njihov utjecaj na poslovanje i slično. Stoga sve te radnje zahtijevaju niz predradnji, izučavanja i unaprijeđenija u vođenju; a sve to dovodi do napretka u upravljanju i izučavanju troškova, a sa ciljem boljeg upravljanja i napretka poslovnog subjekta.

Bolja spoznaja troškova i shvaćanje njihovog nastanka, kretanja, te utjecaja na rad poslovnog subjekta omogućuje nam da bolje shvatimo kako je došlo do prihoda i koje su radnje bile potrebne da se do istih dođe odnosno koje su radnje bile u fazama pretvaranja inputa u outpute i koliko su efikasno resursi bili iskorišteni.

Troškovne informacije nam dakle omogućavaju spoznaju o troškovima u prošlosti i koliko su resursi bili efikasno korišteni u proizvodnom ili nekom drugom procesu, te

[30] Razrađeno proučavanjem literature: Evaluating and Improving Costing in Organizations, IGPG, 2009 str. 5

takav „feedback“ nam omogućuje da činimo radnje za njihovo bolje korištenje u budućnosti kao i za donošenje kvalitetnijih odluka od strane managementa.

Informacije o troškovima, spoznaja njihovih kretanja i reagiranja na promjene u bilo kojem procesu unutar poslovnog subjekta dopušta managerima da dođu do određenih zaključaka kao primjerice:

- Zašto je veličina troškova zapravo tolika,
- Što sadašnji troškovi znače za buduće poslovanje (planiranje),
- Analiza alternativa.

Troškovne informacije također daju odgovore na pitanja jesu li odluke managementa dobre te je li sadašnja odnosno prošla planirana strategija uspješna i što je sve potrebno unaprijediti u novoj strategiji i odlukama kako bi se postigli određeni ciljevi poslovnog subjekta.

Jako je bitno da troškovne informacije ne budu krivo prenesene i krivo shvaćene kako od unutarnjih korisnika tako i od strane vanjskih korisnika jer to može promijeniti način razmišljanja i pogled na poslovni subjekt.

Jednostavan zaključak primjenjiv je na temu potrebe spoznaje i unaprjeđenja upravljanja troškova, a to je: iako neki poslovni subjekt ima enormne prihode ne mora značiti da ostvaruje dobit već može i poslovati sa gubitkom iz razloga što najvjerojatnije ima ogromne troškove. Troškove stoga treba svesti na minimum odnosno rasporediti na najefikasniji mogući način, vidjeti koji su troškovi potrebni a koji nepotrebni i koji je njihov utjecaj na poslovanje. Često su upravo troškovi razlog neuspješnosti poslovanja i upravljanja, a njihovom kvalitetnom uporabom može se sve to promijeniti[31].

[31] Razrađeno proučavanjem literature: Evaluating and Improving Costing in Organizations, IGPG, 2009 str. 7

5. DIZAJN I KONSTRUKCIJA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA

Svrha modeliranja upravljačkog računovodstva troškova je ta da ono omogućava mjerenje troškova (svih troškova) i resursa koji imaju utjecaj na krajnji proizvod ili uslugu koje pruža određeni poslovni subjekt ili osoba sa ciljem boljeg upravljanja.

Troškovni modeli (informacije) moraju biti takvi da prikazuju uzročno posljedične veze te dinamiku promjene i ponašanja troškova unutar poslovnog subjekta.[32]

Prikupljene i obrađene troškovne informacije služe kao model managerima svih razina u poslovnom subjektu za donošenje odluka koje utječu na promjene u financijskim stavkama poslovnog subjekta. Kao takve imaju utjecaja na oblikovanje strategija poslovnih subjekata, ciljeva, i komparativnih prednosti.

Oblikovanje, implementacija i konstantno usavršavanje upravljačkog računovodstva troškova (i troškova općenito) treba dovesti do ravnoteže između stvarno nastalih i procijenjenih troškova u budućnosti. To omogućava poslovnim subjektima najbolje i najefikasnije planiranje i upravljanje svim dostupnim resursima. Radnje u modeliranju troškova i nalaženju najadekvatnijih troškovnih rješenja spadaju u djelokrug upravljačkog računovodstva troškova.

Modeliranje troškova zahtjeva sljedećih šest koraka[33]:

a) Identifikacija resursa koji će biti upotrjebljeni u procesima i njihov trošak;
b) Identifikacija ciljeva managementa;
c) Saznati sve potrebne korake za postizanje ciljeva;
d) Dizajn troškovnog modela koji će biti adekvatan za postizanje zahtijevanih ciljeva od strane managementa;
e) Opis i prezentacija izrađenog troškovnog modela uz saznanja o svim troškovima i njihovim utjecajima na poslovanje;

[32] Evaluating and Improving Costing in Organizations, IGPG, 2009 str. 10.
[33] Conceptual framework for MCA, IMA, str. 86

f) Primjena i vođenje cjelovitog troškovnog modela.

Važnost izrade dobrog modela je u tome da ono čini temelj za stjecanje informacija o svim aktivnostima unutar poslovnog subjekta te pridonosi fazama kao što su planiranje, organiziranje, istraživanje i razvoj te ostale faze. Modeliranje također stvara širu sliku o potrebama i kretanju troškova. Na takav način ono pomaže managerima u boljoj spoznaji korištenja i kretanja troškova te po potrebi ukidanju određenih nepotrebnih troškova ako se temeljnom studijom isto pokaže kao mogućnost.

Cilj stečenih informacija je omogućiti i stvoriti bazu za donošenje odluka koje mogu imati troškovni utjecaj na poslovanje i provođenje akcija na bilo kojoj managerskoj razini unutar poslovnog subjekta.[34]

Iz modeliranja upravljačkog računovodstva troškova proizlaze određene smjernice i spoznaje prikazane Tablicom 3:

Tablica 3: Smjernice i spoznaje od modeliranja kod upravljačkog računovodstva troškova:

Resursi	Čine sve ono što je potrebno za generiranje dobiti - profita poslovnog subjekta
Managerski ciljevi	Rezultat koji proizlazi iz managerskog korištenja resursa za postizanje određenih ciljeva poslovnog subjekta
Troškovi	Novčano izražene vrijednosti od a) trošenja resursa za postizanje ciljeva b) stavljanja resursa na raspolaganje
Odgovornosti	Odnos između određenog cilja i adekvatnog korištenja resursa za postizanje takvog cilja
Točnost	Broj inputa koji mogu biti dodijeljeni i valorizirani

[34] Conceptual frimework for MCA, IMA, str. 36

	određenoj aktivnosti
Kapacitet	Mogućnost i sposobnost resursa za postizanje cilja
Rad	Mjera koja je potrebna za postizanje outputa, odnosno postavljenog cilja od strane managementa
Dosljednost	Realizacija output mora odgovarati planiranom broju inputa
Homogenost	Specifičnosti jednog ili više resursa ili inputa slične tehnologije ili vještina čijim troškovima se može upravljati na identičan način
Integriranje podataka	Svi se resursi i akcije mogu valorizirati za što bolje funkcioniranje i provođenje upravljačkog računovodstva troškova.

Izvor: „Conceptual framework for MCA, IMA, Str 6"

5.1. Razvoj strategija modeliranja kod poslovnog subjekta

Upravljačko računovodstvo troškova se većinom svrstava u kategoriju koja pridonosi i pomaže managerima u postizanju ciljeva, u strategijama i kontroli aktivnosti do njihovog samog kraja izvršenja.

Onaj koji upravlja troškovima mora stvoriti, shvatiti i objediniti strategije poslovnog subjekta u oblikovanje efikasnog upravljačkog računovodstva troškova i koristiti se troškovnim informacija za donošenje najboljih odluka.

U modeliranju i izradi strategija upravljačkog računovodstva troškova prvo što manageri pokušavaju činiti jest: **optimizacija** i to kroz ciljeve, djelokrug i kontekst optimizacije.[35]

[35] Conceptual framework for MCA str.82

Tablica 4. Kontekst i ciljevi optimizacije

Kontekst optimizacije	- jesu sve one radnje (strateške i taktičke) koje nastoje pomoću upravljačkog računovodstva troškova unaprijediti poslovni subjekt i učiniti ga konkurentnijim odlukama nastalim zahvaljujući upravljačkom računovodstvu. Sagledava sve troškove od inputa i transformacije do outputa.
Cilj optimizacije	- taj termin se odnosi na cilj za mijenjanje strategija za poboljšanje i unaprjeđenje poslovnog subjekta.[36]

Izvor: izrada autora temeljem proučavanja literature „Evaluating and Improving Costing in Organizations, PABC, 2009".

5.2. Implementacijski čimbenici

Bitno je napomenuti da ne postoji jedan jedinstveni, univerzalni princip implementacije i uspostave upravljačkog računovodstva troškova unutar poslovnog subjekta; već se isto razlikuje unutar svakoga.

Implementacija upravljačkog računovodstva troškova zahtjeva mnogo više od samog razumijevanja i primjene principa, koncepata i utjecaja troškova i troškovnih informacija nastalih u prošlosti te planiranih za budućnost unutar jedinice.

Troškovne su informacije vrlo bitan čimbenik u upravljanju poslovnih subjekata; iz razloga što se njihovom spoznajom, njihovim korištenjem i upravljanjem troškovima, odnosno odlukama o troškovima može unaprijediti poslovanje i donositi bolje odluke koje imaju veliki utjecaj na trenutno poslovanje poslovnog subjekta i na poslovanje u budućnosti. U prvom redu to se odnosi na nepotrebno i prekomjerno rasipanje resursa unutar poslovnog subjekta i bolji izbor između alternativa.
Za kvalitetnije i lakše informiranje o troškovima, njihovim mjestima nastanka i visinom za poslovni subjekt je također bito imati uspostavljen kvalitetan sustav praćenja istih koji može biti i računalni. Stoga je vrlo bitno da poslovni subjekt posjeduje kvalitetan

[36] Shilling Law, G, Richard D. Irwin, *Managerial Cost Accounting*, Inc. Homewood,Il. 60430, 1982, str. 8.

računalni program koji će uvelike pomoći pri planiranju i organiziranju te implementaciji (zahvaljujući kvalitetnim podatcima) kvalitetnog upravljačkog računovodstva troškova .

Formiranjem tima upravljanja i planiranja o troškovima može se također smatrati ključem kvalitetnog upravljanja troškovima i implementacije sustava upravljačkog računovodstva troškova u neki poslovni subjekt.

Stoga, uspostava i posjedovanje visokokvalitetnog, povjerljivog sustava informiranja o troškovima promijenit će „načine komuniciranja“ unutar poslovnog subjekta prvenstveno u pogledu boljeg i jednostavnijeg odlučivanja o ekonomskim poslovima unutar subjekta i korištenju njegovih resursa.

Poslovni subjekt koji je dobro uspostavio informacijski sustav o troškovima moći će primjerice puno brže i lakše odgovoriti na neke novonastale situacije unutarnjeg i vanjskog okruženja te će većem broju radnika biti omogućeno sudjelovanje u rješavanju problema iz razloga što im se može omogućiti direktan pristup troškovnim informacijama.

Također time je omogućeno i transparentnije upravljanje i korištenje resursa, te kao takvo može na neki način i služiti kao linija obrane za nezakonite, krivo iskazane podatke i loše korištenje resursa.

6. OGRANIČENJA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA

Kao i svaka druga disciplina i predmet tako i upravljačko računovodstvo troškova uz sve prije navedene koristi ima i nekih, malih ograničenja.

Većina ograničenja koja proizlaze iz upravljačkog računovodstva troškova je operative naravi.[37] Ona se javljaju i pri modeliranju upravljačkog računovodstva troškova i pri korištenju tako nastalim informacija.

Može se krenuti iz činjenice da upravljačko računovodstvo troškova ne može biti implementirano i korišteno kod svakog poslovnog subjekta, organizaciji na jednaki način, već svatko mora sebi prilagoditi i implementirati ga na osnovu svojih očekivanja, aktivnosti ciljeva i standarda. Sve to iz razloga da bi manageri dobili kvalitetnije povratne informacije i kako bi mogli na kvalitetniji, točniji, utemeljeni i precizniji način doći do zaključaka za provođenje pravovremenih, dobrih i svih ostalih odluka kojima može pridonijeti korištenje upravljačkog računovodstva troškova.

6.1. Ograničenja kod modeliranja upravljačkog računovodstva troškova

Pri modeliranju upravljačkog računovodstva troškova nailazimo na pet temeljnih ograničenja, odnosno[38]:

- Objektivnost;
- Točnost;
- Verifikacija;
- Mjerljivosti;
- Materija.

[37] Conceptual framework for MCA, IMA, Str.70
[38] Conceptual framework for MCA, IMA, str. 71

Objektivnost - teško je procijeniti buduća troškovna kretanja i buduće poslovanje sa sigurnošću, stoga će svatko imati drugačiji pogled na kretanje troškova i poslovanja, a time i različite iznose kojima raspolaže. No, oni moraju biti što preciznije postavljeni na nekom temelju. Upravljačko računovodstvo troškova mora biti „oslobođeno“ namjernih odstupanja kako bi se njime prikazali bolji rezultati.

Točnost - jednostavnim primjerom moguće je prikazati kako je nemoguće sa preciznošću odrediti troškove u budućnosti. Primjerice: Ne može se sa sigurnošću procijeniti niti iznos poreza (stopa) za iduću godinu jer su poslovni subjekti suočeni sa nizom vanjskih utjecaja i promjena na koje direktno ne mogu utjecati (u ovom slučaju državne fiskalne politike i njenih promjena u tom okviru).

Stoga informacije prikupljene u toj obradi mogu biti drugačije nego što će se zapravo pokazati, te odluke mogu biti izmijenjene.

Verifikacija - općenito, svatko ima subjektivne zaključke na temelju analiza (bilo kakvih analiza) stoga i u analizama rađenim za upravljačko računovodstvo troškova teško je odrediti pravo stanje i verificirati ga odnosno valorizirati sa sto postotnom sigurnošću, kao i da svi djele isto mišljenje.

Mjerljivost- je usko povezana sa točnošću, pa ako se mijenja jedna varijabla promijenit će se i druga.

Materija- ograničenja takve točke očituju se u tome da troškovi iskazani u obliku upravljačkog računovodstva troškova i planiranja mogu pri modeliranju skroz iskriviti percepciju managera u donošenju odluka budući je on vođen krivim informacijama.

6.2. Ograničenja kod informiranja upravljačkog računovodstva troškova

Kada je riječ o informiranju tada ograničenja upravljačkog računovodstva troškova možemo podijeliti u dvije skupine[39]:

- Nepristranost
- Podudarnost

[39] Conceptual framework for MCA, IMA, str.77

Nepristranost kod prikupljanja informacija i njihovog izvještavanja, moguće je izvesti „ograničene“ zaključke iz razloga što se kod njih ne mogu uzeti direktno u obzir utjecaji alternativnih rješenja i vrlo je upitno da li su planirani rezultati bili isti kao i ostvareni. Također uzimaju se u obzir samo predviđena unutarnja i vanjska kretanja a razne prilike mogu doći u bilo koje vrijeme, stoga može doći do različitih alternativnih riješena i promjena u poslovanju.

Podudarnost je mogućnost managera da ostvare svoja očekivanja i očekivanja poslovnog subjekta na najoptimalniji mogući način odnosno, da postignu očekivane rezultate. Upravo su im troškovne informacije vrlo korisne i spadaju u najoptimalnije i najkorisnije načine postizanja istog. No, problem je što troškovne informacije ne pružaju cijelu sliku svih kretanja unutar i izvan poslovnih subjekata već se baziraju samo na tom jednom segmentu odnosno, troškovima.

7. ZAKLJUČAK

Tema ovog rada je upravljačko računovodstvo troškova, relativno noviji segment u domeni upravljanja i poslovanja te kao takav nije još primijenjen kod većine poslovnih subjekata. U radu se nastojalo ukazati na činjenicu kako je riječ o vrlo korisnoj tehnici koja uvelike pridonosi napretku poslovanja i upravljanja poslovnim subjektom.

Ustanovili smo da upravljačko računovodstvo troškova zahtjeva obradu, analizu i izvještavanje ne samo o troškovnim već i o ostalim aspektima poslovanja. Stoga je zahtjevno za provođenje ali je ujedno i vrlo korisno jer poslovnim subjektima pomaže i pridonosi u racionalnom i efikasnom korištenju resursa te tako ne dozvoljava rasipanje istih.

Zahvaljujući upravljačkom računovodstvu troškova manageri na osnovu prikupljenih i analiziranih te obrađenih informacija dolaze do određenih zaključaka koji im omogućuju i pomažu im u boljem i kvalitetnijem donošenju odluka te odabiru između raznih alternativa, a posebno u boljem prepoznavanju okruženja i uvjeta u kakvima poslovni subjekti stvaraju.

U radu se osvrćujemo i na termine i razlike između računovodstva, računovodstva troškova, upravljačkog računovodstva, financijskog i upravljačkog računovodstva troškova.

Tema koncepta upravljačkog računovodstva troškova razmotrena je i kroz njegove ciljeve, standarde i informacije koje možemo slobodno okarakterizirati glavnim čimbenikom cijelog upravljačkog računovodstva troškova.

Pred kraj rada upoznali smo sa korelacijom između budžetiranja i upravljačkog računovodstva troškova te na što je sve bitno u toj fazi obratiti pozornost. No i ovdje su prisutna ograničenja, poput informiranja i modeliranja. Implementacija upravljačkog računovodstva troškova u poslovnom subjektu zahtjeva određene radnje kako bi se uspostavili najkvalitetniji temelji za optimalno provođenje upravljačkog računovodstva troškova.

Svaki poslovni subjekt koji želi bolje upoznati razloge nastanaka i utjecaje troškova na poslovanje trebao bi se koristiti upravljačkim računovodstvom troškova. Time bi korištenje upravljačkog računovodstva troškova pridonijelo poslovnom subjektu u

najefikasnijoj, najracionalnijoj i najkorisnijoj uporabi resursa i odabiru između raznih alternativa sa kojima se poslovni subjekti susreću u svojem svakodnevnom radu.

Stoga, upravljačko računovodstvo troškova kao takvo može poslovnim subjektima pomoći s mnogo aspekata i pridonijeti joj u razvoju te dati odgovor na niz pitanja u vezi poslovanja.

LITERATURA

KNJIGE:

(1) D.Gulin, F. Spajić, I. Spremić, S. Tadijančević i K.L Žager, *Računovodstvo,* RIS 2003.

(2) P. Sikavica, *Organizacija*, Zagreb, 2011.

(3) Tominac S., Dragija M., Hladika M., Mićin M. "*Upravljačko računovodstvo*" RIF, 2015.

(4) Shilling law, G. 1982. *Managerial Cost Accounting*.Richard D. Irwin, Inc. Homewood,Il. 60430.

(5) J. Staubus „*Activity costing: twenty years on George*".

(6) Statement of Federal Financial Accounting Standards 4: *Managerial Cost Accounting Standards and Concepts, 1995.*

ČASPOISI:

(1) IGPG *Evaluating and improving costing in organizations*, 2009.

(2) PABC, *Evaluating and Improving Costing in Organizations*, 2009.

(3) Conceptual frimework for Managerial Cost Accounting, IMA.

INTERNET IZVORI::

(1) http://www.moj-bankar.hr/Kazalo/R/Ra%C4%8Dunovodstvo (pristupljeno 03.04.2016.).

(2) http://www.investopedia.com/terms/m/managerialaccounting.asp (pristupljeno 03.04.2016).

(3) http://www.accountingcoach.com/blog/what-is-managerial-accounting (pristupljeno 12.03.2016).

(4) http://www.accountingtools.com/questions-and-answers/what-is-cost-accounting.html (pristupljeno 13.04.2016).

(5) http://www.businessdictionary.com/definition/economic-cost.html (pristupljeno 05.04.2016).

(6) http://www.accountingcoach.com/blog/financial-accounting-management-accounting (pristupljeno 05.04.2016).

POPIS TABLICA

Tablica 1. Prikaz nekoliko temeljnih razlika između financijskog računovodstva i upravljačkog računovodstva……12

Tablica 2. Koristi informacija upravljačkog računovodstva troškova za management poslovnog subjekta……..…….18

Tablica 3. Smjernice i spoznaje od modeliranja kod upravljačkog računovodstva troškova……..……28

Tablica 4. Kontekst i ciljevi optimizacije……..……..29

SAŽETAK

Upravljačko računovodstvo troškova čini spoj između upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova, relativno je noviji segment u domeni upravljanja i poslovanja te kao takav nije još naišao na primjenu kod većine poslovnih subjekata iz više razloga. Ukratko, ono je proces u kojem se skuplja, mjeri i analizira, iskazuje i izvještava o troškovima koji mogu biti korisni za unutarnje i vanjske korisnike. Poslovnim subjektima omogućuje najefikasnije korištenje resursa, odnosno racionalno upravljanje istima ne dozvoljavajući njihovo rasipanje. Rezultati analiza dobivenih zahvaljujući upravljačkom računovodstvu troškova pomažu managerima pri donošenju raznih odluka koje imaju utjecaj na poslovanje, ponajviše zahvaljujući saznanjima o zakonitostima i povezanostima između raznih troškova i jedinica unutar poslovnog subjekta. Upravljačko računovodstvo troškova služi kako bi poslovni subjekti postigli određene ciljeve u prvom redu u okviru upravljanja troškovima, alokaciji resursa, efikasnog korištenja resursa i slično.

Može se zaključiti da je upravljačko računovodstvo troškova vrlo korisno područje unutar računovodstva te da se njegovim kvalitetnim provođenjem može utjecati na rast i razvoj poslovnog subjekta.

Ključne riječi: računovodstvo, računovodstvo troškova, trošak, upravljačko računovodstvo, upravljanje, management, manager, upravljačko računovodstvo troškova, resursi, budžet, efikasnost, analiza, odlučivanje, cilj, napredak.

SUMMARY

Managerial cost accounting is a join between managerial accounting and cost accounting, it is a relatively new segment in the area of management and business, therefore and by other reasons it is still not often used by the majority of businesses.
Briefly, it is a process of collections, measurements and analyzes, representations and reporting of cost information's that can be useful for internal and external users.
It provides the most efficient use of business resources and helps businesses in not wasting them.
Thanks to the results received by the analysis taken from the managerial cost accounting managers can make decisions and chose the best alternative that can have influence on a business, mostly due the cognition of lows and connectivity between the costs and business units.

Managerial cost accounting also helps businesses in reach goals of costs manage, rational and efficient resource allocations.

Finally, we can conclude that managerial cost accounting is a very useful area of accounting and that it can influence the growth and development of the business by a quality implementation of it.

Keywords: accounting, cost accounting, cost, managerial accounting, manage, management, manager, managerial cost accounting, resources, budget, efficiency, analysis, decision making, goal, development.