Računovodstveno praćenje troškova poslovanja u poduzeću "Novasol touristic agency d.o.o."

Beblek, Katarina

Undergraduate thesis / Završni rad

2019

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:137:205972

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

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

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“

KATARINA BEBLEK

RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA POSLOVANJA U NOVASOL TURISTIČKOJ AGENCIJI D.O.O.

Završni rad

Pula, 2019.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli

Fakultet ekonomije i turizma

„Dr. Mijo Mirković“

KATARINA BEBLEK

RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA POSLOVANJA U NOVASOL TURISTIČKOJ AGENCIJI D.O.O.

Završni rad

JMBAG: 0303062408, redovan student

Studijski smjer: Financijski management

Predmet: Poslovno računovodstvo

Znanstveno područje: Društvene znanosti

Znanstveno polje: Ekonomija

Znanstvena grana: Računovodstvo

Mentor: izv.prof.dr.sc. Ticijan Peruško

Pula, rujan 2019.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisana Katarina Beblek, kandidatkinja za prvostupnicu 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, _23.rujna , _2019._ godine

IZJAVA

o korištenju autorskog djela

Ja, Katarina Beblek dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj završni rad pod nazivom „Računovodstveno praćenje troškova poslovanja u turističkoj agenciji Novasol d.o.o.“, 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, 23.09.2019.

Potpis

_____

Sadržaj

1. UVOD 1
2. TEORIJSKI ASPEKTI TROŠKOVA 2
2.1. Pojmovno određenje troškova 2
3. KLASIFIKACIJA TROŠKOVA 4
3.1. Prema poslovnim funkcijama 5
3.2. Prema nositelju troška 6
3.3. Prema ponašanju na promjenu aktivnosti 7
3.4. Prema položaju u financijskim izvještajima 8
3.5. Prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka 9
3.6. Točka pokrića 10
3.7. Klasifikacija troškova prema prirodnoj vrsti 10
3.7.1 Materijalni troškovi 11
3.7.2. Troškovi usluga 13
3.7.3. Troškovi osoblja- plaće 14
3.7.4. Amortizacija 14
4. ZNAČENJE RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA 16
4.1. Modeli upravljanja troškovima 19
5. RAČUNOVODSTVENO PRAĆANJE TROŠKOVA POSLOVANJA U TURISTIČKOJ AGENCIJI NOVASOL 24
5.1. Općenito o poslovanju i o turističkoj agenciji Novasol 24
5.2. Računovodstveno praćenje troškova po prirodnim vrstama turističke agencije Novasol 25
5.2.1. Materijalni troškovi 27
5.2.2. Troškovi osoblja 29
5.2.3. Amortizacija 30
5.2.4 Ostali troškovi 31
6. ZAKLJUČAK 32
7. LITERATURA 33
POPIS SHEMA 34
POPIS GRAFIKONA 35
POPIS TABLICA 36
SAŽETAK 37
SUMMARY 38

1. UVOD

Tema ovog završnog rada je računovodstveno praćenje troškova poslovanja u turističkoj agenciji Novasol d.o.o.. Praćenje troškova s aspekta menadžmenta poduzeća predstavlja jedan od vodećih segmenata analize sveukupnog poslovanja svih poduzeća.

Cilj ovoga rada je prikazati doprinos praćenja troškova, ulogu troškova te njihovu strukturu u svrhu profitabilnijeg upravljanja poduzećem na praktičnom primjeru promatranog poduzeća.

Na početku rada definira se sami pojam troškova i osnovne razlike među najčešće korištenim sinonimima. Zatim je prikazana jedna od mnogih klasifikacija troškova te detaljniji sastav pojedinih stavki unutar klasifikacije. U nastavku se posebno ističe važnost analize točke pokrića, a zatim je naglasak na još jednoj klasifikaciji troškova. Posebno je istaknuta klasifikacija troškova po prirodnim vrstama obzirom da predstavlja najčešće korištenu klasifikaciju. Njenom kvalitetnom i pravovremenom analizom može se utjecati na promjene u procesu proizvodnje koje mogu uzrokovati poboljšanje poslovnog rezultata. U četvrtom dijelu rada navode se neki od modela upravljanja troškova.

U posljednjem dijelu, empirijskoj fazi ovoga rada, vrši se analiza računovodstvenog praćenja troškova poslovanja u turističkoj agenciji Novasol d.o.o.. Iz financijskih izvještaja promatranog poduzeća izrađena je analiza prema klasifikaciji prirodnih vrsta troškova.

2. TEORIJSKI ASPEKTI TROŠKOVA

U temeljne računovodstvene teorije nedvojbeno spada teorija troškova. Kao dio mikroekonomije bavi se nastankom, obilježjima te ponašanjem troškova u poslovnom i proizvodnom procesu. Menadžment mora raspolagati ispravnim informacijama o pojmovima i konceptima troškova, kako bi mogao uskladiti politiku troškova s politikom prihoda u svrhu ostvarivanja dobiti. Da bi održavali troškove pod kontrolom, računovođe i financijski menadžeri unutar poduzeća moraju ulagati dodatne napore u razumijevanje troškova. Razumijevanje kako se troškovi ponašaju vrlo je važno za većinu poslovnih procesa jer iz njih proizlaze opće namjere, ciljevi i odnosi u djelovanju poduzeća.

2.1. Pojmovno određenje troškova

Trošak se pojavljuje u svakom poslovnom i neposlovnom procesu. U prirođenoj osobini čovjeka je da prouzrokuje utroške i troškove. Pored imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda trošak predstavlja temeljnu računovodstvenu kategoriju. Troškovi se u literaturi najčešće definiraju kao vrijednosno izraženi utrošak upotrijebljenih resursa koji se koriste u svrhu postizanja određenog cilja ili ostvarivanja učinka. Troškovi se definiraju i kao resursi koje treba žrtvovati ili kojih se treba odreći radi postizanja specifičnog cilja. Uvijek se evidentiraju kada su nastali odnosno po načelu nastanka događaja, a ne kada je uslijedio izdatak za njihovo podmirenje. Da bi savladali shvaćanje pojma trošak, potrebno je objasniti značenje izraza koji se najčešće koriste pogrešno; utrošak, rashod i izdatak.

Utrošak se odnosi na utrošene količine, primjerice količinu materijala u proizvodnji. To je fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranju učinaka. Za razliku od troška koji je izražen u novčanim jedinicama, utrošak se izražava u naturalnim jedinicama (npr. kg, potrošena energija u kWh).

Suprotno pojmu prihoda, pojavljuju se rashodi koji obuhvaćaju širi pojam od troškova. Na kraju obračunskog razdoblja u računu dobiti i gubitka uspoređuju se s prihodima kako bi se utvrdila uspješnost poslovanja.

Opća definicija rashoda glasi da je rashod smanjenje ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili smanjenja sredstava ili kao stvaranje/povećanje obveza. Kod definiranja rashoda ključna je vremenska dimenzija. Kao primjer možemo objasniti dvije situacije. U prvoj situaciji gdje rashodi ne bi bili troškovi za poduzeće, kada bi poduzeće dalo donaciju dječjem vrtiću. Suprotno tome imamo situaciju, kada je ukalkulirana, a neisplaćena plaća vlasnika gdje troškovi nisu rashodi.

Izdatak je pojam koji se vezuje uz financijsku imovinu, odnosno smanjenje novčanih sredstava s bankovnog računa poslovnog subjekta. Plaćanje računa za potrošenu količinu vode bi bio izdatak koji je nastao nakon nastanka troška. Sukladno prethodnim činjenicama izdatak može nastati i prije nastanka troška.

S aspekta računovođa cilj je analizirati troškove kroz promatrano obračunsko razdoblje kako bi dobili financijski rezultat te ispravne financijske izvještaje. Dok računovodstvo promatra troškove unatrag, menadžeri na njih moraju gledati s aspekta budućnosti poslovanja s ciljem ostvarivanja još boljih poslovnih rezultata. Informacije koje se prezentiraju menadžerima u internim izvještajima moraju se prema odredbama *MSFI/IFRS-a*[1] prezentirati prema istim kriterijima i eksternim korisnicima u obliku izvještaja.

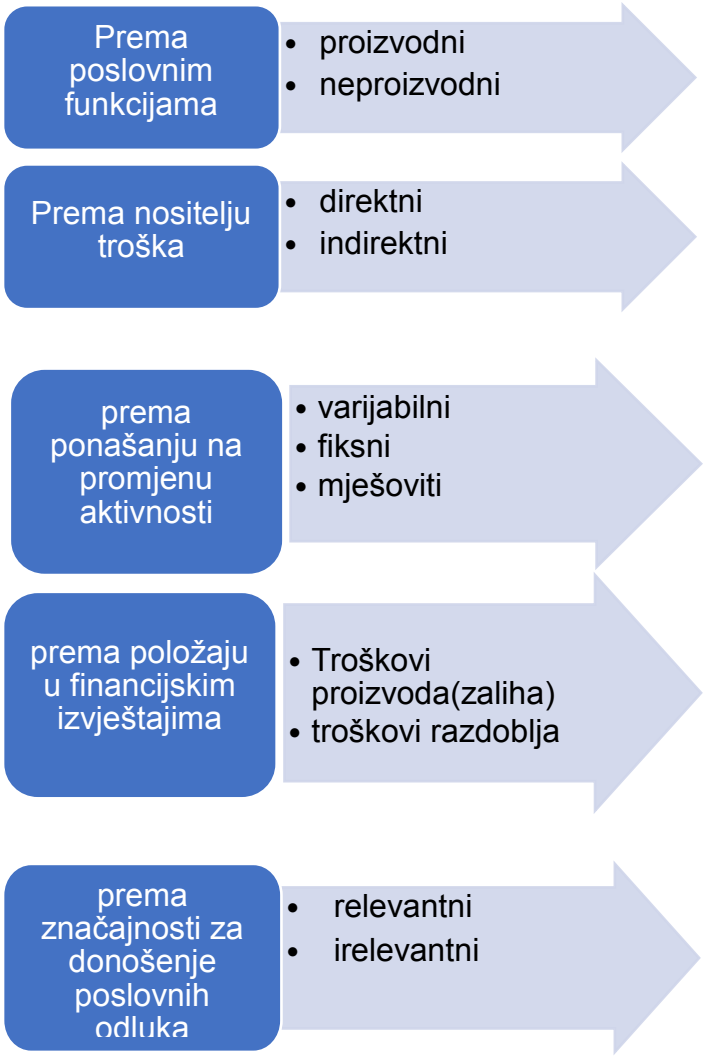
[1] MSFI-međunarodni standardi financijskih izvještaja

3. KLASIFIKACIJA TROŠKOVA

U računovodstvenoj literaturi postoje različite klasifikacije troškova. Posljedica je to razvoja raznih škola i teoretičara u svrhu što bolje analize troškova. Kod svake klasifikacije troškova postoji kriterij prema kojemu se određuju vrste troškova. Unutar svake klasifikacije postoje vrste i podvrste. Izvještaji klasificirani prema različitim kriterijima su potrebni menadžmentu u procesu donošenja poslovne odluke.

Na shemi 1. je prikaz klasifikacije troškova te u nastavku detaljnije objašnjenje vrsta troškova u odabranoj klasifikaciji.

Shema 1. Klasifikacija troškova



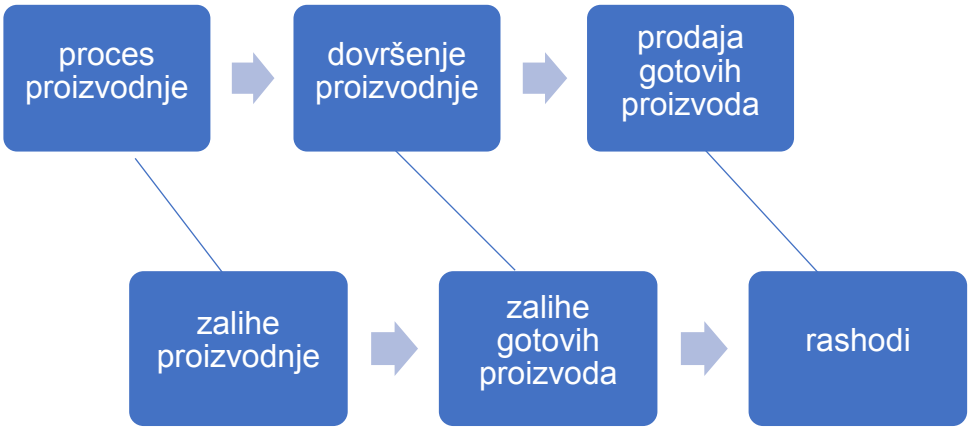
Izvor: izrada autorice prema Gulin D., Janković S., Dražić Lutilsky I., Perčević H., Peršić M., Vašiček V., Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, 2011.

3.1. Prema poslovnim funkcijama

U organizaciji se moraju stvoriti preduvjeti za podjelu troškova po funkcijama. Oni zahtijevaju prilagodbu cijele organizacije, a ne samo računovodstva. Prema ovoj podjeli organizacija ima niže hijerarhijske razine koje su podijeljene na pojedine funkcije poslovanja. Na primjer proizvodnja, prodaja, financije, računovodstvo, kadrovska, pravna, nabava. Za svaku od tih funkcija mogu se pratiti troškovi koji su nastali na razini te funkcije i dijelimo ih na proizvodne i neproizvodne troškove. Povezani su s podjelom na troškove proizvoda i razdoblja.

- Proizvodni- to su troškovi direktnog materijala i direktnog rada i opći troškovi proizvodnje. Nastaju u samom procesu proizvodnje u svrhu stvaranja gotovih proizvoda. Iz njih proizlazi sama vrijednost gotovih proizvoda. Kako se odvija proces njihova prelaska u rashode u odnosu na proizvodnju i prodaju prikazano je na shemi 2.

Shema 2. Prelazak proizvodnih troškova u rashode



Izvor: izrada autorice prema Dragija M., Mićin M., Hladika M., Broz Tominac S., Upravljačko računovodstvo-studija slučajeva, HZRFD, Zagreb, 2015.

- Neproizvodni- nisu povezani s procesom proizvodnje. U razdoblju njihova nastanka se prenose na rashode. U neproizvodne troškove ulaze troškovi prodaje i troškovi administracije, npr. troškovi marketinga i distribucije.

3.2. Prema nositelju troška

Troškovi uzrokuju nastajanje u različite svrhe, uključujući cijene, profitabilnost, studije i kontrolu potrošnje. Nositelj troška je bilo što za što se žele zasebno mjeriti troškovi - uključujući proizvode, proizvodne kategorije, kupce, poslove i organizacijske podjedinice. Za svrstavanje troškova prema nositelju troška, trošak se klasificira kao direktni ili indirektni trošak.

- Direktni(izravni, neposredni)- izravno se mogu dovesti u vezu s učincima koji su ih uzrokovali(proizvodima ili uslugama). Najčešći primjer direktnih troškova su troškovi direktnog materijala(koliko je direktnog materijala utrošeno) i troškovi direktnog rada(koliko je sati radnika utrošeno za proizvodnju). Primjerice, *Zara*[2] dodjeljuje troškove svojim različitim regionalnim i nacionalnim prodajnim uredima, tada bi plaća menadžera prodaje u njegovom Tokyo uredu bila izravni trošak tog ureda.

- Indirektni (neizravni, posredni) – suprotno direktnima, ne mogu se izravno pratiti po nositelju troška. Da se prati troškovnim nositeljem kao što je određeni proizvod, trošak mora biti uzrokovan nositeljem troška. Zbog nemogućnosti identificiranja s pojedinim nositeljem, u literaturi se razvilo nekoliko metoda alokacije indirektnih troškova. Cilj je da se utvrdi jedinični trošak proizvodnje nositelja. Npr., tvornica juhe u Campbellu može proizvesti desetak vrsta juha iz konzervi. Plaća rukovoditelja tvornice bila bi neizravni trošak određene vrste, poput juhe od pilećih rezanaca. Razlog je taj što plaća upravitelja tvornice nije uzrokovana bilo kojom vrstom juhe, već nastaje kao posljedica vođenja čitave tvornice. Plaća rukovoditelja tvornice naziva se zajedničkim troškovima proizvodnje različitih proizvoda tvornice.

  Dok je plaća menadžera tvornice juhe u tvornici indirektni trošak proizvodnje juhe od pilećih rezanaca, to je izravan trošak proizvodnog odjela. U prvom slučaju, nositelj troška je proizvod juha

[2] Zara- maloprodajna tvrtka sa sjedištem u Španjolskoj, glavna je marka grupacije Inditex, najvećeg svjetskog trgovca odjeće

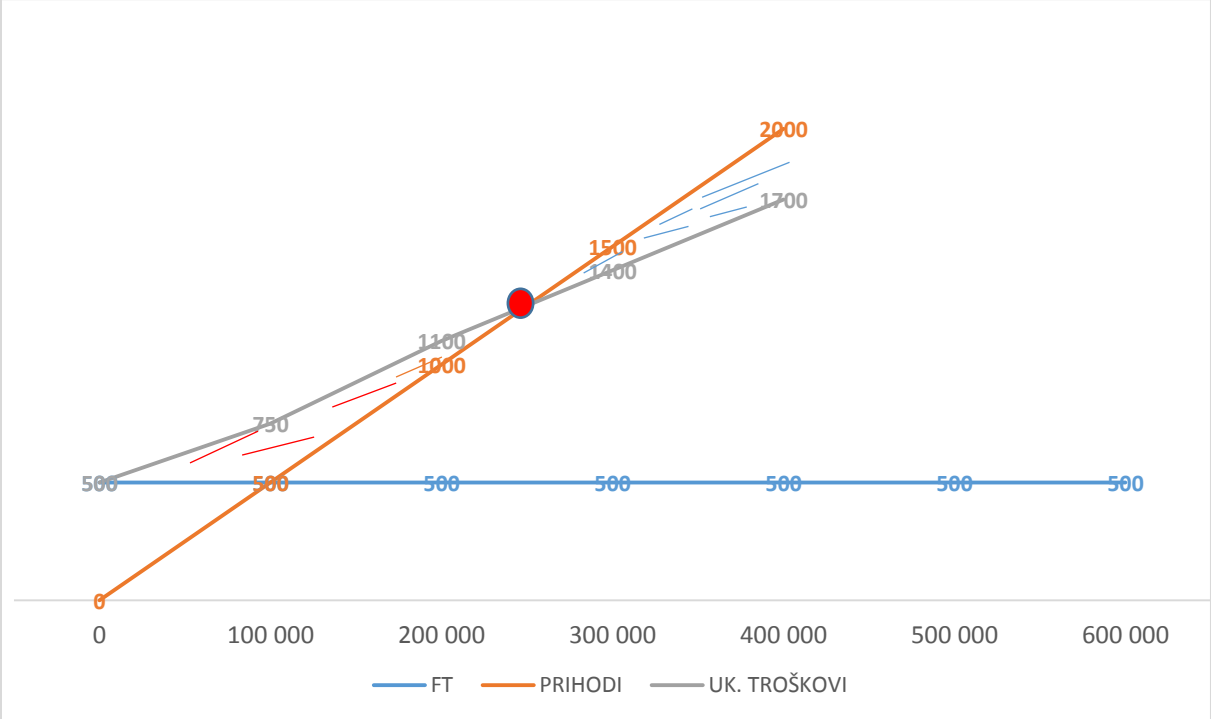
od pilećih rezanaca. U drugom slučaju, nositelj troška je cijeli odjel proizvodnje.(Garrison, Noreen, 2000.)

3.3. Prema ponašanju na promjenu aktivnosti

Vrlo je bitno za upravljačko računovodstvo predvidjeti kako će se troškovi ponašati na promjenu razine aktivnosti, tj. stupnja iskorištenosti kapaciteta i zaposlenosti. Kako se razine aktivnosti mijenjaju, tako troškovi paralelno s njima rastu i padaju ili ostaju isti. Prema tome razlikujemo dvije osnovne vrste; fiksne i varijabilne troškove.

- Fiksni- proizlaze iz kapaciteta i uvjeta privređivanja poduzeća. Ostaju relativno konstantni, neovisno o obujmu proizvodnje u okviru instaliranog kapaciteta u određenom razdoblju - obično godinu dana. Pod ove troškove ubrajamo npr. amortizaciju proizvodnih zgrada, postrojenja i oprema, trošak rada režijskog osoblja, troškove održavanja, naknade za godišnji odmor i praznike, naknade za kontinuirani prekovremeni rad i kontinuirani rad u smjenama, najamnine, i sl.
- Varijabilni- variraju s promjenom obujma proizvodnje. Razlikujemo proporcionalni, degresivni i progresivni varijabilni troškovi.

Grafikon 1. Prikaz fiksnih i varijabilnih troškova te točke pokrića



Izvor: vlastita izrada autorice

Na grafikonu broj 1. plavo je označen pravac fiksnih troškova gdje se vidi da je trošak uvijek na 500 000 kuna neovisno o količini proizvodnje. Varijabilni troškovi pokrivaju područje iznad linije fiksnih troškova do pravca ukupnih troškova. Iznad pravca ukupnih troškova, označeno iscrtanim plavim linijama je zona dobiti. Dok se zona gubitka nalazi ispod proizvodnje od 250 000 komada proizvoda, odnosno ispod sjecišta označenog crvenog točkom o čijoj analizi ćemo detaljnije u poglavlju 3.6.

Između fiksnih i varijabilnih troškova nastaje i mješoviti (poluvarijabilni) trošak koji sadržava komponente i fiksnih i varijabilnih troškova. Na primjer menadžer u turističkoj agenciji želi procijeniti koliko bi povećanje telefonske komunikacije prema inozemstvu od 5% utjecalo na ukupni račun agencije prema telekomunikacijskim operaterima. U ovom slučaju fiksni trošak bi bila fiksna naknada telekomunikacijskom operateru, a varijabilni trošak se odnosi na količinu utrošenih minuta.

3.4. Prema položaju u financijskim izvještajima

Kako bi objasnili podjelu troškova prema položaju u financijskim izvještajima na troškove proizvoda i razdoblja, potkrijepit ćemo objašnjenje jednim primjerom. Ako poduzeće odluči unaprijed platiti osiguranje od odgovornosti za dvije godine, cijeli se iznos ne smatra troškom u godini u kojoj je uplata izvršena. Umjesto toga, jedna polovica troškova priznaje se kao trošak svake godine. Razlog je u tome što obje godine, ne samo prva godina, imaju koristi od plaćanja osiguranja. Neočekivani dio plaćanja osiguranja prikazuje se u bilanci kao imovina koja se naziva unaprijed plaćeno osiguranje.(Garrison, Noreen, 2000.)

- Troškovi proizvoda- uključuju sve troškove koji su uključeni u nabavu ili proizvodnju proizvoda. U slučaju proizvodnje, ti se troškovi sastoje od izravnih materijala, izravne radne snage i proizvodnih troškova. Na troškove proizvoda možemo gledati kao na "pričvršćivanje" na jedinice proizvoda dok proizvod ide u zalihu koja čeka prodaju. Kad se proizvod proda, troškovi se priznaju u rashode. Budući da su troškovi proizvoda u početku dodijeljeni zalihama, također su poznati i kao inventivni troškovi.

- Troškovi razdoblja- svi troškovi koji nisu uključeni u troškove proizvoda. Iskazuju se u računu dobiti i gubitka u razdoblju u kojem su nastali. Troškovi razdoblja nisu uključeni kao dio nabavljene ili proizvedene robe. Primjerice prodajne provizije i najam ureda pripadaju ovoj skupini, iako obje stavke nisu uključene u troškove nabavljene ili proizvedene robe. Umjesto toga, obje stavke tretiraju se kao rashodi u RDG-u u razdoblju u kojem su nastale. Stoga ih još nazivamo vremenskim troškovima. Kao što je gore predloženo, svi prodajni i administrativni troškovi smatraju se troškovima razdoblja. oglašavanje, izvršne plaće, provizije za prodaju, odnosi s javnošću i drugi nemjerljivi troškovi o kojima se raspravljalo ranije, bili bi troškovi razdoblja. (Dragija M., Mićin M., Hladika M., Broz Tominac S., 2015.)

3.5. Prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka

Menadžmentu su za donošenje poslovnih odluka bitne samo relevantne informacije koje će mu omogućiti ostvarenje postavljenog cilja. Poslovna odluka predstavlja izbor između različitih alternativa orijentiranih k ostvarenju cilja.(Dragija M., Mićin M., Hladika M., Broz Tominac S., 2015.) Između ponuđenih alternativa menadžer se neće poslužiti irelevantnim informacijama o troškovima, nego kao prethodno navedeno koristit će samo relevantne informacije o troškovima. Prema tome ih dijelimo na relevantne i irelevantne troškove.

- Relevantni- S obzirom da je sama odluka buduća aktivnost i relevantni troškovi su budući troškovi koji su povezani s alternativama o kojima se odlučuje (Dragija M., Mićin M., Hladika M., Broz Tominac S.,2015). U literaturi se mogu pronaći i pod pojmom diferencijalni trošak jer su to troškovi koji se razlikuju između različitih alternativa. Ovisno o odabiru alternative od koje se odustaje, pod relevantne troškove se ubrajaju i oportunitetni troškovi kojima se mjere iznosi mogućih rezultata. Kod njih ne dolazi do novčanog odljeva prema tome gledajući računovodstveno nemaju značenje troškova.
- Irelevantni- isključuju se iz analize troškova i menadžeri ih ne koriste kao informacijsku podlogu za donošenje poslovnih odluka. To su tzv. nataloženi troškovi koji su već nastali u povijesti.

3.6. Točka pokrića

Cilj svakog poduzeća je da pronađe točku pokrića koja prikazuje ostvarivanje čistog rezultata, odnosno da nema gubitaka u poslovanju. Ona dokazuje da su ukupni prihodi izjednačeni s troškovima. Na grafikonu 1 je označena crveno, te bi u tom primjeru optimalan rezultat za poduzeće bio pri proizvodnji 250 000 jedinica proizvoda.

Izračun točke pokrića je važan za poduzetnike kako bi donijeli odluku o promjenama u proizvodnji, reakcijama na pad prometa, sniženju prodajne cijene svojih proizvoda, povećanju nabavnih cijena i slično. Točku pokrića možemo izračunati/prikazati na tri načina:

- Metodom jednadžbe
- Metodom kontribucijske marže
- Grafičkom metodom (grafikon 1)

3.7. Klasifikacija troškova prema prirodnoj vrsti

Osim klasifikacije troškova koju smo prethodno naveli, važno je naglasiti još jednu klasifikaciju troškova koja dijeli troškove po prirodnoj vrsti. Potrebno je istaknuti ovakvu podjelu troškova, budući da je najčešći alat informacija kojim se služe eksterni korisnici. Osim njih koristi se u porezne i statističke svrhe. U kontom planu za poduzetnike su troškovi evidentirani u razredu 4.

Možemo ih razmatrati sa stajališta rada i kapitala iz čega proizlazi daljnja razrada prema RRIF:

I. Materijalni troškovi
II. Troškovi usluga (ostali vanjski troškovi)
III. Troškovi osoblja- plaće
IV. Amortizacija
V. Rezerviranja

VI. Ostali troškovi

3.7.1 Materijalni troškovi

Raščlamba ove vrste troškova predstavlja troškove kratkotrajne imovine kojima pripadaju troškovi sirovina i materijala, rezervnih dijelova, sitnog inventara, ambalaže i sl. Osim gotovih proizvoda i trgovačke robe, obuhvaćaju sve troškove nabave koje su nastale u nabavi bilo kojeg oblika kratkotrajne imovine.

Pozicija u kontnom planu je na skupini konta 40, dok se sedam ostalih glavnih sintetičkih konta dijeli na:

400- Troškovi sirovina i materijala (za proizvodnju dobara i usluga)

401- Materijalni troškovi administracije, uprave i prodaje

402- Materijalni troškovi istraživanja i razvoja

403- Troškovi ambalaže

404- Trošak sitnog inventara, ambalaže i autoguma

405- Rezervni dijelovi i materijal za održavanje

406- Potrošena energija u proizvodnji dobara i usluga

407- Potrošena energija u administraciji, upravi i prodaji

Zbog izazova na tržištu materijali i sirovine se suočavaju s konstantnim promjenama njihovih cijena. (Gulin D., Janković S., Dražić Lutilsky I., Perčević H., Peršić M., Vašiček V.,2015.).

Poslovni subjekti ne nabavljaju uvijek zalihe po istoj cijeni odnosno po istom trošku nabave pa se postavlja pitanje po kojem trošku nabave evidentirati utrošak zaliha. Na samu evidenciju utječe primjena metode obračuna troškova zaliha.

Poduzeće treba dosljedno koristiti istu metodu za sve slične zalihe te se usvojena metoda obračuna troškova ne može mijenjati u toku godine ((Dragija M., Mićin M., Hladika M., Broz Tominac S.,2015.) Dvije najčešće i obavezno primjenjive metode prema Međunarodnom računovodstvenom standardu 2 „Zalihe“ su:

1. Metoda prosječnih ponderiranih troškova nabave

2. Metoda FIFO

Tablica 1. Usporedba metode prosječnih ponderiranih troškova nabave i metode FIFO

	1. Metoda prosječnih ponderiranih troškova nabave	2. Metoda FIFO
Količina i raspored proizvoda	-svi proizvodi su preneseni u jednom iznosu. -proizvodi na početku razdoblja tretiraju se jednako kao započeti i dovršeni tijekom tekućeg razdoblja.	-proizvodi se prenose na dva dijela -Jedan dio su proizvodi na početku razdoblja, a drugi dio čine jedinice započete i dovršene tijekom tekućeg razdoblja. -u izračun proizvoda uključen je samo posao potreban za dovršetak proizvoda s početka razdoblja
Ukupni i jedinični troškovi	Trošak koji se obračunava u izvještaju djelomično je jednak za obje metode. Troškovi na početku razdoblja se dodaju troškovima razdoblja u zbroju troškova po jedinici.	Trošak koji se obračunava u izvještaju djelomično je jednak za obje metode. U izračun troškova po proizvodu jedinici uključuju se samo troškovi tekućeg razdoblja.
Usklađivanje troškova	sve prenesene jedinice tretiraju se na isti način, bez obzira jesu li bile dio početnog inventara ili započete i dovršene tijekom razdoblja. Krajnji proizvod ima jednak trošak kod obje metode.	Krajnji proizvod ima jednak trošak kod obje metode.

Izvor: izrada autorice prema Garrison, Noreen, 2000.

Iz njih su razvijene još alternativne metode koje su dopuštene samo internim korisnicima; metode LIFO, HIFO, NIFO i metode stalnih cijena. Njihovo korištenje nije dopušteno eksternim korisnicima.

3.7.2. Troškovi usluga

Glavna komponenta troškova usluga je pravovremena kontrola i praćenje računa dobavljača prije unosa u knjigovodstveno knjiženje. Takav postupak se naziva *likvidatura*[3] i prethodi plaćanju i knjiženju računa. Osobe zadužene za kontrolu provjeravaju istinitost između ugovora, narudžbe, radnog naloga u odnosu na stvarno izvršavanje usluge i njenog obračuna.

Troškovi usluga nastaju kao posljedica povećanja obveza za korištene usluge koje poslovnom subjektu pružaju drugi poslovni subjekti i druge pravne te fizičke osobe (dobavljači). (Gulin D., Janković S., Dražić Lutilsky I., Perčević H., Peršić M., Vašiček V.,2015.). Knjiže se na računima dobavljača, tj. broj otvorenih konta ovisit će o broju usluga koje poduzeće ima.

Dati ćemo kao primjer troškove održavanja aviona. Uporabom aviona kroz dvadeset godina trebati će promijeniti određene dijelove interijera nakon pet godina uporabe. Ako promatramo avion kao jednu amortizirajuću jedinicu, nakon pet godina zamjena interijera aviona bi imala obilježje troška investicijskog održavanja koji bi bio prikazan kao rashod u trenutku nastanka troška. No međutim, menadžment se može odlučiti na razdvajanje aviona na dvije amortizirajuće jedinice.

-avion 5 posto (20 godina)

-interijer aviona 20 posto (5 godina)

U tom slučaju, zamjena interijera aviona imati će obilježje investicije, tj. dodatnog ulaganja.

[3]Likvidatura- podmirenje svih obveza i podjela preostale imovine, izravnanje dugovanja i potraživanja.

3.7.3. Troškovi osoblja- plaće

Prema Herzbergeru[4] plaća je jedan od glavnih motivatora pojedinca. S aspekta poduzeća pojedinci čine cjelokupno osoblje. Kako bi se održala konstantna kvaliteta obavljanja posla ili proizvoda te zadovoljstvo djelatnika, poduzeće mora isplatiti plaću.

Plaća su svi primici što ih poslodavac isplaćuje u novcu ili u naravi ili daje radniku po osnovi radnog odnosa, prema propisima koji uređuju radni odnos. (Porezna uprava)

U RDG-u troškovi osoblja mogu biti iskazani bruto i neto veličinom. Neto veličinu čine stavke „nadnice i plaće“, dok bruto veličinu čine stavke poreza, mirovinskog i socijalnog osiguranja, iznosi poreza i doprinosa iz nadnica i plaća i na nadnice i plaće.

3.7.4. Amortizacija

U knjigovodstvu je amortizacija postupak postupnog umanjivanja vrijednosti imovine poduzeća- dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine. Trošenjem dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine dobiva se utrošak vrijednosti u promatranom obračunskom razdoblju u odnosu na prihode s kojima se sučeljava. U većini hrvatskih proizvodnih subjekata troškovi amortizacije su najznačajniji u strukturi ukupnih općih troškova proizvodnje. ((Gulin D., Janković S., Dražić Lutilsky I., Perčević H., Peršić M., Vašiček V.,2015.).

Amortizacija je specifičan trošak jer ne uzrokuje odljev novčanih sredstava u godini nastanka. Razlog tomu je što se temelji na vijeku trajanja pojedinog sredstva.

Imovina koja se amortizira mora ispunjavati određene uvjete:

- Očekuje se da će se koristiti duže od jednog obračunskog razdoblja,
- Ima ograničeni vijek trajanja, tj. uporabe
- poslovni subjekt je drži za uporabu u proizvodnji/prodaji robe i pružanju usluga za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe

[4] Herzberger- zagovornik modificirane Maslowljeve hijerarhije potreba, tzv. dvofaktorske teorije motivacije, gdje postoje dvije kategorije motivacijskih faktora

Na visinu općih troškova proizvodnje primarno utječe odabir metode obračuna amortizacije. Odabir svake metode obračuna amortizacije, mijenja trošak amortizacije u jednom razdoblju, ali se razlike u narednim razdobljima eliminiraju. Zadatak svakog poslovnog subjekta bi trebao biti odabir one metode koja će biti u skladu s ekonomskim načelima, tj. koja će odražavati korištenje sredstava koji se amortiziraju.

Osnovna podjela metode obračuna troškova amortizacije temelji se na vremenskoj i funkcijskoj razini.

Vremenska metoda amortizacije temelji se na procjeni vijeka upotrebe korištenja konkretnog oblika dugotrajne imovine. Nakon procjenjivanja vijeka upotrebe, iznos amortizacije se određuje za mjesec, godinu ili polugodišnje. Vremenska metoda se javlja u tri oblika:

a) proporcionalna ili linearna metoda amortizacije

b) degresivna metoda amortizacije

c) progresivna metoda amortizacije

Funkcionalna metoda amortizacije ne procjenjuje vijek trajanja pri utvrđivanju iznosa, nego polazi od iskorištenja sredstava. To je amortizacija po učinku jer se procjenjuje ukupna količina učinaka koja bi se mogla ostvariti određenim oblikom dugotrajne imovine. Određuje iznos amortizacije po jedinici proizvedenog učinka.

U konačnici ne može se povećati/smanjiti trošak amortizacije za cijeli vijek upotrebe korištenjem pojedine metode, drugim riječima uz primjenu bilo koje od metoda, obračunata amortizacija ostaje ista. Međutim može se utjecati na amortizacijske iznose u određenoj godini u okviru vijeka upotrebe.

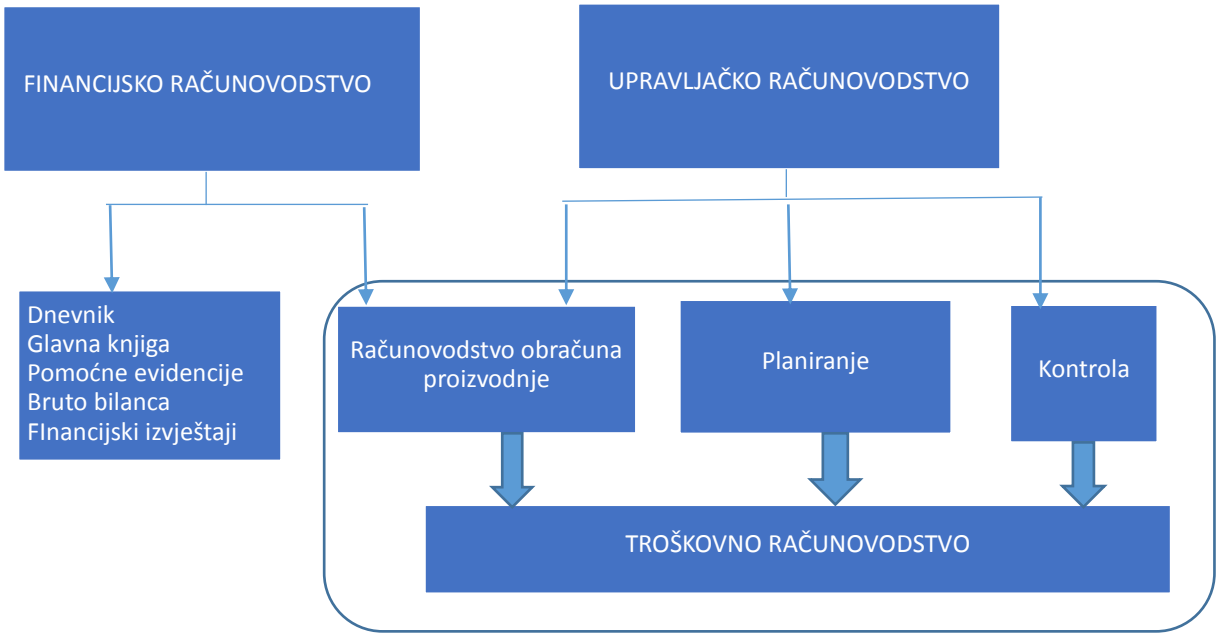
Budući da amortizacija predstavlja značajan trošak u strukturi općih troškova proizvodnje, odabir metode amortizacije ipak utječe na krajnji rezultat poslovanja u određenom razdoblju (poslovnoj godini) (Gulin D., Janković S., Dražić Lutilsky I., Perčević H., Peršić M., Vašiček V.,2015.).

4. ZNAČENJE RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA

Računovodstvo poduzeća (Business Accounting) se prema suvremenoj literaturi najčešće dijeli na financijsko računovodstvo, računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo. Drugi pristup razdvaja računovodstvo na financijsko i upravljačko. Također, podjela računovodstva na financijsko i upravljačko prikazuje računovodstvo promatrano s aspekta usluživanja korisnika. Ako se promatra s aspekta područja poslovanja koje je njime obuhvaćeno ono se dijeli na financijsko i troškovno.

Kako je vidljivo na shemi 3 upravljačko računovodstvo ima svoj uži koncept podijeljen na planiranje i kontrolu, dok se u širem smislu te dvije aktivnosti nadograđuju s obračunom proizvodnje i u tom pogledu čine računovodstvo troškova.

Shema 3. Financijsko i upravljačko računovodstvo

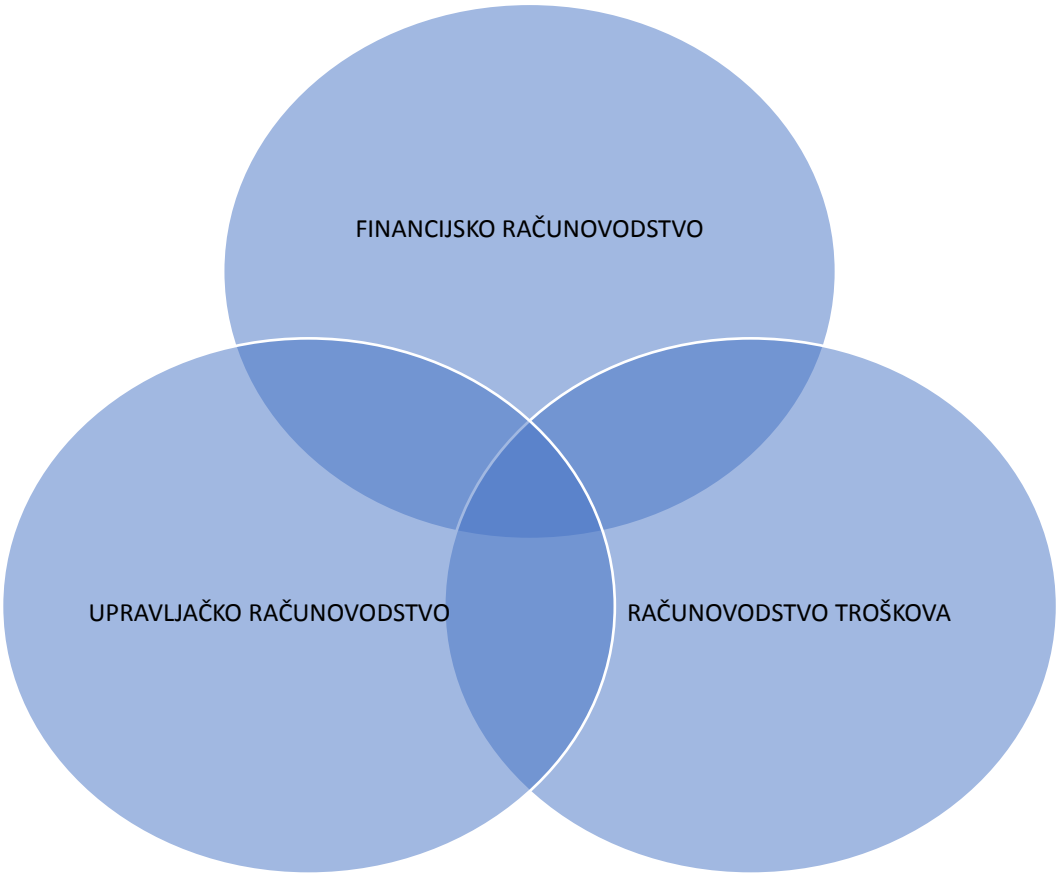


Izvor: izrada autorice prema Bhimani A., Horngren T.C., Datar M.S., Foster G., 2018.)

Dakle, računovodstvo troškova pruža informacije i upravljačkom i financijskom računovodstvu. Može se zaključiti da su sve tri vrste usko povezane. Samo njihovo

zajedničko djelovanje stvara potpuni informacijski sustav prema internim i eksternim korisnicima.

Shema 4. Računovodstveni informacijski sustav



Izvor: izrada autorice prema Bhimani A., Horngren T.C., Datar M.S., Foster G.,2018.

Već smo definirali da se upravljačko računovodstvo grana na područje aktivnosti procesa planiranja i kontrole. Shodno tome, čini dio organizacijske kontrole. Iako je primarno namijenjeno menadžerima u svrhu ispunjavanja ciljeva poduzeća. Prema *CIMA*[5] upravljačko računovodstvo daje relevantne informacije za:

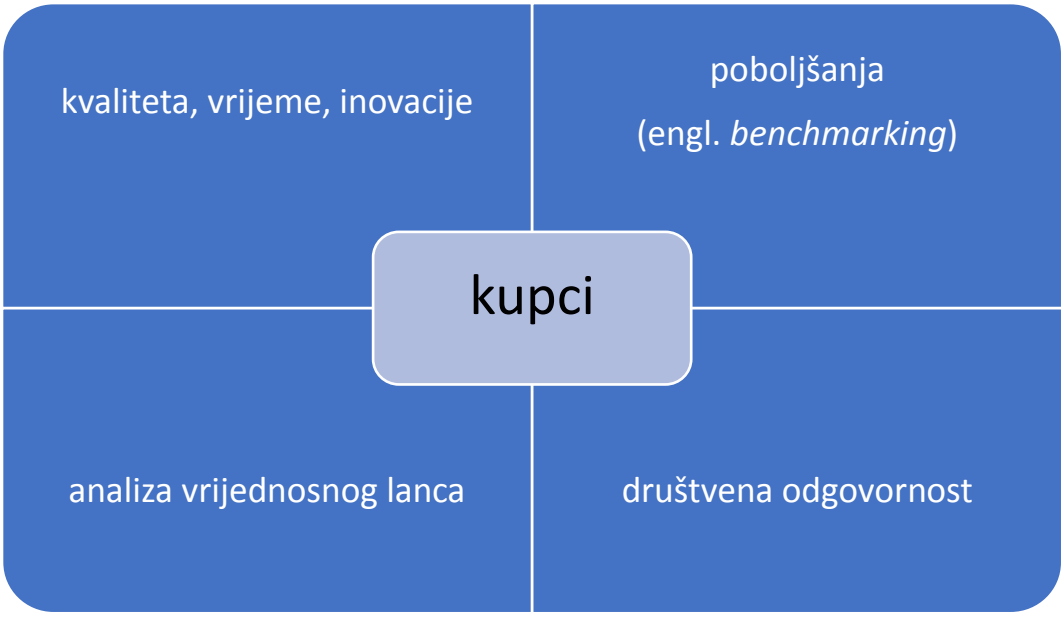
- Formuliranje poslovne strategije
- Aktivnosti planiranja i kontrolinga

[5] CIMA-eng. The Chartered Institute of Management Accountants

- Odlučivanje
- Efikasnu upotrebu resursa
- Poboljšanje uspjeha i povećanje vrijednosti
- Očuvanje materijalne i nematerijalne imovine i
- Korporativno upravljanje i internu kontrolu

U literaturi se kao najbitniji čimbenik razvoja upravljačkog računovodstva definira zadovoljstvo potrošača. Organizacije su najvećim dijelom „vođene kupcima“. Dokazuju to i informacije da poduzeća koja su orijentirana na kupce su vodeće organizacije na globalnim tržištima. Ne samo da su profitabilan faktor, nego kupci pružaju povratnu informaciju za sve što poduzeće radi.

Shema 5. Ključne teme u menadžerskom odlučivanju



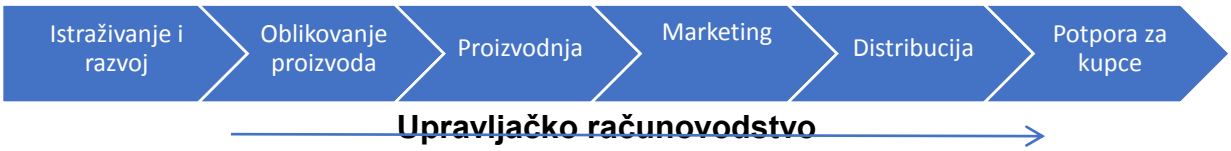
Izvor: izrada autorice prema Bhimani A., Horngren T.C., Datar M.S., Foster G., Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova, IV. Izdanje, MATE, Zagreb str. 16

Osim što se moraju prilagođavati svojim klijentima i stalno zadovoljavati njihove potrebe moraju se voditi i ostalim faktorima iz prikaza. Ključni faktori za uspjeh odražavaju ekonomski život organizacije i povezani su s kvalitetom proizvoda,

vremenom, troškovima i inovacijama. Kako bi organizacije dale odgovor konkurentima na tržištu i ostale uspješne menadžeri se moraju pobrinuti za kontinuitet inovacija koji će stvoriti engl. Benchmarking.

„Ako ne idete naprijed, idete natrag“ bio bi izraz kojim se može pobliže objasniti pojam benchmarkinga. Fokusiranje na primjenu različitih strategija i implementiranje novih proizvoda na tržište, utjecat će na kontinuirano poboljšanje. Zanimljivo je da konkurenti mogu biti od pomoći, odnosno sve je češći podatak da kompanije koje djeluju na istom industrijskom području razmjenjuju informacije. Neophodno je imati na umu da će različite industrije razraditi drugačije operativne faktore za poboljšavanje.

Shema 6. Lanac vrijednosti poslovnih funkcija



Izvor: izrada autorice prema Bhimani A., Horngren T.C., Datar M.S., Foster G., Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova, IV. Izdanje, MATE, Zagreb str. 16

Neovisno o industrijskoj grani poduzeća, analiza lanca vrijednosti i opskrbe ostaje ista za sve poslovne subjekte. Kako upravljačko računovodstvo, a time i računovodstvo troškova pomaže menadžerima prilikom upravljanja u svim poslovnim funkcijama unutar vrijednosnog lanca vidimo na shemi 6.

4.1. Modeli upravljanja troškovima

Upravljanje troškovima može se definirati kao proaktivan proces utvrđivanja uzročnika troškova s osnovnim ciljem smanjenja ukupnih troškova povezanih s pružanjem proizvoda i usluga kupcima. To znači da upravljanje troškovima počinje s identifikacijom uzročnika troškova, a nastavlja se kroz cjelokupan životni ciklus proizvoda, pri čemu se ističu dva odlučujuća koncepta upravljanja, a to su smanjenje troškova i kontrola troškova.(Galić P.K., 2015.)

Da se zaključiti da je svrha upravljanja troškovima postići troškovnu efikasnost, tj. ravnotežu između troškova i poslovnih rezultata.

Polazište za sve buduće modele upravljanja troškovima predstavlja model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima. U literaturi se može pronaći i pod pojmom „tradicionalna kalkulacijska metoda“ što proizlazi iz engl. Traditional Product Costing- TPC. Podjela proizvodnih troškova Kao najstariji model, nije mogao opstati u suvremenim uvjetima poslovanja te su poduzeća morala pronaći nove metode upravljanja troškovima kako bi se opirale izazovima na tržištu.

Ukoliko poduzeća posluju u relativno stabilnom okruženju, gdje nije značajniji raspored troškova proizvodnje i danas koriste tradicionalni model upravljanja troškova neka manja poduzeća čije prethodno navedene zahtjeve ispunjava ovakav oblik.

Kritika na tradicionalni model razvila se 80-tih godina. Na njen razvoj su utjecali mnogobrojni faktori. Za početak razvijale su nove proizvodne i informatičke tehnologije na tržištu. Globalizacija je utjecala na povećanje konkurencije i smanjenje cijena na tržištu. Od poduzeća se zahtijevao veći fokus na kupce i njihove potrebe. Osim toga, potrošači su postajali više zahtjevniji što je rezultiralo zastarijevanjem tehnologije i konstantnim inovacijama u proizvode i usluge. Nastavno, investicije u razvoj, istraživanje i dizajniranje proizvoda povećavaju ukupne troškove poslovanja na koje se traži odgovor razvojem strateškog upravljanja troškovima.

U tablici 2. možemo vidjeti kako se strateško upravljanje troškovima također eksterno orijentiralo na dugoročne ciljeve u ostvarivanju konkurentske prednosti u svim fazama procesa, te osim financija i računovodstva počinje sagledavati i druge discipline poput marketinga i financija.

Tablica 2. Razlike tradicionalnog sustava naspram strateškom upravljanju troškovima

	Tradicionalni sustav upravljanja troškovima	**Strateško upravljanje troškovima**
USMJERENJE	Interno	Eksterno
CILJEVI	Kratkoročni, specifični	Dugoročni za kontinuirano ostvarivanje

		konkurentskih prednosti
DJELOKRUG	Uzak	Širok
ROČNOST	Kratkoročno	Dugoročno
UČESTALOST	Periodično	Kontinuirano
CILJ	Dodatna vrijednost	Cijeli lanac vrijednosti
ORGANIZACIJA	Funkcionalna orijentiranost	Procesna orijentiranost
KLJUČNE DISCIPLINE	Financije, računovodstvo	Marketing, ekonomija

Izvor: izrada autorice prema Galić P.K., 2015., str. 15

Razvoj suvremenih tehnologija je utjecao na promjenu strukture troškova proizvodnje. To jest, nekada u prošlosti (kada je bio dovoljan tradicionalni model upravljanja troškovima) troškovi izravnog rada su činili najveći udio ukupnih troškova. Primjena novih tehnologija je smanjila troškove izravnog rada.

Glavni cilj strateškog upravljanja troškovima, osim smanjivanja troškova cjelokupnoga poslovanja, je fokusiranje na identifikaciju ključnih uzročnika troškova kako bi se dobivene informacije mogle implementirati u razvoj suvremenih metoda upravljanja troškovima.

Do dubljeg razvoja suvremenih metoda troškova zahtijevao je paralelni rast menadžmenta. Svijest o menadžmentu se širila kroz određena poduzeća u praksi koja su počela primjenjivati suvremene metode. Odgovor na njih tražili su i mnogi autori kroz znanstvena i stručna istraživanja.

Na taj način su se razvile neke od najznačajnijih metoda upravljanja troškovima prikazane u nastavku (Galić P.K., 2015.):

- Upravljanje troškovima temeljeno na aktivnostima- ABC metoda(engl. Activity Based Costing)
- Model ciljnih troškova (eng. Target Costing)
- Analiza troškova životnog ciklusa (eng. Life Cycle Costing)

- Upravljanje troškovima bazirano na analizi vrijednosti (eng. Value analysis)
- Upravljanje troškovima kvalitete (eng. Quality costing)
- Kaizen troškovi (eng. Kaizen costing)

Pogledamo li s aspekta Republike Hrvatske, gospodarski subjekti vrlo malo primjenjuju, zapravo nedovoljno suvremene metode upravljanja troškovima za konkurentnost hrvatskih industrijskih poduzeća s inozemstvom. Razlozi ka tomu su nedostaci financijskih sredstava, obrazaca i smjernica za obračune, educiranih kadrova te nespremnost na promjene, nepostojanje adekvatnih tehnologija i nedovoljna podrška uprave poduzećima. Iako nedovoljno, ipak su dvije najzastupljenije unutar Republike Hrvatske o kojima slijedi riječ u nastavku.(Galić P.K., 2015.)

ABC metoda- pretpostavka je ABC modela da nositelji troškova, proizvodi i usluge, koriste aktivnosti, a da te aktivnosti koriste resurse te da upravo potrošnja tih resursa uvjetuje nastanak troškova. Faktori troškova, u ovom slučaju aktivnosti, predstavljaju mjerila kojima se identificira veza između aktivnosti i nositelja troškova. ABC model „eliminira“ koncept općih troškova odnosno „pretvara“ opće troškove u izravne. Svakom proizvodu dodjeljuju se troškovi koje je on stvarno i prouzročio. (Galić P.K., 2015.)

Metoda ciljnih troškova- zanimljiva je činjenica da je za razvoj ove metode bila zaslužna jedna kompanija. Prvi put je tehnika ciljnih troškova bila primijenjena u Japanu 1963. godine u automobilskoj kompaniji „Toyota“. Izvorni japanski naziv glasi „Glenka Kikaku“. Njenu vrijednost su prepoznali ne samo u Europi već se počinje primjenjivati i u Americi.

Model ciljnih troškova predstavlja složeni koncept određivanja troškova pri kojemu proizvod mora imati zahtijevanu kvalitetu kako bi poduzeće njegovom prodajom, po predviđenoj prodajnoj cijeni, ostvarilo željenu razinu profitabilnosti.(Galić P.K., 2015.)

Kako bi se stiglo do koncepta upravljanja ciljnim troškovima postoje tri metode njihovih obračuna:

1. Metoda oduzimanja:

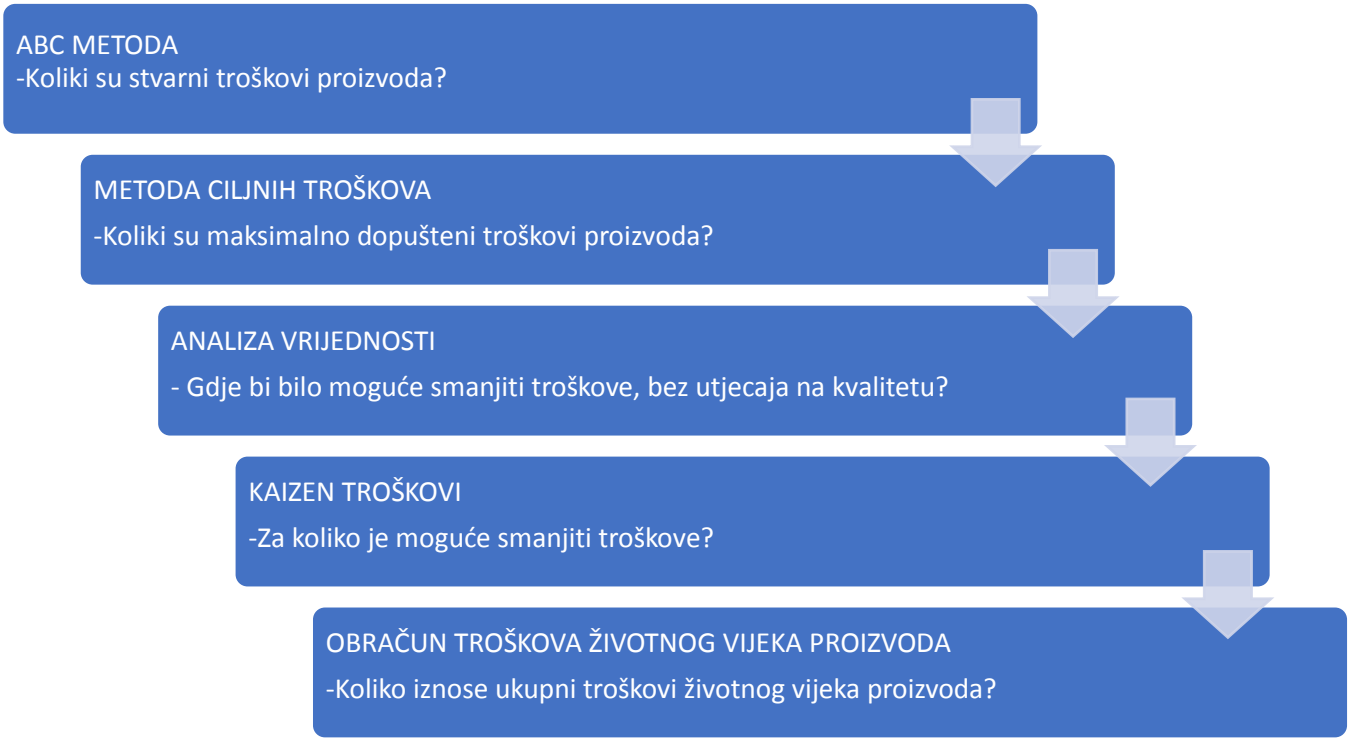
Ciljna prodajna cijena- ciljni dobitak=Dopušteni trošak
Dopušteni trošak– standardni trošak=Ciljna razlika

2. Metoda zbrajanja

Stvarni trošak karakterističan za sve proizvode + trošak specifičan samo za odabrani proizvod=ciljni trošak

3. Integrirana metoda- većina europskih zemalja je upotrebljava, kombinacija je metode oduzimanja i metode zbrajanja

Shema 7. Integrirani sustav upravljanja troškovima



Izvor: izrada autorice prema Galić P.K., 2015., str. 143

Shema 7. prikazuje kronološki pojedine strateške metode upravljanja troškovima u okviru integriranoga sustava upravljanja troškovima. Shema 7 samo potvrđuje faktore neuspjeha u Hrvatskoj obzirom da dvije navedene metode koje Hrvatska koristi se nalaze na početku integriranog procesa.

5. RAČUNOVODSTVENO PRAĆANJE TROŠKOVA POSLOVANJA U TURISTIČKOJ AGENCIJI NOVASOL d.o.o.

5.1. Općenito o poslovanju i o turističkoj agenciji Novasol d.o.o.

Awaze je vodeća europska tvrtka koja se bavi smještajem u turističkim kapacitetima i turističkim naseljima. NOVASOL, dansommer, i Ardenne-Etape zajedno čine NOVASOL A/S čije je sjedište u Virumu u Danskoj. U svojoj ponudi broji više od 50.000 kuća i apartmana za odmor rasprostranjenih kroz 26 europskih zemalja što je čini najvećom tvrtkom u svojoj grani u sjevernoj Europi.

Jednu od 60 poslovnica diljem Europe, Novasol je otvorio u Hrvatskoj krajem 2004. godine sa sjedištem u Puli. Turistička agencija Novasol Hrvatska trenutno ima oko 100 zaposlenika, dok je Europi preko 2.000 zaposlenika i suradnika. Taj podatak premašuje prosječni broj zaposlenika po državi, te ukazuje na količinu smještajnih kapaciteta i obujam djelatnosti turističke agencije u Hrvatskoj naspram ostalih zemalja diljem Europe.
Sjedište Novasol Hrvatske je ostalo u Puli, ali opseg posla je zahtijevao širenje poslovnih kapaciteta.

Razvoj turizma u kontinentalnoj Hrvatskoj uzrokovao je otvaranje poslovnice u Zagrebu 2017. godine. Pored Zagreba, postupno su otvarane podružnice diljem obale u Istri, Dalmaciji i na Kvarneru.

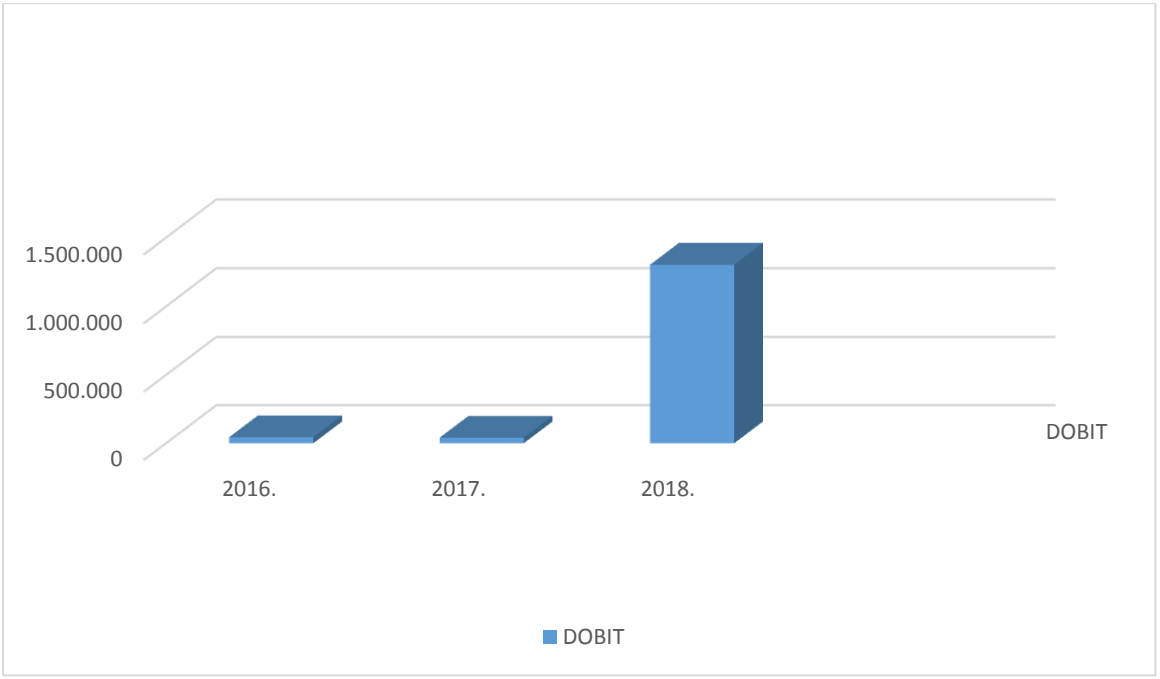
Da je poslovanje u turističkoj agenciji Novasol Hrvatska pozitivno, potvrđuju i podaci o porastu dobiti u posljednje 3 godine. Iznosi su prikazani u tablici 2, a na grafu vidimo detaljniju analizu naglog porasta dobiti. 2018. godine dobit poduzeća je porasla skoro za 100% u odnosu na 2016., odnosno za 93, 86%, što je iznosilo povećanje dobiti za 1.343.390 kn.

Tablica 3. Dobit Novasol-a u razdoblju od 2016. do 2018. godine

Godina	2016.	2017.	2018.
Dobit	44.297 kn	40.884 kn	1.302.506 kn

Izvor: izrada autorice prema financijski izvještajima preuzetima sa http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/prijava.do

Grafikon 2. Dobit Novasol-a u razdoblju od 2016. do 2018. godine



Izvor: izrada autorice prema tablici 2.

Osvrnemo li se na samo poslovanje u 2018. godini poslovni prihodi iznose 30.934.934 kn, a poslovni rashodi su manji za 1.783.368 kn, odnosno iznose 29.151.566 kn. Ukupne rashode pod koje u turističkoj agenciji Novasol odlaze materijalni troškovi, troškovi osoblja, amortizacija i ostali troškovi iznose 29.169.953 kn. Financijski rashodi iznose ukupno 18.387 kn ubrajaju tečajne razlike i druge rashode iz odnosa s nepovezanim poduzetnicima i drugim osoba te kamate.

5.2. Računovodstveno praćenje troškova po prirodnim vrstama turističke agencije Novasol d.o.o.

U poglavlju broj 3 smo klasificirali troškove, te izrazili važnost praćenja klasifikacije troškova po prirodnim vrstama. Prije same analize troškova poduzeća računovođe moraju znati točne iznose utrošaka koji su potrebni u kontinuiranoj proizvodnji, to jest materijalne troškove, troškove usluga, rezerviranja, amortizacije i osoblja.

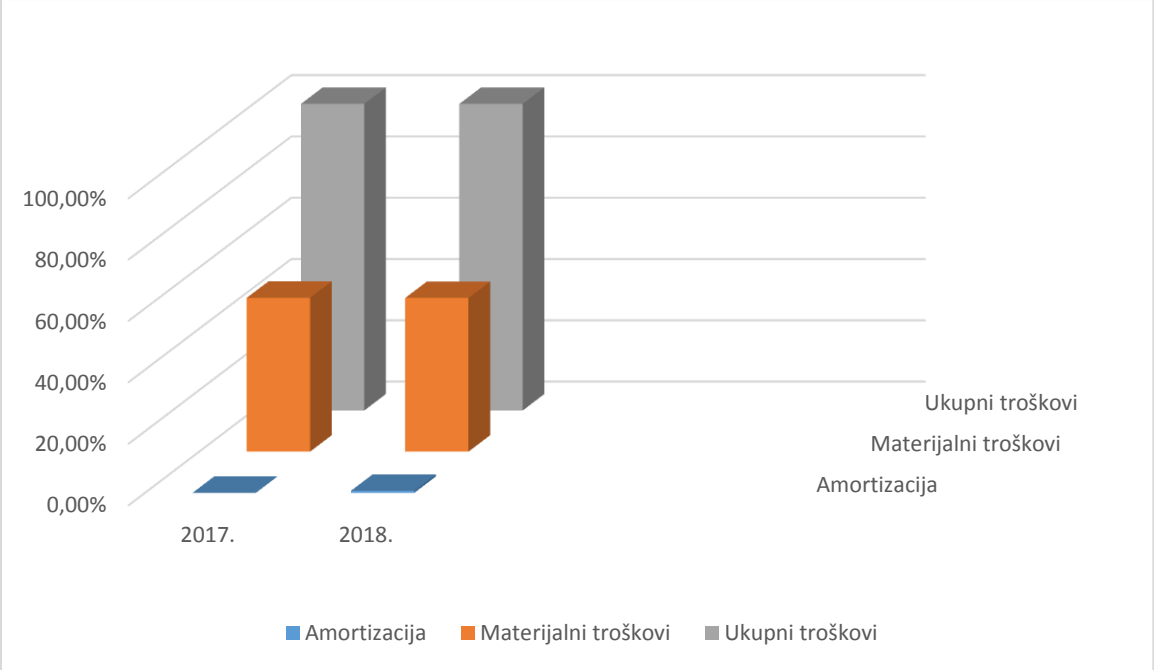
Tablica 4. Udio pojedine vrste prirodnih troškova u ukupnim prirodnim troškovima

Vrsta troška	**2017.**	***Udio***	**2018.**	***Udio***
Materijalni troškovi	12.820.731 kn	50,08%	14.515.612 kn	50,02%
Troškovi osoblja	11.566.377 kn	45,18%	12.959.316 kn	44,65%
Amortizacija	92 kn	0,0004%	192.783 kn	0,66%
Ostali troškovi	1.212.010 kn	4,73%	1.354.685 kn	4,67%
UKUPNO	25.599.210	100 %	29.022.396	100 %

Izvor: izrada autorice prema financijskim izvještajima preuzetima sa http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/prijava.do

Prema podacima iz tablice 3 možemo zaključiti da u obje promatrane godine najveći udio troškova čine materijalni troškovi, dok najmanji iznos odlazi na amortizaciju. Nešto više od 50% čine materijalni troškovi, koji u 2017. i 2018. godini prelaze 10.000.000 kn. Slijede ih troškovi osoblja koji su druga polovica ukupnih troškova ovoga poduzeća. Vidimo da su troškovi osoblja u 2017. godini imali veći udio u ukupnim troškovima nego oni u 2018. godini, iako su financijski gledajući u 2018. porasli za 1.392.939 kuna. Na grafikonu 2 je prikazan odnos prema ukupnim troškovima, te su istaknute oscilacije među troškovima koji imaju najveći i najmanji udio (amortizacija i materijalni troškovi).

Grafikon 3. Udio pojedine vrste prirodnih troškova u ukupnim prirodnim troškovima



Izvor: izrada autorice prema tablici 3

5.2.1. Materijalni troškovi

Materijalna imovina u turističkoj agenciji Novasol d.o.o. obuhvaća sredstva koja društvo koristi pri isporuci roba i usluga te u administrativne svrhe i čiji je procijenjeni vijek upotrebe duži od godine dana.

Ovakva vrsta imovine se početno priznaje u bilanci po trošku nabave koji obuhvaća neto kupovnu cijenu i sve druge ovisne troškove do stavljanja sredstva u upotrebu. Nakon početnog priznavanja dugotrajna imovina se mjeri po trošku nabave

umanjenom za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja sukladno HSFI 6.

Prema podacima iz financijskih izvještaja materijalni troškovi ovog poduzeća ubrajaju troškove sirovina i materijala, troškove prodane robe i ostale vanjske troškove.

Na poziciji vanjskih troškova su troškovi prijevoznih usluga, poštanske i telekomunikacije usluge, trošak vanjskih dorada, trošak servisnih usluga i održavanja, trošak zakupa i leasinga, troškovi promidžbe, sajmova i sponzorstava, intelektualnih i drugih usluga, komunalnih usluga te trošak usluga posredovanja.

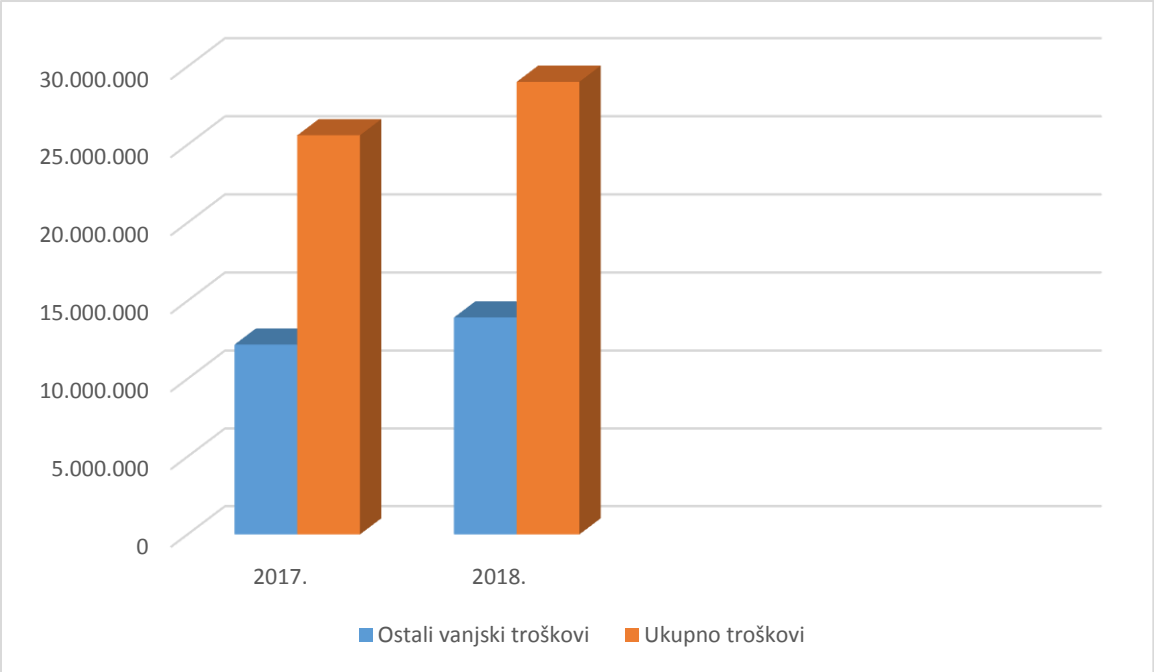
Upravo vanjski troškovi su najskuplji, čine najveći udio u materijalnim troškovima, a samim time, spomenuto u poglavlju 5.2., u ukupnim troškovima poslovanja ovog poduzeća. Logično je to za zaključiti s obzirom da su navedeni troškovi ključni u poslovanju jedne turističke agencije. Kako se odnose vanjski troškovi prema ukupnim troškovima prikazano je na grafikonu 3.

Tablica 5. Ostali vanjski troškovi naspram ukupnih troškova

	2017.	**2018.**
Ostali vanjski troškovi	12.193.965 kn	13.931.294 kn
UKUPNO TROŠKOVI	25.599.210 kn	29.022.396 kn

Izvor: izrada autorice prema financijskim izvještajima preuzetima sa http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/prijava.do

Grafikon 4. Odnos ostalih vanjskih troškova naspram ukupnih troškova



Izvor: izrada autorice prema tablici 4.

5.2.2. Troškovi osoblja

Zaposlenici su ključni faktor u svakom poduzeću, a samim time i troškovi osoblja. Pozicije sadržane u ovoj vrsti su troškovi neto plaća i nadnica, troškovi poreza i doprinosa iz plaća te troškovi doprinosa na plaće.

Uspoređujući 2017. i 2018. godinu u poduzeću je došlo do porasta na svim pozicijama troškova osoblja. Iznos neto plaća i nadnica se povećao za 676.410 kuna, odnosno 4,64%. Razlika među troškovima za porez iznosi 474.522. Razlog porastu je potreba za radnom snagom zbog širenja na tržište kontinentalne Hrvatske. Ove 3 pozicije su međusobno povezane te povećanje jedne stavke mijenja također i drugu stavku.

Trend usporednog kretanja porasta troškova osoblja po pozicijama u dvije promatrane godine prikazan je na grafikonu 4

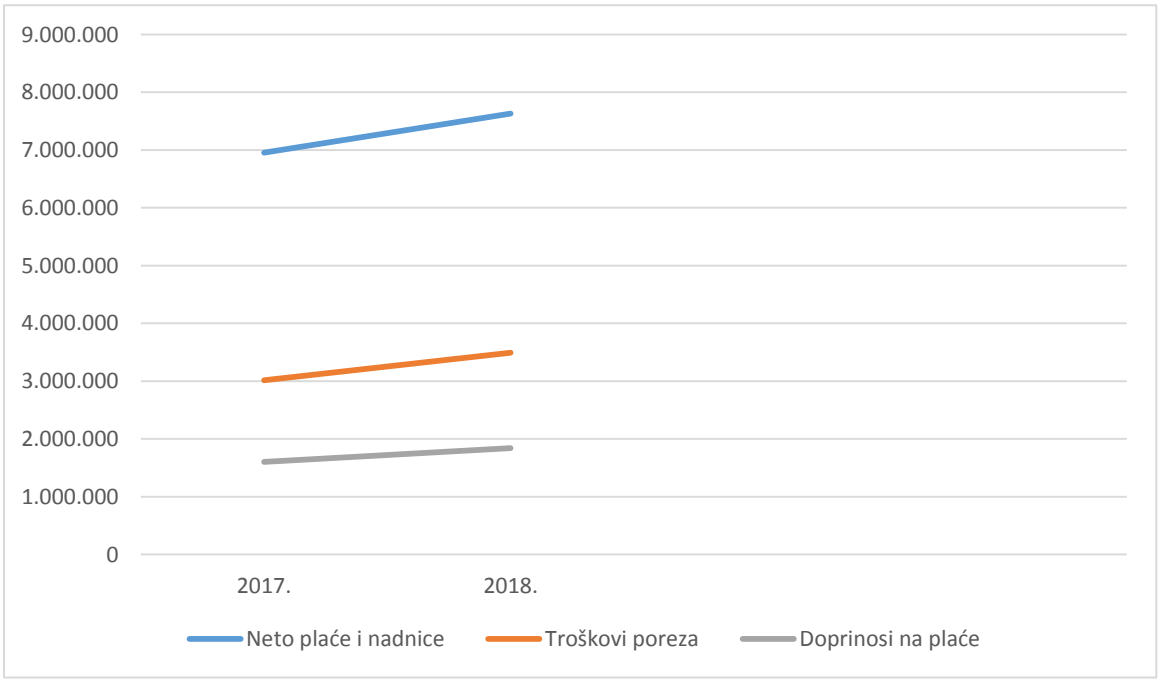
Tablica 6. Povećanje stavki troškova osoblja

	2017.	**2018.**	**Povećanje**
Neto plaće i nadnice	6.953.045 kn	7.629.455 kn	4,64%

Troškovi poreza i doprinosa iz plaća	3.013.938 kn	3.488.460 kn	7,3%
Doprinosi na plaće	1.599.394 kn	1.841.401 kn	7,03%
UKUPNO	11.566.377 kn	12.959.316 kn	5,68%

Izvor: izrada autorice prema financijskim izvještajima preuzetima sa http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/prijava.do

Grafikon 5. Povećanje stavki troškova osoblja



Izvor:izrada autorice prema tablici 5

5.2.3. Amortizacija

Amortizacija dugotrajne materijalne imovine obračunava se primjenom linearne metode u procijenjenom vijeku upotrebe svakog pojedinog sredstva primjenom sljedećih stopa:

Tablica 7. : Amortizacija

Građevinski objekti	5%
Brodovi veći od 1000 BRT	5%
Osobni automobili	20%
Osnovno stado	20%
Oprema	25%
Dostavna vozila	25%
Mehanička oprema	25%
Računalna oprema	50%
Telekomunikacijska oprema	50%
Software	50%
Ostala nespomenuta imovina	10%

Izvor: izrada autorice prema http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/prijava.do

Ukoliko društvo donese odluku, primjenjuju se uvećane amortizacijske stope sukladno odredbama Zakona o porezu na dobit. Priznavanje, mjerenje i prestanak priznavanja obavlja se u skladu s odredbama HSFI 5.

Amortizacija je rađena u skladu s računovodstvenim politikama društva i odlukama uprave društva.

5.2.4 Ostali troškovi

Kao i ostatak promatranih troškova po prirodnoj vrsti i ostali troškovi su se povećali u 2018. godini u odnosu na 2017. godinu.

Ostale troškove čine premije osiguranja, bankarske usluge i troškovi platnog prometa, zdravstvene usluge, troškovi prava korištenja, troškovi poreza koji ne ovise o dobitku i ostali nematerijalni troškovi poslovanja.

6. ZAKLJUČAK

Svaka osoba na svakodnevnoj bazi stvara troškove. Isto tako, da bi poduzeće proizvelo nešto, stvorilo novi proizvod i plasiralo ga na tržište potrebno je uložiti; što financijski, što materijalno te na taj način također stvoriti troškove.

Bez sumnje je da je cilj troškove svesti na minimalnu razinu u svrhu ostvarivanja boljeg poslovnog rezultata, drugim riječima što veće dobiti. Time nastaje korelacija među troškovima i rezultatom poslovanja. Poslovni subjekt mora voditi evidenciju o financijskim i nefinancijskim podacima kako bi se pravovremeno uočile neefikasnosti i poslovni poremećaji u poduzeću. Odabirom odgovarajuće metode upravljanja troškovima može se utjecati na pogreške kako bi se ostvario što bolji poslovni rezultat.

Specifičnost praćenja troškova očituje se u pravilnom rukovođenju troškova po prirodnim vrstama. Pridržavajući se računovodstvenih načela i politika, poduzećima su informacije o troškovima po prirodnim vrstama preduvjet za prinos u daljnjem razvoju. Iako, treba imati na umu da shodno djelatnosti poduzeća ova činjenica može varirati.

Računovodstvenim praćenjem troškova poslovanja u turističkoj agenciji Novasol d.o.o. kroz dvije promatrane godine dolazimo do zaključka da najveći udio troškova čine materijalni troškovi. U obje godine njihov udio prelazi 50%. Radeći dublju analizu vidimo da materijalne troškove najvećim dijelom čine ostali vanjski troškovi. Oni sadržavaju troškove prijevoznih usluga, poštanske i telekomunikacije usluge, troškove vanjskih dorada i servisnih usluga i održavanja i sl. Kako se radi o djelatnosti u turizmu neizbježno je da ovi troškovi trebaju imati najveći udio. Biti će zanimljivo pratiti trend troškova poslovanja agencije u 2019. godini kada statistički podaci bilježe pad turističke sezone u Hrvatskoj.

Shodno navedenim činjenicama dolazimo do zaključka da računovodstveno praćenje troškova omogućava menadžerima donošenje strateških odluka za uspješno upravljanje. Kompleksnost praćenja troškova uvjetovana je sve većom globalizacijom na tržištu. Zahtjeva se racionalna upotreba resursa s kombinacijama alternativnih rješenja u svrhu kreiranja što boljeg, na tržištu konkurentnog proizvoda.

7. LITERATURA

Dragija M., Mićin M., Hladika M., Broz Tominac S., Upravljačko računovodstvo-studija slučajeva, HZRFD, Zagreb, 2015.

Gulin D., Janković S., Dražić Lutilsky I., Perčević H., Peršić M., Vašiček V., Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, 2011.

Bhimani A., Horngren T.C., Datar M.S., Foster G., Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova, IV. Izdanje, MATE, Zagreb

Bičanić N., Bajo Jakir I., Karačić M., Proračunsko računovodstvo, Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja III. Izmijenjeno i dopunjeno izdanje, TEB, Zagreb, 2017.

Garrison H.R., Noreen W.E., Managerial Accounting, Ninth edition, Irwin McGraw-Hill, 2000.

Meigs F.R., Meigs B.W., Računovodstvo: Temelj poslovnog odlučivanja, Deveto izdanje, MATE, 1999.

Galić P.K.,Veleučilište u Požegi, Požega, 2015.

Internetski izvori:

https://www.novasol.hr/o-nama

http://www.darko-golner.com/download/tekstovi/troskovi.pdf

https://hrcak.srce.hr/8481

https://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2019.pdf

https://www.porezna-uprava.hr/baza_znanja/Stranice/Placa.aspx

https://croatia.hr/hr-HR/informacije-o-putovanju/turisticke-agencije

POPIS SHEMA

Shema 1. Klasifikacija troškova 4
Shema 2. Prelazak proizvodnih troškova u rashode..... 5
Shema 3. Financijsko i upravljačko računovodstvo 16
Shema 4. Računovodstveni informacijski sustav..... 17
Shema 5. Ključne teme u menadžerskom odlučivanju 18
Shema 6. Lanac vrijednosti poslovnih funkcija 19
Shema 7. Integrirani sustav upravljanja troškovima 23

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1. Prikaz fiksnih i varijabilnih troškova te točke pokrića 7
Grafikon 2. Dobit Novasol-a u razdoblju od 2016. do 2018. godine..... 25
Grafikon 3. Udio pojedine vrste prirodnih troškova u ukupnim prirodnim troškovima 27
Grafikon 4. Odnos ostalih vanjskih troškova naspram ukupnih troškova 28
Grafikon 5. Povećanje troškova osoblja 30

POPIS TABLICA

Tablica 1. Usporedba metode prosječnih ponderiranih troškova nabave i metode FIFO 12
Tablica 2. Razlike tradicionalnog sustava naspram strateškom upravljanju troškovima 20
Tablica 3. Dobit Novasol-a u razdoblju od 2016. do 2018. godine..... 25
Tablica 4. Udio pojedine vrste prirodnih troškova u ukupnim prirodnim troškovima . 26
Tablica 5. Ostali vanjski troškovi naspram ukupnih troškova..... 28
Tablica 6. Povećanje stavki troškova osoblja 29
Tablica 7. Amortizacija……..30

SAŽETAK

Računovodstveno praćenje troškova poslovanja mogu promatrati ne samo računovođe već i drugi korisnici kojima su potrebne informacije iz financijskih izvještaja. To mogu biti menadžeri na različitim pozicijama unutar organizacije.

Analiza se provodi kako bi se primjenom različitih modela upravljanja troškovima došlo do najoptimalnije strategije poslovanja. Menadžeri koriste informacije s tržišta i o troškovima te na temelju njih donose racionalne strateške odluke.

Do promjena u procesu proizvodnje menadžeri dolaze sagledavajući potrebe kupaca koji predstavljaju polazište za sve daljnje promjene koje nastati iz njihovih potreba, želja i preferencija.

Ključni pojmovi: troškovi, klasifikacija, upravljačko računovodstvo, modeli upravljanja, praćenje troškova

SUMMARY

Accounting of business expenses can be viewed not only by accountants but also by other users who need information from the financial statements. These can be managers on different positions within the organization.

The analysis is conducted in order to give the most optimal business strategy using different cost management models. Managers use informations from market and cost information to make rational strategic decisions.

Changes in the production process are made by managers considering the needs of customers, which are the starting point for any further changes that arise from their needs, desires and preferences.

Key words: cost, classification, management accounting, management models, cost tracking