

Računovodstveno praćenje troškova u proizvodnoj djelatnosti

Nuši, Nina

Undergraduate thesis / Završni rad

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:548146>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-04**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
EKONOMSKI FAKULTET ZAGREB

Preddiplomski stručni studij poslovna ekonomija: smjer Računovodstvo i financije

RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA U
PROIZVODNOJ DJELATNOSTI
ZAVRŠNI RAD

Zagreb, veljača 2023.

SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
EKONOMSKI FAKULTET ZAGREB

Preddiplomski stručni studij poslovna ekonomija: smjer Računovodstvo i financije

RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA U
PROIZVODNOJ DJELATNOSTI
ZAVRŠNI RAD

Kolegij: Knjigovodstvo s obračunom proizvodnje

Student: Nina Nuši

JMBAG: 0067606832

Mentor: izv.prof.dr.sc. Sanja Broz Tominac

Zagreb, veljača 2023.

Ime i prezime studenta/ice

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je _____
(vrsta rada)

isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

Student/ica:

U Zagrebu, _____ (potpis)

SADRŽAJ:

1.	UVOD	1
1.1.	Predmet i cilj rada.....	1
1.2.	Izvori podataka i metode prikupljanja	1
1.3.	Sadržaj i struktura rada	2
2.	TROŠKOVI I UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA	3
2.1.	Pojam i vrste troškova	3
2.2.	Upravljanje troškovima	6
2.2.1.	Tradicionalni pristup obračuna troškova.....	10
2.2.2.	Suvremeni pristup obračuna troškova	11
2.2.3.	Prednosti i nedostaci tradicionalnog i suvremenog pristupa i njihova usporedba	13
3.	RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA PROIZVODNJE.....	15
3.1.	Zakonski okvir računovodstva proizvodnje	15
3.2.	Pojam i vrste troškova proizvodnje	20
3.3.	Sustavi i metode obračuna troškova proizvodnje	23
3.3.1.	Metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda.....	27
3.3.2.	Metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala.....	27
3.3.3.	Metode obračuna amortizacije	28
3.4.	Utjecaj troškova na poslovni rezultat poduzeća	28
4.	METODE RASPOREĐIVANJA TROŠKOVA PROIZVODNJE.....	30
4.1.	Metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta troškova	30
4.2.	Metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje na nositelje troškova (proizvode)	32
5.	ZAKLJUČAK.....	34

LITERATURA.....	36
POPIS SLIKA	39
POPIS TABLICA.....	40

1. UVOD

Uspješan i održiv rast svakog poduzeća je neraskidivo povezan s dobrom praksama upravljanja. Pri tome je vrlo važno posebnu pažnju posvetiti troškovima jer je dobro upravljanje troškovima ključno za održivi i uspješan rast poduzeća.

Proizvodnja je vrlo važan proces u svakom gospodarstvu koja utječe na gospodarski razvoj zemlje i životni standard društva. Proizvedenim proizvodima se zadovoljavaju potrebe društva. Za proizvodnju takvog proizvoda potrebno je utrošiti različita sredstva, te ih u konačnici na pravilan način ugraditi u cijenu proizvoda. Različite su metode pomoću kojih se troškovi raspoređuju na nositelje troškova, odnosno proizvode. Kako je tema ovog rada „Računovodstveno praćenje troškova u proizvodnoj djelatnosti“ isto će biti predstavljeno u nastavku rada.

1.1. Predmet i cilj rada

Predmet rada su troškovi u proizvodnoj djelatnosti. Cilj rada je istražiti vrste troškova u proizvodnoj djelatnosti te metode praćenja troškova u proizvodnoj djelatnosti.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

U radu će biti primijenjeno sekundarno teorijsko istraživanje korištenjem sekundarnih izvora podataka, a to su knjige i stručni članci koji se odnose na temu rada, te razne publikacije na internetu.

Prilikom izrade rada koristit će se znanstvene metode indukcije i dedukcije, metoda deskripcije i kompilacije. Temeljem analize pojedinačnih činjenica, induktivnom metodom, došlo se do zaključka o općem sudu, odnosno deduktivnom metodom, su se iz općih sudova izveli opći i pojedinačni zaključci. Metoda deskripcije je korištena u radu za opisivanje činjenica, procesa i predmeta bez znanstvenog tumačenja i objašnjavanja. Prilikom preuzimanja tuđih opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja korištena je metoda kompilacije.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad se sastoji od pet poglavlja.

U prvom, uvodnom poglavlju, predstavljen je predmet i cilj rada, izvori podataka i metode prikupljanja te sadržaj i struktura rada.

Troškovi i upravljanje troškovima su predstavljeni u drugom poglavlju.

U trećem poglavlju je predstavljeno računovodstvo troškova proizvodnje kroz zakonski okvir računovodstva proizvodnje, pojam i vrste troškova proizvodnje, sustave i metode obračuna troškova proizvodnje te utjecaj troškova na poslovni rezultat poduzeća.

U četvrtom poglavlju predstavljene su metode raspoređivanja troškova proizvodnje.

Peto, zaključno poglavlje, sažima temu ovog rada.

2. TROŠKOVI I UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA

2.1. Pojam i vrste troškova

Ovisno o autoru, troškovi se definiraju na različite načine, ovisno o koncepciji koju pojedini autor primjenjuje. Tako Ravlić i sur. trošak definiraju kao vrijednost utrošenih resursa u proizvodnji novih ili u stvaranju određenih učinaka koja je izražena u novcu.¹ Prema Petričeviću trošak je novčano izražen utrošak, odnosno novčano iskazan utrošak faktora proizvodnje i primljenih usluga koji su nastali u stvaranju proizvoda ili usluga.² Tušek trošak definira kao novčani izraz za resurse koji su upotrijebljeni kako bi se postigao određeni cilj ili ostvario učinak, kao što je npr. proizvodnja proizvoda.³

Kriteriji podjele troškova su brojni, a najpoznatiji i najuobičajeniji kriteriji podjele troškova su:⁴

- prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku,
- prema poslovnim funkcijama,
- prema segmentu (centrima odgovornosti) i mjestima troška,
- prema načinu raspoređivanja na nositelje,
- prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta (dinamičnosti),
- prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju,
- prema utjecaju na poslovni rezultat,
- prema ulaganju u poslovni proces,
- prema doprinosu kvaliteti.

Različiti kriteriji podjele troškova su predstavljeni i u tablici 1. u nastavku.

¹ Ravlić, P., Ruža, F., Vušković, J.: *Ekonomika poduzeća*, IV izdanje, Više ekonomske škole Pula, Split, Varaždin, Varaždin, str. 307.

² Perčević, H.: *Računovodstveno praćenje troškova*, dostupno na: <https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstveno%20pra%C4%87enja%20tro%C5%A1kova.pdf> (04.08.2022.)

³ Tušek, B.: *Računovodstveno praćenje troškova poslovanja*, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb, dostupno na: www.efzg.hr (04.08.2022.)

⁴ Drljača, M.: *Metode upravljanja troškovima*, Električna, broj 4, Stilloeks, Zagreb, 2004., dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf (04.08.2022.)

Tablica 1.: Podjela troškova prema različitim kriterijima

RB	KRITERIJ	VRSTA TROŠKOVA
I.	Troškovi prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku (prirodni troškovi)	1. Troškovi trajne imovine 2. Troškovi tekuće imovine 3. Troškovi rada 4. Troškovi usluga 5. Ostali troškovi
II.	Troškovi prema načinu obuhvaćanja po poslovnim funkcijama (funkcionalni troškovi)	1. Troškovi planiranja, konstrukcije i projektiranja 2. Troškovi pripreme rada 3. Troškovi neposredne proizvodnje 4. Troškovi nabave, prodaje, distribucije, uskladištenja 5. Troškovi financijskog poslovanja 6. Troškovi kontrole
III.	Troškovi prema segmentu (centrima odgovornosti) i mjestima troška	1. Troškovi segmenta (proizvoda, organizacijske jedinice, zemljopisnog segmenta), 2. Troškovi: profitnog centra, troškovnog centra, prihodnog centra, investicijskog centra 3. Troškovi po mjestima troška
IV.	Troškovi prema načinu raspoređivanja na nositelje	1. Direktni (izravni) pojedinačni ili troškovi izrade 2. Indirektni (neizravni) opći ili režijski troškovi
V.	Troškovi prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta (prema dinamičnosti)	1. Fiksni troškovi (apsolutno fiksni i relativno fiksni) 2. Varijabilni troškovi (progresivni, proporcionalni i degresivni)
VI.	Troškovi prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju i mogućnosti kontrole	1. Kontrolabilni (mogućnost kontrole znatna) 2. Nekontrolabilni (mogućnost kontrole neznatna)
VII.	Troškovi s obzirom na utjecaj na poslovni rezultat	1. Pozitivni troškovi 2. Negativni troškovi
VIII.	Troškovi prema ulaganju u poslovni proces	1. Primarni troškovi (prvi put ulaze u proces) 2. Sekundarni troškovi (više puta ulaze u proces)
IX.	Troškovi prema doprinosu kvaliteti	1. Troškovi za kvalitetu (troškovi preventive i troškovi ispitivanja) 2. Troškovi zbog (ne)kvalitete (troškovi unutarnjih propusta i propusta uočenih nakon isporuke)

Izvor: Drljača, M.: Metode upravljanja troškovima, ElektriKa, broj 4, Stilloeks, Zagreb, 2004., dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf (04.08.2022.)

Kao i kod definicije troškova, koja je slična i različita, ovisno o autoru koji ju definira, tako i različiti autori imaju drugačije kriterije za podjelu troškova. Prethodno je u tablici 1. prikazana podjela troškova autora Drljače, koja je u određenoj mjeri uvjetovana propisima, raspodjelom troškova u kontnom planu, ali i potrebama analize u organizaciji. Tušek, s druge strane, razvrstava troškove prema slijedećim kriterijima:⁵

1. troškovi prema vremenu nastanka:

- a. povijesni - nastali su u prošlom obračunskom razdoblju, kao rezultat prošle aktivnosti,
- b. zamjenski (sadašnji) - iznos troškova koji će nastati za nabavu nove imovine sličnih obilježja,
- c. budući ili planirani - troškovi za koje se očekuje da će nastati u budućem obračunskom razdoblju,

2. troškovi prema funkciji:

- a. proizvodni - svi troškovi povezani s procesom proizvodnje, nastali u cilju stvaranja korisnih učinaka, odnosno gotovih proizvoda, obuhvaćaju troškove direktnog materijala, troškove direktnog rada i opće troškove proizvodnje
- b. neproizvodni - svi oni troškovi koji nisu povezani s proizvodnim procesom, obuhvaćaju troškove uprave, prodaje i troškove administracije,

3. troškovi prema položaju u financijskim izvještajima:

- a. troškovi proizvoda i troškovi razdoblja,
- b. primarni i konverzijski troškovi - primarni troškovi sadržavaju trošak direktnog materijala, sirovina, rezervnih dijelova i sl., koji se u procesu proizvodnje pretvaraju u učinke, odnosno nositelje tih troškova. Konverzijske troškove predstavljaju svi oni troškovi koji sudjeluju u procesu konverzije primarnih sirovina u korisne učinke, npr. gotove proizvode. U konverzijske troškove uključuju se troškovi direktnog rada i ostali opći troškovi proizvodnje,
- c. nedospjeli i dospjeli troškovi,

4. troškovi prema mogućnosti obuhvata po nositeljima:

- a. direktni troškovi - predstavljaju one troškove koje je moguće pratiti po nositeljima i koji se direktno mogu dovesti u vezu s učincima koji su ih uzrokovali,

⁵ Tušek, B., op.cit.

- b. indirektni troškovi - predstavljaju one troškove koje je nemoguće pratiti po nositeljima, već se na njih alociraju pomoću računovodstvenih metoda alokacije,
5. troškovi prema ponašanju na promjenu aktivnosti (opsega proizvodnje):
- a. varijabilni troškovi - troškovi koji reagiraju na promjenu razine aktivnosti, odnosno stupnja iskorištenja kapaciteta na način da rastu paralelno s porastom razine aktivnosti, odnosno padaju s padom aktivnosti. Dije se na proporcionalno varijabilne, progresivno varijabilne i degresivno varijabilne,
 - b. fiksni troškovi - troškovi koji se u masi ne mijenjaju s promjenom razine aktivnosti, konstantni su i nastaju neovisno o razini aktivnosti, odnosno o stupnju iskorištenja kapaciteta,
 - c. mješoviti troškovi - predstavljaju specifične troškove koji imaju obilježja fiksnih i varijabilnih i oni su u praksi najčešći,
6. troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka:
- a. relevantni troškovi - predstavljaju dio informacija koje služe kao podloga za donošenja poslovnih odluka. Radi se o budućim troškovima koji su različiti kod različitih alternativa, a uključuju i oportunitetne troškove i granične troškove,
 - b. irelevantni troškovi - ne koriste se kao informacijska podloga za odlučivanje i isključuju se iz analize troškova,
7. troškovi prema mogućnosti kontrole od strane menadžmenta:
- a. kontrolirani troškovi - troškovi koje menadžer može kontrolirati u određenom vremenskom razdoblju,
 - b. nekontrolirani troškovi - troškovi koje menadžer ne može kontrolirati u određenom vremenskom razdoblju.

Troškovi imaju veliko značenje za sve organizacije jer izravno utječu na poslovni rezultat i zbog toga upravljanje troškovima ima veliko značenje, a koje će biti predstavljeno u nastavku.

2.2. Upravljanje troškovima

Kao što je već prethodno navedeno, troškovi, između ostalog, izravno utječu na poslovni rezultat poduzeća i zbog toga je glavni zadatak menadžera pravilno upravljanje troškovima. Uz kontinuirano unapređenje poslovanja i postizanje konkurentne prednosti, jedan od glavnih ciljeva poduzeća i menadžera koji njime upravljaju je ostvarenje ciljeva poslovanja uz što niže

troškove. Uz menadžere i svi zaposlenici na svim razinama u poduzeću trebaju biti uključeni u racionalnom trošenju.

Računovodstvene informacije za upotrebu internim korisnicima osigurava računovodstvo troškova. Radi se o najstarijem dijelu računovodstva koji ima za cilj evidenciju, obračun i kalkulaciju svih vrsta troškova iz financijskog računovodstva. Podatci dobiveni u okviru računovodstva troškova predstavljaju ulazne podatke (input) u upravljačko računovodstvo.⁶

Glavni zadatak menadžera jest upravljanje troškovima. Upravljanje troškovima se koristi kako bi se opisali postupci koje menadžeri poduzimaju u kratkoročnom i dugoročnom planiranju te kontroli troškova, kojima se povećava vrijednost za kupce, a snižavaju troškovi proizvoda i usluga.⁷

Osnovnim ciljem upravljanja troškovima poslovanja nameće se ostvarenje dugoročne koristi od nastalog troška ili ostvarenje određenog cilja poslovanja uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentsku poziciju. Dakle, naglasak se stavlja na dugoročnu, a ne kratkoročno održivu poziciju poduzeća na tržištu. Poduzeće u ostvarenju svojih ciljeva poslovanja treba biti konkurentnije od drugih na tržištu, a uz upravljanje troškovima isto može učiniti na dva načina: efikasnijim korištenjem internih resursa poduzeća i strogom kontrolom troškova ili premošćivanjem proizvodnih aktivnosti koje rezultiraju visokim troškovima. Uz osnovni cilj poduzeća, ciljevi poduzeća su još i postizanje globalne konkurentnosti poduzeća i kontinuirano unaprjeđivanje poslovanja.⁸

Kao što je već navedeno, upravljanje troškovima je jedna od funkcija i odgovornost menadžmenta poduzeća. Osim toga, upravljanje troškovima zahtijeva i potpunu uključenost svih zaposlenika na svim hijerarhijskim razinama i uvođenje sustava kontrole učinkovitosti koji će pomoći unaprijediti aktivnosti koje rezultiraju dodanom vrijednosti, a smanjiti one koje tome ne doprinose.⁹ Na grafikonu 1. je prikazan sustav upravljanja troškovima.

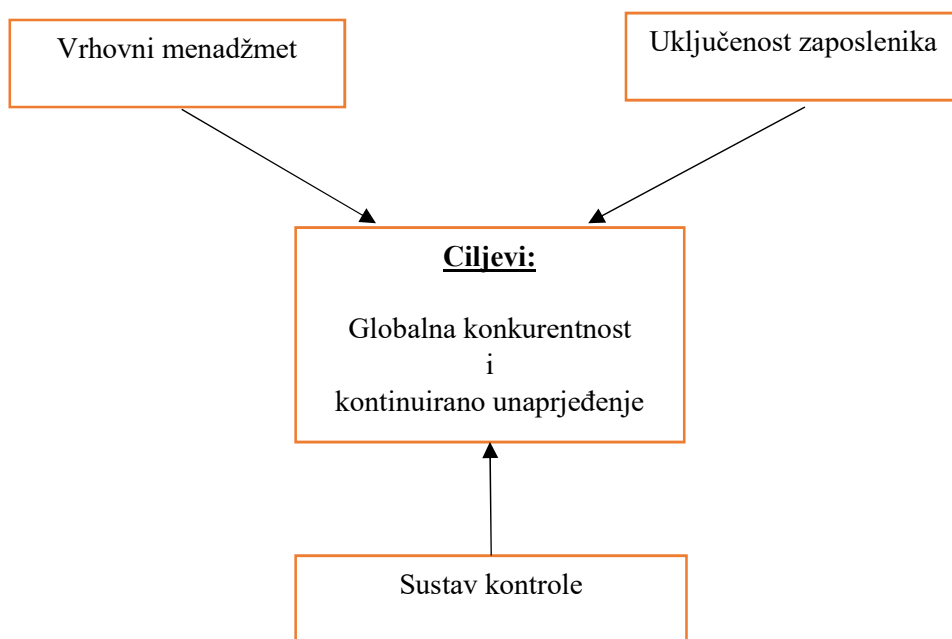
⁶ Volarević, H., Varović, M.: Osnove računovodstva, Mate d.o.o., Zagreb, 2013., str. 16-17.

⁷ Bhimani, A. et al.: Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova, Mate d.o.o., Zagreb, 2018., str. 6.

⁸ Mikić, M.: Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 7 No. 1, 2009., str. 161-176., dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/40552> (06.08.2022.)

⁹ Ibid

Grafikon 1.: Sustav upravljanja troškovima



Izvor: Mikić, M.: Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 7 No. 1, 2009., str. 161-176., dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/40552> (06.08.2022.)

Upravljanje poslovnim troškovima temelji se na proaktivnom sustavu jer pretpostavlja da su svi troškovi proizvoda i usluga rezultat odluka menadžmenta. Tablica 2. ukratko opisuje elemente sustava upravljanja i pristup upravljanju troškovima poslovanja kao funkcije upravljanja.

Tablica 2.: Upravljanje troškovima – funkcija upravljanja

ODLUKE MENADŽMENTA	ELEMENTI SUSTAVA UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA	METODE UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA
STRATEGIJSKE ODLUKE		
1. Odabir dugoročne strategije poduzeća	Poznavanje poduzeća, njegovih konkurenata i njegova okruženja	Analiza konkurentnosti usporedbom procesa s konkurentima i najboljim rješenjima
2. Definiranje obujma i opsega poslovanja poduzeća	Mjerenje očekivane efikasnosti korištenja resursa u alternativnom poslovanju	Analiza trenutnih i mogućih promjena u vrijednosnom lancu i uzročnicima ekonomskih troškova
3. Planiranje i organiziranje upotrebe resursa u svrhu efikasnog poslovanja	Utvrđivanje prilika za unaprjeđenje vrijednosti i troškova novih ili postojećih proizvoda i usluga	Analiza efikasnosti trenutnih poslovnih i proizvodnih procesa. Mjerenje očekivanih stvarnih i oportunitetnih troškova različitih odluka
4. Provedba planova i organizacijskih promjena	Predvoditi organizacijske promjene	Omogućuje vodstvo za višefunkcijske timove
5. Procjena rezultata planova i promjena	Mjerenje i izvještavanje o aktualnim rezultatima aktivnosti, procesa, proizvoda i usluga	Mjerenje periodičnih troškova nastalih u poslovnim, proizvodnim, marketinškim i distribucijskim procesima i aktivnostima
OPERATIVNE ODLUKE		
6. Motiviranje i procjena učinaka pojedinaca i organizacijskih jedinica	Mjere i metode za motivaciju i procjenu osoblja	Razvijanje inicijativnih programa i mjerenje napretka, produktivnosti, kvalitete, vremenskog ciklusa i potrošačkog zadovoljstva
7. Razmjena informacija o planovima i rezultatima	Razmjena informacija o rezultatima aktivnosti upravljanja troškovima	Pružanje čestih i pravodobnih informacija u cilju donošenja odluka
8. Procjena efektivnosti donesenih odluka i njihovo unaprjeđivanje	Razlika između stvarnih rezultata i planova ili očekivanja	Objašnjavanje i interpretacija razlika između stvarnih rezultata i planova

Izvor: Hilton, R.W., Maher, M.W., Selto, F.H.: Cost Management, Strategies for Business Decisions, str. 9.

Danas postoje brojne metode i postupci obračuna troškova, koje se sve mogu podijeliti na tradicionalne i suvremene metode, a koje će biti predstavljene u nastavku

2.2.1. Tradicionalni pristup obračuna troškova

Tradicionalni sustav obračuna troškova se razvio u Velikoj Britaniji još u doba industrijske revolucije. Tada se prvi puta pojavila ideja da se odrede troškovi industrijske proizvodnje. Tadašnju proizvodnju je karakterizirala proizvodnja intenzivne radne snage, sa niskom razinom indirektnih troškova u odnosu na direktne troškove. U takvoj proizvodnji fokus je bio na praćenju direktnih troškova budući da su indirektni troškovi bili mali u odnosu na direktne i nisu činili značajan udio u strukturi ukupnih troškova, pa samim time nisu utjecali niti na profitabilnost proizvoda.¹⁰

Temelj tradicionalnog modela je razgraničavanje troškova u nekoliko skupina, a to su:¹¹

- troškovi izravnog materijala,
- troškovi izravnog rada,
- troškovi proizvodne režije,
- troškovi upravne i prometne režije.

Tradicionalni sustav obračuna troškova je prilagođen vrsti proizvodnje, a s obzirom na vrstu proizvodnje razlikuju se dva osnovna sustava obračuna troškova i to:¹²

- sustav obračuna troškova po radnom nalogu – primjenjuje se na proizvodne naloge gdje se proizvodnja izvodi prema radnim nalogima. U radnom nalogu je navedena količina proizvoda ili serija proizvoda koja se mora proizvesti u određenom roku prema narudžbi kupca. Za svaki proizvod ili seriju se otvara zaseban radni nalog i prema radnom nalogu se evidentiraju, prate i alociraju troškovi proizvodnje. Kod obračuna troškova po radnom nalogu troškovi proizvodnje se obuhvaćaju po mjestima troškova, po radnim nalogima i po proizvodima. Izravni troškovi proizvodnje raspoređuju se izravno na radne naloge, a neizravni troškovi proizvodnje raspoređuju se na radne naloge na temelju stopa marža,
- procesni sustav obračuna troškova – se primjenjuje u procesnoj proizvodnji koju karakterizira neprekidno odvijanje proizvodnog procesa u kojem proizvodnja nije uvjetovana narudžbom. U procesnoj proizvodnji nema radnih naloga, nije unaprijed

¹⁰ Perčević, H.: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, Ekonomski pregled, 57 (910) 647-667, 2006., dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/12894> (10.08.2022.)

¹¹ Drljača, M., op.cit., str. 4.

¹² Perčević, H.: Tradicionalni sustavi obračuna troškova, Ekonomski fakultet u Zagrebu, Zagreb, dostupno na: https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/Sustavi%20obra%C4%8Duna%20tro%C5%A1kova.pdf (10.08.2022.)

poznata količina proizvodnje u razdoblju, a ukupna proizvodnja je konačni nositelj troškova. Troškovi proizvodnje se prate po proizvodnim procesima, proizvodni proces „prenosi“ svoje troškove na slijedeću fazu. Troškove proizvodnog procesa čine troškovi nastali u samom procesu i troškovi „preneseni“ iz prethodnog procesa. U zadnjoj fazi (proizvodnom procesu) se kumuliraju ukupni troškovi proizvodnje.

U ovom modelu obračuna troškova, koji se još naziva „tradicionalnom kalkulacijskom metodom“ troškovi režije se priključuju izravnim troškovima. Iako se ova metoda obračuna troškova još uvijek dosta koristi, njezini glavni nedostaci su dugoročan pristup, ograničena upotrebljivost za odlučivanje, nedovoljno uvažavanje tržišta, vremenski pomak i manjkava dinamika.

2.2.2. Suvremeni pristup obračuna troškova

Više je suvremenih metoda u upravljanju troškovima, kojima se preciznije i realnije procjenjuju troškovi, te su u nastavku kratko predstavljene odabrane suvremene metode obračuna troškova:

- ABC metoda ili model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti (engl. *Activity Based Costing – ABC*) - prema ovom modelu troškovi se alociraju po djelatnosti, odnosno radi se o načinu praćenja promjena troškova kroz jednu aktivnost ili dio poslovnog procesa. To olakšava kontrolu troškova za određene organizacijske jedinice i olakšava menadžerima da se usredotoče na eliminiranje nepotrebnih troškova i radnji. Ovaj model podrazumijeva procesno orijentiranu organizaciju s uspostavljenim, dokumentiranim i implementiranim poslovnim procesima,¹³
- model upravljanja troškovima temeljenih na procesu (engl. *Process Based Costing – PBC*) - prema ovom modelu, izravni troškovi materijala i rada naplaćuju se i prate po fazama proizvodnog procesa, a režijski troškovi proizvodnje dodaju se izravnim troškovima svake faze pomoću određenih "ključeva" rasporeda. Preduvjet za uspostavljanje, dokumentiranje i implementaciju primjene i razvoja ovog modela je poslovni proces, a time i procesno orijentirana organizacija,¹⁴
- model ciljnih troškova (engl. *Target Costing – TC*) - ovo je noviji pristup upravljanju troškovima. Metoda je računovodstveni oblik evidentiranja i sustavnog mjerenja troškova proizvoda ili usluge kojim se ostvaruje planirana dobit. Kako bi se u potpunosti razmotrili ciljni troškovi, postojeća struktura troškova mora se dobro razumjeti.

¹³ Drljača, M., op.cit., str. 5.

¹⁴ Ibid, str. 4.

Troškovi se moraju raščlaniti na pojedinačne komponente proizvoda kako bi se postigle odluke o ciljanim troškovima. To im u kasnijoj fazi omogućuje praćenje, utvrđivanje odstupanja i uzroka odstupanja, a sa stajališta kupca poštuje se načelo da trošak komponente proizvoda može biti jednak samo doprinosu komponente korisnosti proizvoda. Na taj način model ciljanog troška ostaje usko povezan s tržištem,¹⁵

- model bilance postignuća (engl. *Balanced Score Card – BSC*) – radi se o modelu koji je razvijen 90-tih godina prošlog stoljeća, a čiji temelj je spoznaja o nedostacima postupaka obuhvaćanja troškova četiri osnovne perspektive putem kojih menadžment ima mogućnost preoblikovanja vlastite vizije i strategije poslovne aktivnosti. Četiri perspektive razvoja organizacije su:¹⁶
 - financijska perspektiva,
 - perspektiva kupaca,
 - perspektiva internog poslovnog procesa,
 - perspektiva usavršavanja i rasta broja zaposlenih.
- model analize vrijednosti (engl. *Value Engineering*) - ovu metodu razvio je General Electric 1940-ih. Pristup počinje tako da hipotetski tim rješava određeni problem primjenom funkcionalne analize. Ovaj model je dizajniran za kontinuirano smanjenje troškova,¹⁷
- „Kaizen“ troškovi (engl. „*Kaizen*“ *Costing – KZ*) - dizajniran od strane japanskih poduzeća, model se ističe u primjeni u Toyotinoj automobilske industriji. Polazi od pretpostavke da se sve može napraviti bolje, a bit modela je kontinuirano smanjenje troškova tijekom procesa proizvodnje,
- model upravljanja troškovima kvalitete (engl. *Quality Cost Management – QCM*) - model se svodi na identificiranje, određivanje i optimizaciju troška kvalitete kao strukturnog elementa ukupnih troškova organizacije. Trošak kvalitete je trošak osiguravanja zadovoljavajuće kvalitete i stjecanja povjerenja, kao i gubitak koji nastaje kada kvaliteta nije na razini standarda. U osnovi se dijele na troškove kvalitete (izražene kao troškovi prevencije i otkrivanja) i na troškove koji su nastali zbog nekvalitete (izražene kao unutarnji i vanjski troškovi nedostataka). Nakon implementacije

¹⁵ Drljača, M., op.cit., str. 5-6.

¹⁶ Ibid

¹⁷ Ibid, str. 6.

učinkovitog sustava prikupljanja, klasifikacije i obrade postojećih troškova kvalitete u organizaciji, započinje osnovna djelatnost i to: upravljanje troškovima kvalitete.¹⁸

2.2.3. Prednosti i nedostaci tradicionalnog i suvremenog pristupa i njihova usporedba

Svaka organizacija donosi odluku o metodi obračuna troškova koji su za nju najprikladniji, koji će joj najbolje odgovarati, a ovisno o djelatnosti kojom se organizacija bavi, o svojim ciljevima itd. U organizacijama se najčešće kombinira više različitih modela, a tablica 3. prikazuje usporedni pregled karakteristika pojedinog modela.

Tablica 3.: Usporedni pregled karakteristika modela za upravljanje troškovima

RB	MODEL	ISHODIŠTE MODELA (odgovor na pitanje)	PRETPOSTAVKA MODELA
1.	Tradicionalni proizvodni troškovi (TPC)	Gdje trošak nastaje?	Ključevi za pridruživanje troškova, Kalkulacija
2.	Troškovi temeljeni na procesima (PBC)	Gdje su uzroci troškova proizvodne režije?	Procesi, Dekompozicija procesa II. razine (na procesne korake ili faze procesa), Ključevi za pridruživanje troškova
3.	Troškovi temeljeni na aktivnostima (ABC)	Zašto trošak nastaje	Procesi, Dekompozicija procesa III. razine (na aktivnosti)
4.	Ciljni troškovi (TC)	Koliki troškovi smiju biti?	Poznavanje strukture postojećih troškova, Poznavanje tržišta
5.	Budžetiranje temeljeno na aktivnostima (ABB)	Koliki su kapaciteti organizacije potrebni za zahtijevani proizvod ili uslugu?	Normativi
6.	Bilanca postignuća (BSC)	Kakvi su rezultati povezivanja i uravnoteženja čimbenika uspješnosti?	Razvijen sustav pokazatelja
7.	„Kaizen“ troškovi (KC)	Može li još bolje?	Postojanje razvijenih postupaka
8.	Analiza vrijednosti (VE)	Mogu li se troškovi još smanjiti?	Funkcionalna analiza, Poznavanje tehnologije

¹⁸ Drljača, M., op.cit., str. 6-7.

9.	Model upravljanja troškovima kvalitete (QCM)	Koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put?	Izgrađen sustav praćenja troškova kvalitete
----	--	---	---

Izvor: Drljača, M.: Metode upravljanja troškovima, Elekrika, broj 4, Stilloeks, Zagreb, 2004., dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf (04.08.2022.)

Iako se tradicionalnim metodama danas pronalaze brojni nedostaci, one se ipak zbog svoje jednostavnosti još uvijek dosta koriste. Nedostatak metode je u tome što se teško otkriva uzrok troškova i njihov način praćenja i raspoređivanja, međutim kod malih organizacije koje se bave jednostavnom, radno-intenzivnom proizvodnjom u kojoj su niski indirektni troškovi, primjena tradicionalne metode je opravdana jer se navedenom metodom dobro alociraju direktni troškovi.

ABC metoda je metoda koja je široko prihvaćena među menadžerima, a ukoliko organizacije ne primjenjuju i koriste ovu metodu kod odlučivanja, onda ona nema svog smisla. Ovakav pristup olakšava pregled produktivnosti i učinkovitosti pojedinih aktivnosti i otkrivanje aktivnosti koje stvaraju prekomjerne troškove. Pomoću ABC metode menadžeri imaju mogućnost pravilnijeg utvrđivanja troškova, odnosno cijene proizvoda na način da postignu što veću profitabilnost. Ono što se može nazvati nedostatkom ove metode je u velikom ulaganju financijskih sredstava i znanja u provedbu metode, koja često nije moguća u vlastitoj organizaciji poduzetnika već je potreban angažman vanjskih savjetnika. Potrebna je kupnja informacijskih sustava i baza podataka, koja je potrebna za obradu podataka u ovoj metodi, a što je često vrlo skupo.

Kao prednost BSC metode može se navesti veći mogućnost menadžerima u provjeri poslovanja, sa više perspektiva, a što im omogućuje donošenje kvalitetnijih odluka. Nedostatak metode je u opsežnosti koja se odnosi na veliki sustav pokazatelja i informacija.

3. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA PROIZVODNJE

Proizvodnja je proces u kojemu se, kroz niz različitih postupaka i procesa, stvara proizvod kojim se zadovoljavaju različite potrebe i koji se dalje distribuira. Proizvodnja bi trebala biti temelj svakog gospodarstva. Svi proizvođači, bez obzira u kojoj djelatnosti i bez obzira na njihovu veličinu, posebnu pažnju posvećuju profitabilnosti svojih proizvoda. Prilikom ocjene profitabilnosti proizvoda, značajan utjecaj imaju metode računovodstva za identificiranje, praćenje i raspodjelu troškova.¹⁹ Računovodstvo proizvodnje uključuje ulaganja u posebne oblike kratkotrajne imovine gdje iz zaliha materijala i sirovina u kombinaciji sa radom i drugim faktorima proizvodnje kao što je energija, strojevi, zgrade itd. se dobivaju gotovi proizvodi. Ovo računovodstvo se naziva i računovodstvo troškova proizvodnje budući da se prati nastanak troškova, njihov raspored prema nositeljima, kontroliraju se i analiziraju nastali troškovi u odnosu na planirane troškove, a kako bi se mogle dobiti informacije o troškovima proizvodnje svakog proizvoda, na osnovi temelju čega se mogu poduzimati aktivnosti na povećanju ekonomičnosti proizvodnje i poboljšati upravljanje imovinom. Dakle, cilj računovodstva proizvodnje je osigurati informacije o cijeni proizvodnje za pojedinačni proizvedeni proizvod, kao i ukupni trošak proizvodnje, osigurati informacije o kretanju i stanju zaliha te financijskom rezultatu prodanih proizvoda i materijalnih usluga.²⁰

3.1. Zakonski okvir računovodstva proizvodnje

Više je zakona i pravilnika kojima je uređeno računovodstvo proizvodnje i kojih se poduzetnici moraju pridržavati:

- Zakon o računovodstvu²¹ – kojim je uređeno računovodstvo poduzetnika, razvrstavanje poduzetnika i grupa poduzetnika, knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, popis imovine i obveza, primjena standarda financijskog izvještavanja i tijelo za donošenje standarda financijskog izvještavanja, godišnji financijski izvještaji i konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja, izvještaj o plaćanjima javnom sektoru, revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, sadržaj godišnjeg izvješća, javna objava godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, Registar godišnjih financijskih izvještaja te obavljanje nadzora. Odredbe Zakona o računovodstvu dužni

¹⁹ Belak, V.: Profesionalno računovodstvo, Zgombić & Partneri, Zagreb, 2006., str. 70.

²⁰ Belak, V. i sur.: Računovodstvo proizvodnje, RRiF-plus d.o.o., Zagreb, 2009., str. 2.

²¹ Zakon o računovodstvu, Narodne novine 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu> (15.08.2022.)

su primjenjivati poduzetnici, a to su: trgovačka društva i trgovci pojedinci određeni propisima kojima se uređuju trgovačka društva, podružnice poduzetnika sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj državi, u Republici Hrvatskoj, kako je određeno propisima kojima se uređuju trgovačka društva i poslovne jedinice poduzetnika (trgovačkog društva i trgovca pojedinca) sa sjedištem u drugoj državi članici EU ili trećoj državi ako prema propisima te države ne postoji obveza vođenja poslovnih knjiga i sastavljanja financijskih izvještaja te poslovna jedinica poduzetnika iz države članice ili treće države koji su obveznici poreza na dobit sukladno propisima kojima se uređuju porezi. Zakonom o računovodstvu je u Republici Hrvatskoj definirano razvrstavanje poduzeća i ona se dijele na mikro, mala, srednja i velika, a kriteriji za razvrstavanje poduzetnika u navedene kategorije su vrijednost ukupne aktive, prihoda i prosječnog broja radnika tijekom godine:²²

- mikro poduzetnici su oni koji ne prelaze granične pokazatelje u dva od slijedeća tri uvjeta:
 - ukupna aktiva 2.600.000,00 kuna,
 - prihod 5.200.000,00 kuna,
 - prosječan broj radnika tijekom poslovne godine - 10 radnika,
- mali poduzetnici su oni koji nisu mikro poduzetnici i ne prelaze granične pokazatelje u dva od slijedeća tri uvjeta:
 - ukupna aktiva 30.000.000,00 kuna,
 - prihod 60.000.000,00 kuna,
 - prosječan broj radnika tijekom poslovne godine - 50 radnika,
- srednji poduzetnici su oni koji nisu ni mikro ni mali poduzetnici i ne prelaze granične pokazatelje u dva od slijedeća tri uvjeta:
 - ukupna aktiva 150.000.000,00 kuna,
 - prihod 300.000.000,00 kuna,
 - prosječan broj radnika tijekom poslovne godine - 250 radnika,
- veliki poduzetnici su:
 - koji prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri uvjeta iz pokazatelja za srednje poduzetnike,
 - banke, štedne banke, stambene štedionice, institucije za elektronički novac, društva za osiguranje, društva za reosiguranje, leasing-

²² Zakon o računovodstvu, op.cit.

društva, društva za upravljanje UCITS fondovima, društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima, UCITS fondovi, alternativni investicijski fondovi, mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima, mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim mirovinskim fondovima, dobrovoljni mirovinski fondovi, obvezni mirovinski fondovi te mirovinska osiguravajuća društva, društva za dokup mirovine, faktoring-društva, investicijska društva, burze, operateri MTP-a, središnja klirinška depozitarna društva, operateri središnjeg registra, operateri sustava poravnanja i/ili namire i operateri Fonda za zaštitu ulagatelja neovisno o tome ispunjavaju li uvjete da prelaze dva granična pokazatelja za srednje poduzetnike.

Poduzetnici u Republici Hrvatskoj su, prema Zakonu o računovodstvu, dužni sastavljati godišnje financijske izvještaje i to:²³

- izvještaj o financijskom položaju (bilanca) - bilanca je financijski izvještaj koji daje informacije o financijskom stanju poduzeća
- račun dobiti i gubitka – financijski izvještaj koji pruža informacije o financijskom rezultatu poduzeća,
- izvještaj o novčanim tokovima - financijski izvještaj koji prikazuje izvore pribavljanja i način uporabe novca,
- izvještaj o promjenama kapitala - daje informacije o politici raspodjele zarada na dio koji se isplaćuje vlasnicima i dio koji ostaje poduzeću,
- bilješke uz financijske izvještaje – financijski izvještaj koji pruža dodatne informacije i detaljnija objašnjenja pojedinih pozicija temeljnih financijskih izvještaja,
- računovodstveni standardi – nastali su temeljem Zakona o računovodstvu, reguliraju teme vezane uz financijske izvještaje i prvenstveno su namijenjeni vanjskim korisnicima:
 - Hrvatski standardi financijskog izvještavanja su računovodstvena načela i pravila koja primjenjuje računovodstvena struka, a koriste se kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja. U Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja naznačene su temeljne

²³ Zakon o računovodstvu, op.cit.

konceptije na kojima počiva sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja. Svrha ovih standarda je propisivanje osnove za sastavljanje i prezentaciju financijskih izvještaja, pomoć revizorima u formiranju mišljenja jesu li financijski izvještaji u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja i pomoć korisnicima financijskih izvještaja pri tumačenju podataka i informacija koje su sadržane u financijskim izvještajima. Cilj Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja je da financijski izvještaji temeljeni na ovim standardima pruže informacije o financijskom položaju, financijskoj uspješnosti i novčanim tokovima poduzetnika koje koriste, u prvom redu, vanjski korisnici u donošenju ekonomskih odluka. Računovodstveni standard Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja koji prati proces proizvodnje je HSFI 10 – Zalihe. Temeljni zadatak računovodstva zaliha je obuhvatiti sve troškove koji su nastali u formiranju zaliha i koje treba priznati kao imovinu u procesu poslovanja do priznavanja povezanih prihoda. Standard sadrži upute za određivanje troškova i njihovim kasnijim priznavanjem kao rashoda, uključivši bilo koje otpisivanje do neto vrijednosti. Također upućuje na metode utvrđivanje troškova koje se koriste za određivanje vrijednosti zaliha. Zalihe su kratkotrajna materijalna imovina koja se drži zbog prodaje u redovnom toku poslovanja, koja se drži u procesu proizvodnje za navedenu prodaju ili u obliku materijala ili dijelova koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga. Zalije slijedom reprodukcijanskog ciklusa obuhvaćaju slijedeće oblike: zalihe sirovina i drugog materijala koji ulazi u supstancu gotovog proizvoda, zalihe rezervnih dijelova i drugog materijala koji ne ulazi u supstancu gotovih proizvoda, zalihe nedovršene proizvodnje i poluproizvoda, zalihe gotovih proizvoda, zalihe trgovačke robe i drugo, kratkotrajna biološka imovina. HSFI 10 standard sadrži načela, pravila i metode za utvrđivanje oblika zaliha, njihovo mjerenje, priznavanje i evidentiranje,²⁴

²⁴ Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Narodne novine broj 85/2015, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html (17.08.2022.)

- Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (MSFI) - podrazumijevaju dogovorena pravila o pripremanju, priznavanju i prezentaciji računovodstvenih stavki poslovnih subjekata. obveznici primjene veliki su poduzetnici te poduzetnici čije su dionice ili dužnički vrijednosni papiri uvršteni ili se obavlja priprema za njihovo uvrštavanje na organizirano tržište vrijednosnih papira. Mali i srednji poduzetnici mogu, ako to žele, primjenjivati MSFI-eve u cijelosti ili mogu primjenjivati standarde koje je donio Odbor za standarde financijskog izvještavanja. Međunarodnim računovodstvenim standardom 2 uređeno je vrednovanje i prezentiranje zaliha u kontekstu sustava troškova nabave. Prema Međunarodnom računovodstvenom standardu 2, opći troškovi proizvodnje obuhvaćaju troškove nastale u svezi s proizvodnjom, osim troškova izravnih materijala i izravnog rada. Primjeri su neizravni materijali i rad, amortizacija materijalne imovine i održavanje tvorničkih zgrada i opreme, te trošak tvorničkog managementa i administracije. Za obračun troškova koristi se nekoliko značajno različitih metoda sa različitim učincima, a to su sljedeće:²⁵
 - prva ulazna – prva izlazna (FIFO),
 - ponderirana prosječna cijena,
 - posljednja ulazna – prva izlazna (LIFO),
 - zalihe po stalnim cijenama,
 - specifična identifikacija,
 - sljedeća ulazna – prva izlazna (NIFO),
 - najnovija nabavna cijena
- Nomenklatura proizvoda – prema industrijskim granama određuje šifre proizvoda utemeljene na Klasifikaciji proizvoda po djelatnostima Republike Hrvatske,²⁶

²⁵ Međunarodni računovodstveni standardi, Narodne novine broj 36/93, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1993_04_36_672.html (17.08.2022.)

²⁶ Državni zavod za statistiku: Statističke klasifikacije i standardi, dostupno na: <https://dzs.gov.hr/statisticke-klasifikacije-i-standardi/214> (17.08.2022.)

- Zakon o porezu na dobit – prema kojem se utvrđuje i plaća porez na dobit,²⁷
- Zakon o obveznim odnosima – kojim su uređene osnove obveznih odnosa, te ugovorni i izvanugovorni obvezni odnosi, između ostalog odgovornost za materijalne nedostatke, te jamstvo za ispravnost prodane stvari,²⁸
- Zakon o zaštiti potrošača – kojim su uređena osnovna prava potrošača pri kupnji proizvoda, kao i pri drugim oblicima stjecanja proizvoda na tržištu i to pravo na zaštitu ekonomskih interesa potrošača, pravo na zaštitu od opasnosti za život, zdravlje i imovinu, pravo na pravnu zaštitu potrošača, pravo na informiranje i izobrazbu potrošača, pravo na udruživanje potrošača u svrhu zaštite njihovih interesa, pravo na predstavljanje potrošača i sudjelovanje predstavnika potrošača u radu tijela koja rješavaju pitanja od njihova interesa.²⁹

3.2. Pojam i vrste troškova proizvodnje

Iako postoje različite koncepcije oko određenja troška, prema definiciji MRS-a 16 troškovi predstavljaju u novcu izraženu vrijednost utrošenih resursa u proizvodnji novih ili stvaranju određenih učinaka.³⁰ Iako se troškove često poistovjećuje ili uspoređuje sa pojmom rashoda, između troška i rashoda postoji bitna razlika. Često se na pojmove utrošak, trošak, izdatak i rashod gleda kao na sinonime a u nastavku će se predstaviti njihova međusobna razlika:³¹

- utrošak – su utrošeni elementi proizvodnje kao npr. sati korištenja strojeva, a ukoliko se utrošak pomnoži sa cijenom elemenata utroška dobije se trošak,³²
- izdatak – predstavlja novčana davanja za nabavu sredstava za proizvodnju, dakle smanjenje novčanih sredstava na računu u banci ili u blagajni,³³
- rashod – predstavljaju negativnu komponentu rezultata poslovanja poduzeća. Širi su pojam od troškova i predstavljaju smanjenje ekonomskih koristi u obračunskom

²⁷ Zakon o porezu na dobit, Narodne novine broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> (17.08.2022.)

²⁸ Zakon o obveznim odnosima, Narodne novine broj 35/05, 41/08, 125/11, 78/15, 29/18, 126/21, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/75/Zakon-o-obveznim-odnosima> (17.08.2022.)

²⁹ Zakon o zaštiti potrošača, Narodne novine broj 19/22, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/193/Zakon-o-za%C5%A1titi-potro%C5%A1a%C4%8Da> (17.08.2022.)

³⁰ Belak, V.: Menadžersko računovodstvo, RRI F, Zagreb, 2009., str. 111.

³¹ Sabolić, D.: Osnovni pojmovi teorije i proizvodnje, FER, Zagreb, 2013., str. 19.

³² Gulin, D. i sur.: Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2011., str. 48.

³³ Habek, M.: Računovodstvena teorija i metoda, Progres, Zagreb, 2008., str. 64.

razdoblju, u obliku odljeva imovine ili stvaranja obveza, što za posljedicu ima smanjenje kapitala. Mogu biti poslovni, financijski i izvanredni.³⁴

Troškovi koji nastaju u poslovanju trgovačkog društva se mogu općenito podijeliti na troškove razdoblja (neuskladištivi troškovi) i troškove koji se uključuju u vrijednost zaliha, odnosno troškovi proizvoda. Kriteriji klasifikacije troškova ovise o potrebi za informacijama o troškovima, a mogu biti kako slijedi:³⁵

- prema vremenu nastanka:
 - povijesni troškovi – nastali u prošlom obračunskom razdoblju, troškovi na koje menadžment ne može utjecati i koji su prezentirani u financijskim i računovodstvenim izvještajima, rezultat su prošle aktivnosti i poslovnih odluka menadžmenta u prošlom obračunskom razdoblju,
 - budući ili planirani – radi se o troškovima za koje se očekuje da će nastati u budućem planiranom razdoblju i predstavljaju aktivnosti i poslovne odluke koje menadžment želi poduzeti i ostvariti u budućem obračunskom razdoblju,
- prema funkcijama:
 - proizvodni troškovi – to su troškovi vezani uz funkciju proizvodnje, a to su troškovi direktnog materijala, troškovi direktnog rada i opći troškovi proizvodnje,
 - neproizvodni troškovi – oni nastaju u tzv. neproizvodnim funkcijama kao što je npr. nabava, prodaja, računovodstvo, financije, pravna funkcija, kadrovska itd.,
- prema položaju u financijskim izvještajima:
 - troškovi proizvoda i troškovi razdoblja:
 - troškovi proizvoda – troškovi proizvodnje, uključuju se u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda,
 - troškovi razdoblja – su rashodi razdoblja, neproizvodni troškovi, troškovi prodaje i administracije,
 - primarni i konverzijski troškovi:
 - primarni troškovi – su troškovi direktnog materijala, sirovina, rezervnih dijelova i sl. koji se u procesu proizvodnje pretvaraju u učinke odnosno

³⁴ Belak, V.: Profesionalno računovodstvo, op.cit., str. 295.

³⁵ Perčević, H.: Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova, Ekonomski fakultet u Zagrebu, Zagreb, dostupno na: https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/poslovno_planiranje/Tro%C5%A1kovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20tro%C5%A1kova.pdf (25.08.2022.)

nositelje tih troškova. To su troškovi koji kvantitativno i kvalitativno ulaze u gotove proizvode,

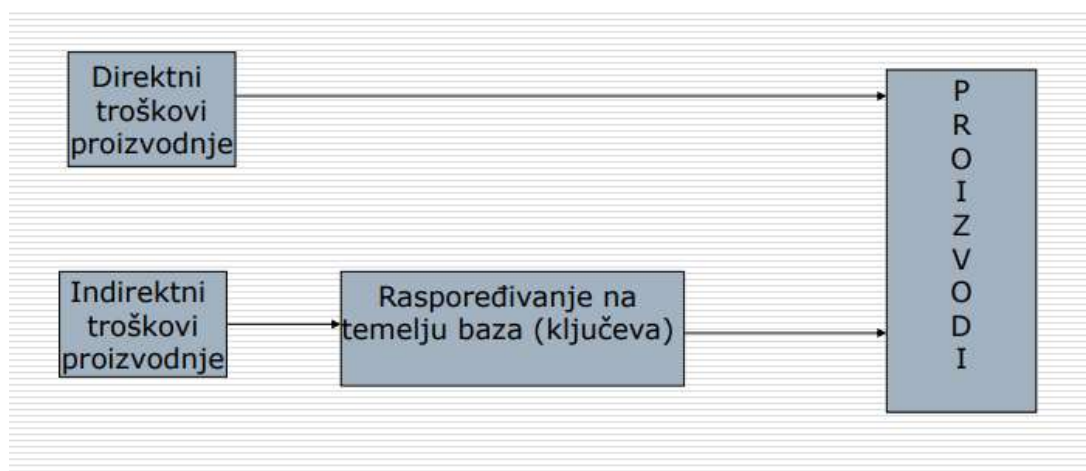
- konverzijski troškovi su svi troškovi koji nastaju u procesu konverzije primarnih sirovina u korisne učinke, troškovi direktnog rada i opći troškovi proizvodnje,
- nedospjeli i dospjeli troškovi:
 - nedospjeli troškovi su uključeni u knjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine i zaliha, a postaju dospjeli kada se imovina utroši, proda ili otuđi na neki drugi način,
 - dospjeli troškovi – dospjeli troškovi po osnovi imovine,
- prema mogućnosti obuhvata po nositeljima:
 - direktni troškovi – koji se mogu pratiti direktno po pojedinom učinku (proizvodu, usluzi i sl.); trošak direktnog materijala i trošak direktnog rada,
 - indirektni troškovi – nazivaju se još općim ili zajedničkim troškovima. Nije ih moguće pratiti pojedinačno prema učinku, jer su zajednički za nekoliko učinaka i dodjeljuju se učincima pomoću različitih standarda, postupaka i metoda,
- prema promjeni aktivnosti temeljenoj na ponašanju:
 - varijabilni troškovi – troškovi koji reagiraju na promjene u razini aktivnosti i kada raste iskorištenje kapaciteta, oni se smanjuju i obratno. Varijabilni troškovi se dijele na proporcionalno-varijabilne koji se mijenjaju u istoj proporciji kao i promjena razine aktivnosti, progresivno-varijabilne koji se mijenjaju brže od promjene razine aktivnosti i degresivno-varijabilne koji se mijenjaju sporije od promjene razine aktivnosti,
 - fiksni troškovi – uvijek su jednaki bez obzira na stupanj iskorištenja kapaciteta. To su npr. troškovi amortizacije, osiguranja i investicijskog održavanja dugotrajne imovine, trošak administracije i uprave i sl. Iako fiksni troškovi ostaju neizmijenjeni u masi, oni se smanjuju po jedinici proizvoda jer se prevaljuju na veći broj jedinica proizvoda,
 - mješoviti troškovi – je varijabilni trošak s fiksnom komponentom, ili fiksni trošak s varijabilnom komponentom troška,
- prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka:
 - relevantni troškovi – troškovi koji su značajni za donošenje poslovnih odluka, oni su podloga za odlučivanje,

- irelevantni troškovi – troškovi koji nisu značajni za donošenje odluka i odlučivanje,
- prema mogućnosti kontrole:
 - kontrolirani troškovi – troškovi kontrolirani od strane menadžera, nad kojima menadžer ima kontrolu, može utjecati na njih i odgovoran je za njih,
 - nekontrolirani troškovi – troškovi koje menadžer ne može kontrolirati i nema odgovornost za njih,
- prema prirodnoj vrsti:
 - materijalni troškovi,
 - troškovi usluga,
 - troškovi amortizacije,
 - troškovi plaća i naknada zaposlenicima.

3.3. Sustavi i metode obračuna troškova proizvodnje

Troškovi proizvodnje se dijele na direktne troškove proizvodnje i indirektne troškove proizvodnje, a njih je potrebno alocirati na proizvode i usluge zbog kojih su nastali.

Slika 1.: Alokacija troškova proizvodnje



Izvor: Perčević, H.: Računovodstveno praćenje proizvodnje i gotovih proizvoda, 2019.,
 dostupno na:
<http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstveno%20pra%C4%87enje%20proizvodnje%20i%20gotovih%20proizvoda.pdf>
 (05.09.2022.)

Direktni troškovi proizvodnje su troškovi direktnog materijala, troškovi direktnog rada (plaće direktnih radnika). Oni se direktno raspoređuju na proizvode. Indirektni troškovi proizvodnje su opći troškovi proizvodnje koji se ne mogu direktno pridružiti proizvodima, prate se po mjestima troška i raspoređuju se na proizvode na temelju „ključeva“. Obračun troškova proizvodnje se odvija u nekoliko faza, a to su sljedeće faze:³⁶

1. identifikacija troškova po prirodnim vrstama,
2. klasifikacija troškova na troškove proizvoda i troškove razdoblja,
3. evidentiranje i obuhvaćanje troškova po mjestima troškova,
4. raspoređivanje indirektnih troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta troškova,
5. evidentiranje i obuhvaćanje troškova po nositeljima troškova (proizvodima),
6. utvrđivanje jediničnog troška proizvoda.

Zaokružena cjelina gdje nastaju troškovi, gdje se troškovi mogu evidentirati i gdje postoji odgovornost za troškove nazivaju se mjesta troškova. Mjesta troškova se dijele na proizvodna mjesta troškova i neproizvodna mjesta troškova. Proizvodna mjesta troškova su glavna mjesta troškova, sporedna mjesta troškova i pomoćna mjesta troškova dok su neproizvodna mjesta troškova mjesta troškova mjesta troškova uprave i prodaje.³⁷

Slika 2.: Podjela mjesta troškova



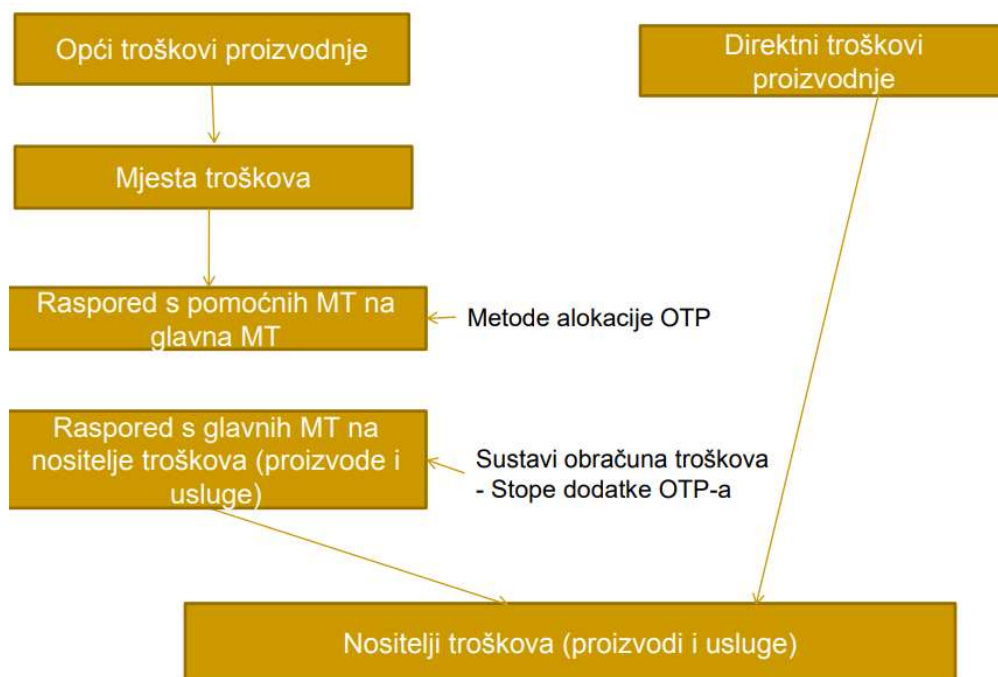
Izvor: Perčević, H.: Računovodstveno praćenje proizvodnje i gotovih proizvoda, 2019., dostupno na: <http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstveno%20pra%C4%87enje%20proizvodnje%20i%20gotovih%20proizvoda.pdf> (05.09.2022.)

³⁶ Perčević, H.: Računovodstveno praćenje proizvodnje i gotovih proizvoda, 2019., dostupno na: <http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstveno%20pra%C4%87enje%20proizvodnje%20i%20gotovih%20proizvoda.pdf> (05.09.2022.)

³⁷ Ibid

Kod raspoređivanja općih troškova proizvodnje vrši se njihovo raspoređivanje sa sporednih i pomoćnih mjesta troškova na glavna mjesta troškova te raspoređivanje istih sa glavnih mjesta troškova na nositelje troškova, odnosno proizvode i usluge.³⁸

Slika 3.: Raspoređivanje troškova proizvodnje na nositelje troškova



Izvor: Perčević, H.: Opći troškovi proizvodnje i njihovo raspoređivanje, nastavni materijali, dostupno na:

https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/Op%C4%87i%20tro%C5%A1kovi%20proizvodnje%20i%20njihovo%20raspore%C4%91ivanje.pdf (02.09.2022.)

Mjesta troškova se klasificiraju prema više kriterija. To su prostorni kriterij (skladište, upravna zgrada, proizvodni pogon, prodavaonica), funkcionalni kriterij (nabavna funkcija, proizvodna funkcija, prodajna funkcija, financijska funkcija), kriterij odgovornosti (troškovni centri, prihodni centri, profitni centri, investicijski centri) i kriterij obračuna (glavna mjesta, sporedna mjesta, pomoćna mjesta, zajednička mjesta).³⁹

³⁸ Perčević, H.: Opći troškovi proizvodnje i njihovo raspoređivanje, nastavni materijali, dostupno na: https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/Op%C4%87i%20tro%C5%A1kovi%20proizvodnje%20i%20njihovo%20raspore%C4%91ivanje.pdf (02.09.2022.)

³⁹ Ibid

Slika 4.: Kriteriji klasifikacije mjesta troškova



Izvor: Perčević, H.: Opći troškovi proizvodnje i njihovo raspoređivanje, nastavni materijali, dostupno na: https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/Op%C4%87i%20tro%C5%A1kovi%20proizvodnje%20i%20njihovo%20raspore%C4%91ivanje.pdf (02.09.2022.)

Obračun i alokacija troškova proizvodnje ima cilj da se utvrdi jedinični trošak proizvoda. Radi se o izuzetno kompleksnom postupku, nekoliko je računovodstvenih metoda koje se koriste za isto, a mogu se klasificirati u slijedeće skupine:⁴⁰

- metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda,
- metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala,
- metode obračuna amortizacije,
- metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta troškova,

⁴⁰ Perčević, H.: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, Ekonomski pregled, 57 (9-10) 647-667, 2006., dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/12894> (02.09.2022.)

- metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s glavnih mjesta troškova na nositelje troškova (proizvode i usluge).

3.3.1. Metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda

Ove metode imaju najznačajniji utjecaj na visinu jediničnog troška proizvodnje i na ocjenu profitabilnosti proizvoda. Radi se o metodama kojima se određuje koji će se troškovi uključiti u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, a koji će se tretirati kao rashodi razdoblja u računovodstvenom smislu. Dvije su metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda:⁴¹

- metoda ukupnih troškova – kod ove metode uključuju se troškovi direktnog materijala, troškovi direktnog rada, varijabilni opći troškovi proizvodnje i iskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje. Sukladno tome, neiskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje, troškovi prodaje i troškovi administracije se tretiraju kao rashodi računovodstvenog razdoblja,
- metoda varijabilnih troškova – ovim pristupom uključeni su svi varijabilni troškovi proizvodnje, a to su trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada i varijabilni opći troškovi proizvodnje. Svi fiksni opći troškovi proizvodnje i troškovi prodaje i administrativni troškovi se tretiraju kao rashodi računovodstvenog razdoblja.

3.3.2. Metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala

U sklopu ove metode postoji nekoliko metoda obračuna troškova zaliha sirovina i materijala, a to su:⁴²

- metoda prosječnih ponderiranih troškova nabave (metoda prosječnih cijena),
- metoda FIFO,
- metoda LIFO,
- metoda HIFO,
- metoda NIFO,
- metoda stalnih cijena.

⁴¹ Perčević, H., op.cit.

⁴² Ibid

Za svoje interne potrebe menadžment se može koristiti bilo kojom od ovih metoda, međutim za potrebe eksternog finansijskog izvještavanja, u skladu sa MRS-om, može se primjenjivati metoda ponderiranih prosječnih troškova nabave ili metoda FIFO.⁴³

3.3.3. Metode obračuna amortizacije

Amortizacija i metode obračuna amortizacije utječu na visinu troškova proizvodnje. Različite su metode obračuna amortizacije, a svaka metoda drugačije utječe na visinu troška amortizacije u jednom razdoblju iako se te razlike eliminiraju u slijedećim razdobljima. Dvije su osnovne skupine metoda obračuna amortizacije:⁴⁴

- metode obračuna amortizacije temeljene na vremenu, a tri su oblika navedene metode obračuna amortizacije:
 - proporcionalna ili linearna metoda,
 - progresivna metoda,
 - degresivna metoda,
- metode obračuna amortizacije temeljene na funkciji (funkcionalna metoda amortizacije).

3.4. Utjecaj troškova na poslovni rezultat poduzeća

Poslovni rezultat poduzeća, dobit ili gubitak, se iskazuje u finansijskom izvještaju račun dobiti i gubitak. Razlika između ukupnih prihoda i ukupnih rashoda daje poslovni rezultat poduzeća, odnosno rezultat o uspješnosti poslovanja poduzeća (dobit) ili o neuspješnom poslovanju (gubitak), što nije cilj poslovanja niti jednog poduzeća.

Nemoguće je odrediti je li smanjenje troškova ili povećanje prihoda važnije za sva poduzeća. Previše je čimbenika koji mogu utjecati na odgovor za promatrano poduzeće na određenom tržištu u određenom gospodarstvu. Specifični marketinški fokus može biti ključan za finansijsku stabilnost i stalno povećanje profita.⁴⁵

Smanjenje troškova ili povećanje prihoda može u konačnici povećati dobit poduzeća, ali ne mora poboljšati maržu neto dobiti tvrtke. Tako npr. u poduzeću koja povećava godišnji prihod

⁴³ Perčević, H., op.cit.

⁴⁴ Ibid

⁴⁵ Maverick, J.B.: Is It More Important for a Company to Lower Costs or Increase Revenue?, Investopedia, dostupno na: <https://www.investopedia.com/ask/answers/122214/company-it-more-important-lower-costs-or-increase-revenue.asp> (08.09.2022.)

sa 1 milijun kuna na 2,2 milijuna kuna povećanjem prodajnog osoblja sa pet na petnaest ljudi sa prosječnom godišnjom plaćom od 100.000 kn svakom. Dodatnih 1,2 milijuna kuna prihoda rezultira samo sa dodatnih 200.000 kuna neto dobiti i zapravo smanjuje profitnu maržu za gotovo 20% (profitna marža se izračunava kao neto prihod podijeljen sa prihodom, izražavaju se u postotku i mjere koliko od svake kune u prodaji poduzeće zapravo zadržava u zaradi).⁴⁶

Poduzeće se zapravo mora pozabaviti pitanjem da li je niža profitna marža prihvatljiva u zamjenu za apsolutno povećanje dobiti u kunama, budući da niža marža možda neće biti dovoljna za osiguranje kontinuirane održivosti poduzeća. Smanjenje troškova može povećati profitabilnost, ali samo ako prodajne cijene i promet ostanu isti. Ako niži troškovi dovedu do smanjenja kvalitete proizvoda tvrtke, tvrtka može biti prisiljena sniziti cijene kako bi održala istu razinu prodaje. To smanjuje potencijalnu zaradu i rezultira čistim gubitkom. Možda čak veći negativni učinak može imati situacija da će poduzeće postupno izgubiti stečeni tržišni udio jer će smanjenje kvalitete onemogućiti održavanje nivoa prodaje i prometa. Međutim, ako tvrtka može učinkovito smanjiti troškove bez ugrožavanja kvalitete, prodajne cijene ili prometa, onda to osigurava put do povećane profitabilnosti.⁴⁷

Tvrtke moraju razmotriti je li povećanje prihoda ili znatno smanjenje troškova održiva opcija. Tvrtke su možda već blizu vrhuncu učinkovitosti u smanjenju troškova jer je npr. ispregovaralo najbolje moguće cijene za materijal, osoblje i objekte. Što se tiče povećanja prihoda, poduzeće se može nalaziti na tržištu koje je toliko konkurentno ili u gospodarstvu koje je toliko depresivno da povećanje prodaje ili podizanje cijena nisu realni ciljevi. Jedna strategija za povećanje profitabilnosti kroz povećanje prihoda je postizanje viših cijena putem uspješnog brendiranja. Uspješnim brendiranjem poduzeća i uspostavljanjem prepoznatljivog identiteta, navedeno omogućuje poduzeću postizanje znatno viših cijena od konkurencije, povećanje tržišnog udjela i zadržavanje tržišne pozicije i u vrijeme gospodarskih problema i kriza. Umjesto razmišljanja o smanjenju troškova, fokusiranje na kvalitetu i brendiranje kao sredstvo povećanja prihoda i kupaca vjerojatno je najsigurniji put do dugoročnog prosperiteta tvrtke.⁴⁸

⁴⁶ Maverick, J.B., op.cit.

⁴⁷ Ibid

⁴⁸ Ibid

4. METODE RASPOREĐIVANJA TROŠKOVA PROIZVODNJE

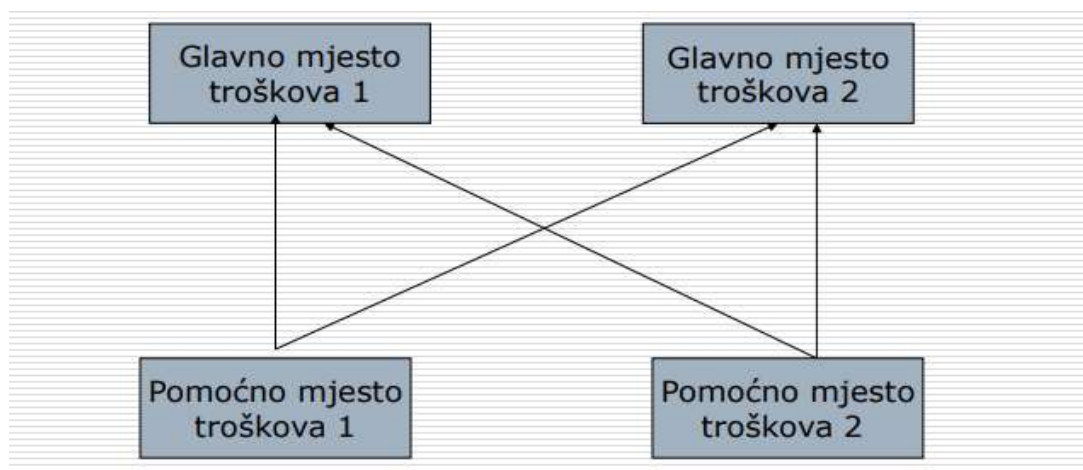
U nastavku će biti predstavljene metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta troškova i metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje na nositelje troškova (proizvode)

4.1. Metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta troškova

Opći troškovi proizvodnje se ne mogu direktno pratiti po proizvodima i zbog toga ih je potrebno različitim metodama rasporediti na proizvode koji su uzrokovali njihov nastanak. Raspoređivanje, odnosno alokacija općih troškova proizvodnje sa pomoćnih mjesta troškova na glavna mjesta troškova provodi se pomoću slijedećih metoda:⁴⁹

- direktnih metoda,
- indirektnih metoda (faznih, postupnih),
- algebarskih metoda (recipročnih).

Slika 5.: Direktna metoda alokacije općih troškova proizvodnje

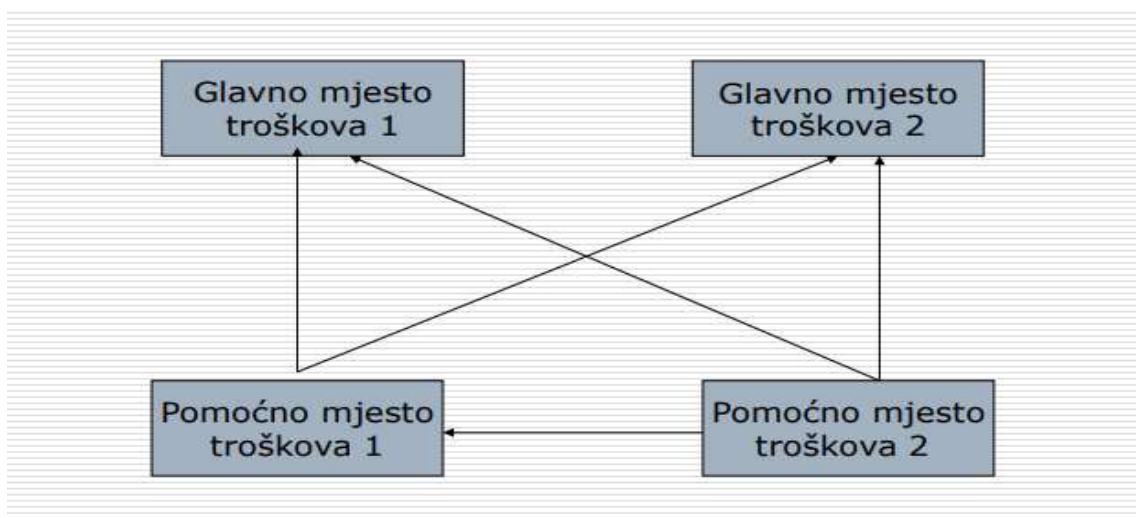


Izvor: Perčević, H.: Računovodstveno praćenje proizvodnje i gotovih proizvoda, 2019., dostupno na:

<http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstveno%20pra%C4%87enje%20proizvodnje%20i%20gotovih%20proizvoda.pdf>
(05.09.2022.)

⁴⁹ Perčević, H., op.cit.

Slika 6.: Indirektna metoda alokacije općih troškova proizvodnje

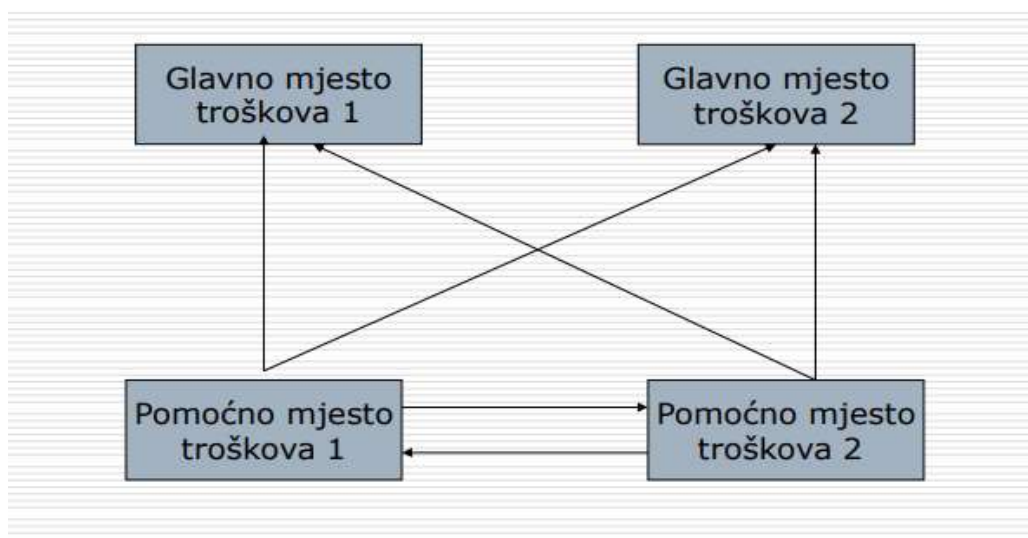


Izvor: Perčević, H.: Računovodstveno praćenje proizvodnje i gotovih proizvoda, 2019., dostupno na:

<http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstveno%20pra%C4%87enje%20proizvodnje%20i%20gotovih%20proizvoda.pdf>

(05.09.2022.)

Slika 7.: Algebarska metoda alokacije općih troškova proizvodnje



Izvor: Perčević, H.: Računovodstveno praćenje proizvodnje i gotovih proizvoda, 2019., dostupno na:

<http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstveno%20pra%C4%87enje%20proizvodnje%20i%20gotovih%20proizvoda.pdf>

(05.09.2022.)

4.2. Metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje na nositelje troškova (proizvode)

Iz perspektive utjecaja, ove metode imaju najveću relevantnost. Ocjenjuje se jedinična cijena proizvoda, a potom i isplativost proizvoda. Opći troškovi proizvodnje raspoređuju se na nositelje troškova, a metode pomoću kojih se isto vrši su podijeljene na tradicionalne i moderne metode. Kod tradicionalnih metoda alokacija općih troškova proizvodnje se veže za vrstu proizvoda, a tradicionalne metode su metoda obračuna troškova proizvodnje po radnom nalogu i procesna metoda obračuna troškova proizvodnje. Suvremena metoda alokacije (ABC metoda) troškova može se primijeniti u svim vrstama proizvodnje.⁵⁰

U tablici 4. je usporedno prikazan tradicionalni i suvremeni sustav obračuna troškova proizvodnje.

Tablica 4.: Sustavi obračuna troškova proizvodnje

TRADICIONALNI SUSTAVI	SUVREMENI (odabrani) SUSTAVI
Raspored općih troškova na mjesta troškova: • što, koliko, kada i za koga proizvesti, • radni nalog – upute o proizvodnji, • mjesečna razina neovisno o fazi završetka proizvodnje • direktni troškovi se raspoređuju na radni nalog, a indirektni na temelju stope dodatka. Procesni sustav obračuna: • procesna proizvodnja, • proizvodnja nije uvjetovana narudžbom, • nepoznata količina proizvodnje i nepostojanje radnih naloga, • ukupne rashode čine troškovi prodanih proizvoda i troškovi razdoblja.	Obračun troškova na osnovu aktivnosti (ABC metoda): • kratkoročno identificira sve troškove i dugoročno povećava udio fiksnih, • uvažava troškove hijerarhije – trošak jedinice proizvoda, trošak serije proizvoda, trošak potpore proizvoda, trošak potpore pogona. Obračun ciljnih troškova: • ukazuje na dozvoljeni trošak proizvoda, • oblikuju strukturu troškova proizvoda s obzirom na zahtjeve tržišta. Obračun troškova životnog vijeka proizvoda:

⁵⁰ Perčević, H., op.cit.

	• ukupni troškovi životnog vijeka svedeni na vrijednost odlučivanja, • zbroj troškova ulaganja, korištenja i održavanja te ostalih troškova, • trošak u odnosu na vijek proizvoda.
--	--

Izvor: Perčević, H.: Računovodstveno praćenje proizvodnje i gotovih proizvoda, 2019., dostupno na:

<http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstveno%20pra%C4%87enje%20proizvodnje%20i%20gotovih%20proizvoda.pdf>

(05.09.2022.)

5. ZAKLJUČAK

Različite su, ali i slične definicije troškova različitih autora. Ravlić i sur. trošak definiraju kao vrijednost utrošenih resursa u proizvodnji novih ili u stvaranju određenih učinaka koja je izražena u novcu. Prema Petričeviću trošak je novčano izražen utrošak, odnosno novčano iskazan utrošak faktora proizvodnje i primljenih usluga koji su nastali u stvaranju proizvoda ili usluga. Tušek trošak definira kao novčani izraz za resurse koji su upotrijebljeni kako bi se postigao određeni cilj ili ostvario učinak, kao što je npr. proizvodnja proizvoda.

Troškovi se razlikuju odnosno dijele se prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku, prema poslovnim funkcijama, prema segmentu i mjestima troška, prema načinu raspoređivanja na nositelje, prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta, prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju, prema utjecaju na poslovni rezultat, prema ulaganju u poslovni proces, prema doprinosu kvaliteti.

Troškovi, između ostalog, izravno utječu na poslovni rezultat poduzeća i zbog toga je glavni zadatak menadžera pravilno upravljanje troškovima. Uz kontinuirano unapređenje poslovanja i postizanje konkurentske prednosti, jedan od glavnih ciljeva poduzeća i menadžera koji njime upravljaju je ostvarenje ciljeva poslovanja uz što niže troškove. Računovodstvo troškova osigurava menadžerima i drugim internim korisnicima u poduzeću informaciji vezano uz obračun i kalkulaciju svih vrsta troškova ih financijskog računovodstva. Uz menadžere, u upravljanju troškovima je potrebna i potpuna uključenost svih zaposlenika na svim hijerarhijskim razinama.

Danas postoje brojne metode i postupci obračuna troškova, koje se sve mogu podijeliti na tradicionalne i suvremene metode. Svako poduzeće donosi odluku o metodi obračuna troškova koji su za nju najprikladniji, koji će joj najbolje odgovarati, a ovisno o djelatnosti kojom se poduzeće bavi, o svojim ciljevima itd., a najčešće se kombinira više različitih modela. Iako se tradicionalnim metodama danas pronalaze brojni nedostaci, one se ipak zbog svoje jednostavnosti još uvijek dosta koriste. U proizvodnoj djelatnosti je važno pravilno obračunati i alocirati troškove proizvodnje jer je isto važno za pravilno utvrđivanje jediničnog troška proizvoda. Metode koje se koriste za navedeno su metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala, metode obračuna amortizacije, metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta

troškova, metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s glavnih mjesta troškova na nositelje troškova (proizvode i usluge).

Cilj poslovanja svakog poduzeća je uspješno poslovanje, odnosno poslovanje sa dobiti. Pri tome je i kontinuirano povećanje dobiti također cilj poduzeća. Povećanje dobiti se može ostvariti povećanjem prihoda uz zadržavanje nivoa troškova ili smanjenjem troškova uz zadržavanje razine prihoda. Međutim, poduzeće treba razmotriti i da li je povećanje prihoda ili značajno smanjenje troškova održiva opcija ili će za povećanje dobiti morati poduzeti neke druge aktivnosti.

LITERATURA

1. Belak, V. i sur.: Računovodstvo proizvodnje, RRiF-plus d.o.o., Zagreb, 2009.
2. Belak, V.: Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, 2009.
3. Belak, V.: Profesionalno računovodstvo, Zgombić & Partneri, Zagreb, 2006.
4. Bhimani, A. et al.: Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova, Mate d.o.o., Zagreb, 2018.
5. Drljača, M.: Metode upravljanja troškovima, Električna, broj 4, Stiloe, Zagreb, 2004., dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf (04.08.2022.)
6. Državni zavod za statistiku: Statističke klasifikacije i standardi, dostupno na: <https://dzs.gov.hr/statisticke-klasifikacije-i-standardi/214> (17.08.2022.)
7. Gulinić, D. i sur.: Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2011.
8. Habek, M.: Računovodstvena teorija i metoda, Progres, Zagreb, 2008.
9. Hilton, R.W., Maher, M.W., Selto, F.H.: Cost Management, Strategies for Business Decisions
10. Međunarodni računovodstveni standardi, Narodne novine broj 36/93, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1993_04_36_672.html (17.08.2022.)
11. Mikić, M.: Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 7 No. 1, 2009., str. 161-176., dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/40552> (06.08.2022.)
12. Odluka o objavljivanju Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, Narodne novine broj 85/2015, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html (17.08.2022.)
13. Perčević, H.: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, Ekonomski pregled, 57 (910) 647-667, 2006., dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/12894> (10.08.2022.)
14. Perčević, H.: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, Ekonomski pregled, 57 (9-10) 647-667, 2006., dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/12894> (02.09.2022.)
15. Perčević, H.: Opći troškovi proizvodnje i njihovo raspoređivanje, nastavni materijali, dostupno na: https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodst

- vo/Op%C4%87i%20tro%C5%A1kovi%20proizvodnje%20i%20njihovo%20raspore%C4%91ivanje.pdf (02.09.2022.)
16. Perčević, H.: Računovodstveno praćenje proizvodnje i gotovih proizvoda, 2019., dostupno na: <http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstveno%20pra%C4%87enje%20proizvodnje%20i%20gotovih%20proizvoda.pdf> (05.09.2022.)
 17. Perčević, H.: Računovodstveno praćenje troškova, dostupno na: <https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstveno%20pra%C4%87enja%20tro%C5%A1kova.pdf> (04.08.2022.)
 18. Perčević, H.: Tradicionalni sustavi obračuna troškova, Ekonomski fakultet u Zagrebu, Zagreb, dostupno na: https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/Sustavi%20obra%C4%8Duna%20tro%C5%A1kova.pdf (10.08.2022.)
 19. Perčević, H.: Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova, Ekonomski fakultet u Zagrebu, Zagreb, dostupno na: https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/poslovno_planiranje/Tro%C5%A1kovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20tro%C5%A1kova.pdf (25.08.2022.)
 20. Ravlić, P., Ruža, F., Vušković, J.: Ekonomika poduzeća, IV izdanje, Više ekonomske škole Pula, Split, Varaždin, Varaždin, str. 307.
 21. Sabolić, D.: Osnovni pojmovi teorije i proizvodnje, FER, Zagreb, 2013.
 22. Tušek, B.: Računovodstveno praćenje troškova poslovanja, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb, dostupno na: www.efzg.hr (04.08.2022.)
 23. Volarević, H., Varović, M.: Osnove računovodstva, Mate d.o.o., Zagreb, 2013.
 24. Zakon o obveznim odnosima, Narodne novine broj 35/05, 41/08, 125/11, 78/15, 29/18, 126/21, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/75/Zakon-o-obveznim-odnosima> (17.08.2022.)
 25. Zakon o porezu na dobit, Narodne novine broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> (17.08.2022.)
 26. Zakon o računovodstvu, Narodne novine 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20, 114/22, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu> (15.08.2022.)

27. Zakon o zaštiti potrošača, Narodne novine broj 19/22, dostupno na:
<https://www.zakon.hr/z/193/Zakon-o-za%C5%A1titi-potro%C5%A1a%C4%8Da>
(17.08.2022.)

POPIS SLIKA

Slika 1.: Alokacija troškova proizvodnje	23
Slika 2.: Podjela mjesta troškova	24
Slika 3.: Raspoređivanje troškova proizvodnje na nositelje troškova.....	25
Slika 4.: Kriteriji klasifikacije mjesta troškova	26
Slika 5.: Direktna metoda alokacije općih troškova proizvodnje.....	30
Slika 6.: Indirektna metoda alokacije općih troškova proizvodnje	31
Slika 7.: Algebarska metoda alokacije općih troškova proizvodnje	31

POPIS TABLICA

Tablica 1.: Podjela troškova prema različitim kriterijima.....	4
Tablica 2.: Upravljanje troškovima – funkcija menadžmenta.....	9
Tablica 3.: Usporedni pregled karakteristika modela za upravljanje troškovima	13
Tablica 4.: Sustavi obračuna troškova proizvodnje.....	32