

Računovodstveno praćenje troškova poduzeća Koestlin d.d.

Prvčić, Petra

Undergraduate thesis / Završni rad

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University North / Sveučilište Sjever**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:122:050877>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

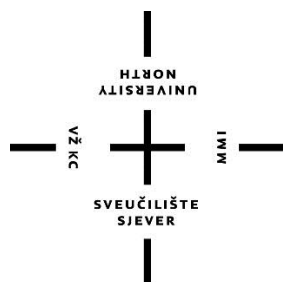
Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-05**



Repository / Repozitorij:

[University North Digital Repository](#)





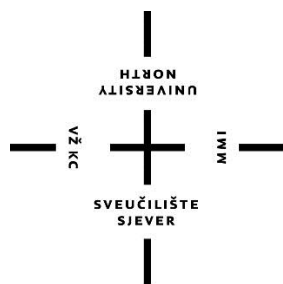
Sveučilište Sjever

Završni rad br.: XX/MM/2020

Računovodstveno praćenje troškova tvrtke Koestlin d.d.

Petra Prvčić, 1375/336

Koprivnica, svibanj 2020. godine



Sveučilište Sjever

Poslovanje i menadžment u medijima

Završni rad br.:XX/MM/2020

Računovodstveno praćenje troškova tvrtke Koestlin d.d.

Student

Petra Prvčić, 1375/336

Mentor

Dr.sc. Ivana Martinčević

Koprivnica, svibanj 2020. godine

Predgovor

Zahvaljujem se mentorici dr.sc. Ivani Martinčević na odobrenju ovog završnog rada te na pomoći, strpljenju i prijedlozima koje je s puno razumijevanja upućivala tokom same izrade. Također, htjela bi se zahvaliti svim profesoricama i profesorima koji su bili uz mene tokom cijelog studiranja te mi pomagali da steknem nova znanja i vještine što kroz predavanja i vježbe, a što kroz samostalan rad. Zahvaljujem se svojoj majci koja mi je omogućila da studiram i svjesna sam da bez koje ovo ne bi bilo moguće. Bila mi je neopisiva podrška tokom studiranja zajedno s mužem, bratom i prijateljima koji su vjerovali u mene i moj uspjeh.

Sažetak

Računovodstvo se bavi opisivanjem, mjerenjem i tumačenjem ekonomskih aktivnosti poslovnih subjekata te se koristi različitim tehnikama i metodama kako bi uz pomoć njih bilo moguće procijeniti i predviđati buduće ekonomske aktivnosti. Riječ je o sustavu koji se koristi različitim pravilima da bi se osiguralo odgovorno poslovanje. Računovodstveni sustav Republike Hrvatske se regulira Zakonom o računovodstvu, HSFI, MSFI i MRS standardima te se postepeno usklađuju standardima Europske unije. Poduzetnici koji su prema Zakonu o računovodstvu obvezni voditi i javno objaviti godišnja financijska izvješća moraju imati šest izvještaja koja moraju biti javno dostupna. Računovodstvo prati i evidentira svaku promjenu pa tako i troškove, te se i oni iskazuju u izvještajima, prvenstveno računu dobiti i gubitka. Računovodstveno praćenje troškova se u ovom završnom radu prikazuje na primjeru proizvodnog poduzeća Koestlin d.d. sa više od 470 zaposlenika.

Ključne riječi: računovodstvo, troškovi, praćenje troškova, Koestlin d.d.

Abstract

Accounting deals with describing, measuring and interpreting the economic activities of business entities and uses various techniques and methods to help them to estimate and predict future economic activities. It is a system that uses different rules to ensure responsible business. The accounting system of the Republic of Croatia is regulated by the Law on Accounting, HSFI, IFRS and IAS and is gradually being harmonized with the standards of the European Union. Entrepreneurs who are required by the Accounting Law to keep and make their annual financial statements public must have six reports that must be made publicly available. Accounting records and records every business change, including expenses, which are reported in the annual reports, primarily in the income statement. Cost accounting is presented in this final paper on the example of the manufacturing company Koestlin d.d. with more than 470 employees.

Keywords: accounting, cost, cost tracking, Koestlin d.d.

Popis korištenih kratica

ZOR	Zakon o računovodstvu
HSFI	Hrvatski standardi financijskog izvještavanja
MSFI	Međunarodni standardi financijskog izvještavanja
MRS	Međunarodni računovodstveni standardi
GAAP	engl. <i>Generally Accepted Accounting Principles</i>
IASB	engl. <i>International Accounting Standards Board</i>
FIFO	engl. <i>First In, First Out</i> Najstarije zalihe se prve skidaju sa knjigovodstvenog stanja.
LIFO	engl. <i>Last In, First Out</i> Najnovije zalihe se prve skidaju sa knjigovodstvenog stanja.
HIFO	engl. <i>High In, First Out</i> Najskuplje nabavljene zalihe se prve skidaju sa knjigovodstvenog stanja.
NIFO	engl. <i>Next In, First Out</i> Zalihe se zamjenjuju na temelju troška.
ABC	engl. <i>Activity Based Costing</i> Suvremena metoda upravljanja troškovima bazirana na aktivnostima.
BSC	engl. <i>Balanced Scoreca</i> Suvremena metoda upravljanja troškovima bazirana na bilanci postignuća.
EVA	engl. <i>Economic Value Added</i> Suvremena metoda upravljanja troškovima bazirana na dodanoj vrijednosti.

Sadržaj

Predgovor	I
Sažetak.....	II
Popis korištenih kratica	III
Sadržaj	IV
1. Uvod	1
1.1. Definicija problema	1
1.2. Cilj rada.....	1
1.3. Metode rada	1
1.4. Struktura rada.....	1
2. Računovodstveni sustav	3
2.1. Pojmovno određenje računovodstva	3
2.2. Računovodstveni sustav Republike Hrvatske.....	4
2.3. Zakon o računovodstvu (ZOR)	6
2.3.1. Obveznici primjene Zakona o računovodstvu	6
2.3.2. Računovodstveni poslovi.....	7
2.3.3. Knjigovodstvene isprave i poslovne knjige.....	8
2.3.4. Godišnji financijski izvještaji	9
2.3.5. Godišnje izvješće.....	11
3. Pojmovno definiranje, podjela i upravljanje troškovima.....	13
3.1. Osnovna terminologija i zakonitosti u vezi troškova.....	13
3.2. Pojam troškova	14
3.3. Teorija troškova	15
3.4. Računovodstvo troškova.....	16
5.1. Tradicionalne metode obračuna troškova	17
5.2. Suvremene metode obračuna troškova	18
3.5. Vrste troškova	19
3.5.1. Podjela troškova prema prirodnim vrstama.....	19
3.5.2. Podjela troškova prema mjestima i nosiocima	19
3.5.3. Podjela troškova prema dinamici poslovanja	20
3.5.4. Podjela troškova prema načinu raspoređivanja na učinke.....	21
3.5.5. Podjela troškova prema položaju u financijskim izvještajima	21
3.6. Upravljanje troškovima.....	22

4. Evidentiranje, upravljanje i praćenje troškova na primjeru poduzeća Koestlin d.d. u 2018. godini	23
4.1. Osnovni podaci i djelatnost poduzeća Koestlin d.d.	23
4.2. Evidencija i raspored troškova u poduzeću Koestlin d.o.o.	24
4.3. Struktura troškova u poduzeću Koestlin d.o.o.	25
4.4. Računovodstveno praćenje troškova na primjeru poduzeća Koestlin d.d.	28
4.4.1. Materijalni troškovi	28
4.4.2. Amortizacija	31
4.4.3. Ostali troškovi	32
4.4.4. Troškovi razdoblja	32
4.4.5. Financijski rashodi.....	34
4.5. Konačni rezultat poslovanja za 2018. godinu	35
5. Zaključak	37
Literatura	38
Popis slika, tablica i grafikona.....	40

1. Uvod

1.1. Definicija problema

Završni rad se bavi troškovima i prikazom računovodstvenog praćenja troškova. Troškovi su novčani iskaz faktora koji su se utrošili tokom procesa proizvodnje ali i usluga koje su primljene da bi bilo moguće stvaranje nove vrijednosti proizvoda i ostvarivanje dobiti.

Računovodstveno praćenje troškova je značajno iz više razloga, a jedan od njih je činjenica da je jedino takav prikaz troškova najbolji i objektivni pokazatelj kvalitete upravljanja troškovima poduzeća. Zbog toga ovaj rad sagledava načine praćenja troškova i to na primjeru poduzeća Koestlin d.d.

1.2. Cilj rada

Cilj je dati primjer računovodstvenog praćenja troškova, za što je odabrano poduzeće Koestlin d.d. Cilj je sagledati stavke godišnjih financijskih izvještaja ovog poduzeća i na njegovom primjeru prikazati konačni poslovni rezultat.

1.3. Metode rada

U izradi završnog rada se koristi metoda analize i sinteze, te se radi analiza slučaja. Metode indukcije i dedukcije su sastavan dio ovog rada zajedno sa metodom deskripcije. Svi podaci su sekundarne prirode.

1.4. Struktura rada

Rad se sastoji od uvoda, teorijskog i empirijskog dijela te zaključka. Teorijski dio se sastoji od dvije cjeline, a istraživački se obrađuje u zadnjoj cjelini središnjeg dijela rada, a nakon njega slijedi zaključak.

Teorijski dio se obrađuje kroz naslove *Računovodstveni sustav i Pojmovno definiranje, podjela i upravljanje troškovima*. U prvoj cjelini se pojmovno određuje računovodstvo i pobliže se označuje računovodstveni sustav Republike Hrvatske. Konzultira se Zakon o računovodstvu (ZOR) po pitanju obveznika primjene ZOR-a, računovodstvenih poslova, knjigovodstvenih isprava i poslovnih knjiga, godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća. Druga cjelina teorijskog dijela obrađuje osnovnu terminologiju i zakonitosti u vezi troškova, definira pojam troškova i objašnjava teoriju i računovodstvo troškova. Daje se pregled vrsta troškova prema prirodnim vrstama, mjestima i nosiocima, dinamici poslovanja, načinu raspoređivanja na učinke i prema položaju u financijskim izvještajima. Druga cjelina se završava objašnjenjem prikaza i praćenja troškova.

Istraživački dio rada bavi se evidentiranjem, upravljanjem i praćenjem troškova na primjeru poduzeća Koestlin d.d.. Daje se prikaz osnovnih podataka i djelatnosti poduzeća, a potom se prikazuje evidencija troškova, planiranje i praćenje troškova u tom poduzeću te se pregledava računovodstveno praćenje troškova (materijalni troškovi, amortizacija, ostali troškovi, troškovi razdoblja i financijski rashodi). Na kraju se prikazuje konačni rezultat poslovanja, te slijedi zaključak.

2. Računovodstveni sustav

2.1. Pojmovno određenje računovodstva

Računovodstvo se može definirati kao „opisivanje, mjerenje i tumačenje ekonomskih aktivnosti određenih subjekata“ (Škara, 2019:9).

Osim toga, „računovodstvo obuhvaća različite tehnike i metode na temelju kojih se vrše procjene i predviđanja budućih ekonomskih aktivnosti“ (Škara, 2019:9). Računovodstvo se oslanja na knjigovodstvo, te računovodstvo i knjigovodstvo nisu istoznačnice.

„Knjigovodstvo se najčešće definira kao točno bilježenje ekonomskih promjena izraženih u novčanim jedinicama u odgovarajućim knjigama. Iako se često poistovjećuju pojmovi računovodstvo i knjigovodstvo, treba naglasiti da je računovodstvo širi pojam od knjigovodstva i da knjigovodstvo predstavlja tek jedan dio računovodstva“ (Škara prema Belak et al., 2012).

Računovodstveni sustav se može definirati kao „kompleksan skup pravila kojima se moramo voditi u poslovanju svakog pravnog subjekta da bismo zadovoljili norme i pravila i odgovorno poslovali“ (Lončar, 2017).

Da bi se računovodstvo bolje odredilo neophodno je sagledati temeljna računovodstvena načela. Načela se prikazuju u sljedećoj tablici.

Tablica 1. Prikaz računovodstvenih pretpostavki i načela

RAČUNOVODSTVENA REGULATIVA	GAAP*	ZOR	MRS
PRETPOSTAVKE	<ul style="list-style-type: none"> • poslovnog subjekta • kontinuiteta • razdoblja • stabilne valute 	<ul style="list-style-type: none"> • kontinuiteta • dosljednosti • nastanka događaja 	<ul style="list-style-type: none"> • kontinuiteta • dosljednosti • nastanka događaja
NAČELA	<ul style="list-style-type: none"> • nabavne vrijednosti • objektivnosti • realizacije • sučeljavanja • prihoda i rashoda • materijalnosti • potpunosti • dosljednosti • opreznosti 	<ul style="list-style-type: none"> • opreznosti • prevage biti nad formom • značajnosti • pojedinačne procjene • vremenske povezanosti • bilančnih pozicija 	<ul style="list-style-type: none"> • opreznosti • prevage biti nad formom • značajnosti

Izvor: Škara, (2019) Važnost i razvijenost osobnih i tehničkih vještina u računovodstvenoj profesiji, Ekonomski fakultet Sveučilište u Splitu, str. 11. dostupno na <https://repositorij.efst.unist.hr/islandora/object/efst%3A3115/datastream/PDF/view> (18.04.2020.), prema Anthony, R.N., Reece, J.S. (2004) Računovodstvo: financijsko i upravljačko – računovodstvena načela i upravljačko računovodstvo, RRiF Zagreb

2.2. Računovodstveni sustav Republike Hrvatske

Računovodstveni sustav Republike Hrvatske se regulira Zakonom o računovodstvu (ZOR), Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (HSFI), Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI) koji se nazivaju i međunarodni računovodstveni standardi (MRS). Zajedno se nazivaju računovodstvenim standardima.

Osim Zakona o računovodstvu, računovodstveni sustav Republike Hrvatske uređuju neki drugi računovodstveni propisi kao što su Pravilnik o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja, Pravilnik o obliku i sadržaju dodatnih podataka za statističke i

druge potrebe, te Pravilnik o načinu vođenja registra godišnjih financijskih izvještaja te načinu primanja i postupku provjere potpunosti i točnosti godišnjih financijskih izvještaja godišnjeg izvješća. Sustav je reguliran i mnoštvom drugih dodatnih pravilnika, naputaka o radu i tome slično.

„HSFI su nastali sukladno ZOR-u, a temelje se na domaćoj računovodstvenoj teoriji te praksi i Direktivama Europske unije i uređuju računovodstvene teme u vezi financijskih izvještaja koji su namijenjeni vanjskim korisnicima“ (Odbor za standarde financijskog izvještavanja, 2016:1).

HSFI 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 koncepcije na kojima počiva sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja“ (Odbor za standarde financijskog izvještavanja, 2016:1).

Temeljna načela su: (Odbor za standarde financijskog izvještavanja, 2016:1)

- neograničenost vremena poslovanja,
- nastanak događaja,
- značajnost i sažimanje,
- dosljednost (materijalnost),
- usporedivost,
- opreznost,
- prijeboj,
- bilančni kontinuitet – početna bilanca,
- odvojeno mjerenje stavki.

Postoji 17 hrvatskih standarda financijskog izvještavanja te svaki od njih propisuje i uređuje određene aspekte računovodstvenog sustava. Sa druge strane, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja imaju 16 standarda, za dodatak ima 41 standard.

Međunarodni računovodstveni standardi (MRS) „omogućavaju da temeljni financijski izvještaji budu međunarodno usporedivi. Za razliku od GAAP-ovih načela, MRS nisu

toliko rigorozni. Sukladno promjenama u okruženju, MRS se kontinuirano nadopunjuju i mijenjaju. MSFI-eve donosi Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (*International Accounting Standards Board –IASB*)“ (Međunarodni računovodstveni standardi, cit., str.14).

Hrvatske standarde financijskog izvještavanja primjenjuju MSP i svi koji nisu obveznici primjene međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Hrvatski standardi moraju biti usklađeni sa drugim spomenutim standardima, te sa standardima Europske unije.

2.3. Zakon o računovodstvu (ZOR)

2.3.1. Obveznici primjene Zakona o računovodstvu

Zakon o računovodstvu propisuje da se Zakon odnosi na poduzetnike, a poduzetnike definira kao trgovačko društvo i trgovca pojedinca. Osim njih navodi i poslovne jedinice tih poduzetnika (i podružnice inozemnih poduzetnika) na koje se odnosi ZOR koji posluju u Republici Hrvatskoj ali imaju sjedište izvan države, a da pritom u toj drugoj državi nisu obavezni voditi poslovne knjige i sastavljati financijske izvještaje.

ZOR također propisuje da se Zakon odnosi i na svaku pravnu i fizičku osobu koja je obveznik poreza na dobit.

Za računovodstveni aspekt praćenja poslovanja poduzetnika od značaja je razvrstavanje poduzetnika s obzirom na njihovu veličinu, i to prema iznosu ukupne aktivne, iznosu prihoda i prosječnom broju radnika tijekom poslovne godine.

Prema tome se ZOR raspoznaje: (Zakon o računovodstvu, NN 78/2015, čl. 5., st. 2-5.)

- Mikro poduzetnike,
- Male poduzetnike,
- Srednje poduzetnike,
- Velike poduzetnike.

Također, sve novoosnovane poduzetnike i poduzetnike sa statusnom promjenom ZOR razvrstava prema navedenoj raspodjeli poduzetnika (od mikro do velikog). Također je

važno istaknuti da se poduzetnici razvrstavaju kao mikro, mali, srednji ili veliki s obzirom na pokazatelje utvrđene na zadnji dan (prethodne) poslovne godine.

ZOR također poznaje grupe poduzetnika, i to male, srednje i velike a raspoređuje ih se s obzirom na pokazatelje utvrđene na konsolidiranoj osnovi.

2.3.2. Računovodstveni poslovi

Pod računovodstvenim poslovima se referira na „prikupljanje i obradu podataka na temelju knjigovodstvenih isprava, pripremu i vođenje poslovnih knjiga, pripremu i sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja, te prikupljanje i obradu podataka u vezi s pripremom i sastavljanjem godišnjeg izvješća, te financijskih podataka za statističke, porezne i druge potrebe“. (Zakon o računovodstvu, NN 78/2015, čl. 7. st.1)

Poduzetnik obveznik mora: (Zakon o računovodstvu, NN 78/2015, čl. 7. st. 2-3., 6., 11.)

- prikupljati i sastavljati knjigovodstvene isprave,
- voditi poslovne knjige,
- sastavljati financijske izvještaje sukladno ZOR-u i drugim propisima,
- organizirati prikupljanje i sastavljanje knjigovodstvenih isprava,
- organizirati prikupljanje i sastavljanje vođenje poslovnih knjiga, te
- sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja na način da je moguće provjeriti poslovne događaje, financijski položaj i uspješnost poslovanja poduzetnika,
- osigurati da računovodstvena dokumentacija bude točna, potpuna, provjerljiva, razumljiva i zaštićena od oštećenja i promjena,
- evidentirati sve knjigovodstvene promjene u poslovnoj godini.

Pritom mora poštivati standarde financijskog izvještavanja i temeljna načela urednog knjigovodstva, na što je prethodno stavljen naglasak.

2.3.3. Knjigovodstvene isprave i poslovne knjige

Zakon o računovodstvu definira knjigovodstvene isprave kao „svaki interno ili eksterno sastavljen pisani dokument ili elektronički zapis o poslovnom događaju, pri čemu taj događaj čini osnovu za unos podataka o poslovnom događaju u poslovne knjige“ (Zakon o računovodstvu, NN 78/2015, čl. 8. st. 1.).

Nadalje, u poslovne knjige ubraja dnevnik, glavnu knjigu i pomoćne knjige, a poduzetnik ih mora voditi po načelu dvojnog knjigovodstva.

Knjigovodstvene isprave se moraju sastavljati bez odgode, mora biti vjerodostojna, uredna i sastavljena na način da osigurava pravodobni nadzor, a osoba ovlaštena za zastupanje poduzetnika ili osoba na koju je prenesena ovlast mora jamčiti potpisom na knjigovodstvenoj ispravi da je ona vjerodostojna i uredna i ima potreban sadržaj. Također, neophodno je da je iz nje moguće razaznati poslovni događaj. Ne smije biti dvosmislena, a sastavljena je u pisanom obliku te je njen sadržaj povezan sa sadržajem drugih vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava. (Zakon o računovodstvu, NN 78/2015, ČL.9.)

Osim poslovnih knjiga i knjigovodstvenih isprava poduzetnik mora sastaviti i kontni plan koji „obuhvaća razrede i skupine konta te sintetička konta koja se primjenjuju u svrhu bilježenja knjigovodstvenih promjena. Kontni plan poduzetnika mora biti sastavljen tako da osigurava podatke za odvojene i konsolidirane financijske izvještaje te mora biti u skladu s propisanim okvirnim kontnim planom“ (Zakon o računovodstvu, NN 78/2015, čl. 11 st. 1-2.).

Dnevnik može biti jedinstvena poslovna knjiga ili više njih, a u njega se kronološki unose knjigovodstvene promjene nastale u određenom izvještajnom razdoblju. Svako knjiženje mora imati redni broj i sadržavati relevantne podatke, a od vrlo velikog značaja je da poduzetnik osigura provjerljivost usklađenosti između prometa dnevnika i glavne knjige za određeno vremensko razdoblje. (Zakon o računovodstvu, NN 78/2015, čl. 12, st. 3-4.)

Glavna knjiga je „evidencija svih knjigovodstvenih promjena nastalih na financijskom položaju i uspješnosti poslovanja u određenom izvještajnom razdoblju u kojoj se ti događaji grupiraju prema njihovoj vrsti, a na temelju kontnog plana“ (Zakon o računovodstvu, NN 78/2015, čl. 12., st.5.). Sastoji se od bilančnih zapisa i izvanbilančnih zapisa (Zakon o računovodstvu, NN 78/2015, čl. 12., st. 6.).

U poslovne knjige se unose podaci na temelju ranije opisanih knjigovodstvenih isprava te se moraju voditi po načelu nepromjenjivog zapisa o nastalom poslovnom događaju. Otvaraju se početkom poslovne godine donosom stanja iz poslovnih knjiga zaključenih na temelju prethodne poslovne godine. Također, u svrhu vođenja knjiga poduzetnik mora na početku poslovanja popisati imovinu i obveze i navesti njihove pojedinačne vrijednosti u količinama i u novčanom iznosu, a na kraju poslovne godine popisati imovinu i obveze i s popisanim stvarnim stanjem uskladiti knjigovodstveno stanje. (Zakon o računovodstvu, NN 78/2015, čl. 14-15)

2.3.4. Godišnji financijski izvještaji

Prema Zakonu o računovodstvu godišnje financijske izvještaje čine: (Zakon o računovodstvu, NN 78/2015, čl. 19. st. 2.)

1. izvještaj o financijskom položaju (bilanca),
2. račun dobiti i gubitka,
3. izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti,
4. izvještaj o novčanim tokovima,
5. izvještaj o promjenama kapitala,
6. bilješke uz financijske izvještaje.

Bilanca (izvještaj o financijskom položaju) je „računovodstveni prikaz stanja i strukture imovine i njenih izvora promatranog subjekta u određenom trenutku, tj. na određeni dan, izraženih u financijskim terminima. Temeljna računovodstvena jednakost zasniva se na „konceptu dvostrukog promatranja“ između imovine i njenih izvora. prema temeljnoj računovodstvenoj jednakosti može se izvesti horizontalni prikaz bilance“ (Baković, 2016:7). Bilanca prikazuje stanje imovine i izvora te imovine na određeni dan.

Račun dobiti i gubitka „prikazuje prihode i rashode tijekom izvještajnog razdoblja te razliku između prihoda i rashoda tj. dobitak ili gubitak. Račun dobiti i gubitka prikazuje financijski rezultat ostvaren u određenom vremenskom razdoblju“ (Baković, 2016:7). Također, Baković objašnjava da se u računu dobiti i gubitka rashodi iskazuju po metodi ukupnih troškova, a troškovi se klasificiraju po prirodnim vrstama.

Prema Baković, (2016:9) izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti prezentira sve komponente dobiti ili gubitka kao i komponente ostale sveobuhvatne dobiti. Poduzeća mogu birati između toga da izrađuju i objavljuju samo izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti kao jedan izvještaj, ili dva izvještaja, i to zaseban račun dobiti i gubitka i drugi izvještaj koji sadrži sastavne dijelove sveobuhvatne dobiti. Prema istom autoru, izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti prikazuje dobitke i gubitke od tečajnih razlika na inozemnim investicijama, nerealizirane dobitke i gubitke na financijskoj imovini, promjene revalorizacijskih rezervi i efekte od zaštite na derivativnim instrumentima.

Izvještaj o novčanim tokovima je izvještaj koji prati kretanje novca, tj. priljev i odljev novca i novčanih ekvivalenata. „Novčani ekvivalenti su kratkotrajna, visokokvalitetna ulaganja koja se brzo konvertiraju u poznate svote novca i koja nisu pod velikim utjecajem rizika od promjene vrijednosti. Iz izvještaja o novčanim tokovima, kao jednom od temeljnih financijskih izvještaja, poduzetnici i drugi zainteresirani dionici mogu razaznati izvore novca i način njegove uporabe, te omogućuje procjenu uspješnosti poslovanja gotovinom i procjenu budućih tijekova gotovine“ (Baković, 2016:11). Izvještaj o novčanim tokovima uključuje izvještaj o novčanim tokovima od operativnih aktivnosti, investicijskih te financijskih aktivnosti.

Izvještaj o promjenama kapitala „prikazuje analizu glavnih promjena na računima vlasničkog kapitala ili neto vrijednosti u tijeku određenog razdoblja. Navedene promjene najčešće se odnose na zadržanu dobit ili preneseni gubitak“ (Baković, 2016:10). Izvještaj o promjenama kapitala prikazuje njegove promjene tokom cijelog obračunskog razdoblja, a prikazuje sva konta kapitala koji imaju utjecaj na stanje kapitala na kraju obračunskog razdoblja.

Bilješke uz financijske izvještaje dopunjuju podatke koji su prikazani u bilanci, računu dobiti i gubitka i izvještaju o novčanom toku. „Sadrže dodatne i dopunske informacije koje nisu prezentirane u bilanci, računu dobiti i gubitka, izvještaju o novčanom tijeku i izvještaju o promjenama kapitala sukladno odredbama odgovarajućih standarda financijskog izvještavanja. Uz pretpostavku da su bilješke uz zadnji godišnji financijski izvještaj javno dostupne, bilješke u izvještaju za razdoblja tijekom godine sadrže samo objašnjenja poslovnih događaja koji su značajni za razumijevanje promjena financijskog položaja i uspješnosti poslovanja izdavatelja od posljednjeg godišnjeg izvještaja“ (Hanfa, Bilješke uz financijske izvještaje).

Mali i mikro poduzetnici moraju sastavljati izvještaje 1., 2. i 6. Nadalje, poduzetnici koji su obveznici primjene HSFI-a ne moraju sastavljati izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti (3.). Prema HSFI-u, „Standard treba primjenjivati u sastavljanju, prezentiranju i objavljivanju financijskih izvještaja opće namjene, a izvještaji trebaju istinito i fer prezentirati financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove poduzetnika“ (Odbor za standarde financijskog izvještavanja, 2016:9).

Prema ZOR-u, obveznici javne objave godišnjih financijskih izvještaja su: (Zakon o računovodstvu, NN 78/2015, čl. 30. st.1.)

1. trgovačko društvo i trgovac pojedinac,
2. trgovačko društvo i trgovac pojedinac koji nema sjedište u Republici Hrvatskoj a u državi u kojoj ima sjedište nema obvezu javne objave, a obavlja djelatnost u RH
3. podružnica inozemnih poduzetnika u Republici Hrvatskoj, ako ista nije poslovna jedinica, kako je određeno propisima kojima se uređuju trgovačka društva.

Navedeni obveznici moraju Financijskoj agenciji (FINA) dostaviti financijska godišnja izvješća i konsolidirana financijska godišnja izvješća sa revizorskim izvješćem ako izvješća moraju podlijegati reviziji.

„Obvezi revizije podliježu godišnji odvojeni i konsolidirani financijski izvještaji subjekata od javnog interesa te velikih i srednjih poduzetnika koji nisu subjekti od javnog interesa, ali i poduzetnici koji su matična društva velikih i srednjih grupa ako nisu obveznici revizije“ (Zakon o računovodstvu, NN 78/2015, čl. 20. st. 1-2.).

2.3.5. Godišnje izvješće

Godišnje izvješće se sastavlja odvojeno od godišnjih financijskih izvještaja koji su prethodno opisani.

Svaki obveznik sastavljanja i javne objave godišnjih financijskih izvještaja prema ZOR-u mora izraditi izvješće posloводства te za njega također provesti reviziju kako bi se ustanovilo da je usklađen sa financijskim izvještajima koji su napravljeni za istu kalendarsku godinu.

Godišnje izvješće mora sadržavati: (Zakon o računovodstvu, NN 78/2015, čl. 21., st. 2.)

- Financijske izvještaje i revizorsko izvješće
- Izjavu o primjeni kodeksa korporativnog upravljanja,
- Izvještaj o plaćanima javnom sektoru,
- Izvješće posloводства s podacima koji se odnose na prikaz određenih aktivnosti.

Godišnje izvješće mora sadržavati gore navedene stavke samo ako je Zakonom o računovodstvu propisano da taj obveznik mora sastavljati svaku od tih stavki. One stavke koje tim zakonom nisu propisane, poduzetnik ih ne mora uključiti u svoje godišnje izvješće.

Izvještaj o podacima u vezi prikaza određenih aktivnosti se konkretno odnosi na prikaz „vjerojatnog budućeg razvoja poduzetnikovog poslovanja, aktivnosti istraživanja i razvoja, podataka o otkupu vlastitih dionica sukladno propisu kojim se uređuju trgovačka društva, podataka o postojećim podružnicama poduzetnika, te financijske instrumente koje koristi“ (Zakon o računovodstvu, NN 78/2015, čl. 21. st. 2.).

ZOR propisuje da se godišnje izvješće mora čuvati trajno u izvorniku.

3. Pojmovno definiranje, podjela i upravljanje troškovima

Kako je cilj poslovanja svakog poduzeća ostvarenje financijske koristi, a koja nastaje pozitivnom razlikom prihoda i rashoda, upravljanje rashodovnom stranom je preduvjet za uspjeh poduzeća.

Upravo zbog toga se velika pozornost pridaje upravljanju troškovima. „Profit poduzeća je rezultat njegovih primarnih i sekundarnih aktivnosti, a povećanje prihoda u odnosu na troškove postiže se efikasnijim i efektivnijim izvršenjem aktivnosti. Mogu se izdvojiti dvije osnovne strategije ostvarivanja konkurentske prednosti, odnosno profita, na tržištu, a to su diferencijacija proizvoda i troškovno vodstvo“ (Mikić, 2009:162).

Pritom se diferencijacija odnosi na težnji za razlikovanjem od drugih ponuđača na tržištu, a troškovno vodstvo na izgradnju snage poduzeća (isticanje) upravo nižim troškovima što omogućava veću efikasnost poduzeća i samim time bolju poziciju na tržištu.

3.1. Osnovna terminologija i zakonitosti u vezi troškova

Troškovi se mogu objasniti kao novčani iskaz svih uloženi napor, materijala, resursa, vremena i procesa, rizika koji je poduzet da bi se proizvodnja ostvarila te kao iskaz svih mogućnosti koje su izgubljene u proizvodnji i isporuci dobara i usluga.

Pojmovi kao što su utrošak, izdatak, rashod i trošak se vrlo često nazivaju *troškom* kao sinonimima, ali oni to nisu. Utrošak predstavlja fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranju učinka kao što su proizvodi i usluge. Primjeri utroška su sati rada radnika, sati korištenja strojeva kWh električne energije i tome slično. (Periša, 2018:2)

Prema istoj autorici, izdatak je odljev novca sa računa poduzeća ili poslovnog sustava bez obzira na karakter i namjenu (obračunski ili gotovinski).

Rashod je smanjenje ekonomske koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja sredstva ili stvaranja obveza što za posljedicu ima smanjenje kapitala, a u svrhu povećanja prihoda tj. dobiti (Baković, 2016:8). Rashod se javlja kao posljedica smanjenja vrijednosti nekih oblika imovine ili kao povećanje vrijednosti nekih oblika obveza (Periša, 2018:2).

Najjednostavnije objašnjenje troška je da je on utrošak koji je napravljen sa ciljem da ga se pretvori u nešto drugo te da bi se povećala njegova prvotna vrijednost. Pritom mu sam proces transformacije (dorade) povećava vrijednost. Prema teoriji troškova, cijena proizvoda je jednaka trošku njegove proizvodnje. U pravilu to vrijedi u teoriji dok je u praksi cilj proizvodnje ostvarenje mogućnosti da se nakon pokrivanja troška proizvodnje (cijene proizvoda) ostvari dodatna novčana korist.

Nadalje, točka pokrića i reagibilnost troškova su neizostavni prilikom razmatranja zakonitosti troškova. Reagibilnost troškova se odnosi na osjetljivost troškova na promjene iskorištenosti kapaciteta uz koja je vezana i remanencija, tj. otpornost troškova na prilagodbu promjeni kapaciteta ovisno o tome da li se oni smanjuju ili povećavaju. Točka pokrića troškova je točka u kojoj je prodajna cijena jednaka proizvodnoj cijeni (trošku) proizvoda. (Gojak, 2016:8)

3.2. Pojam troškova

Troškovi su vrlo važni kod upravljanja poslovanjem, naročito ako se poduzeće bavi proizvodnjom. Niži troškovi proizvodnje po proizvedenoj jedinici ima velik utjecaj ne samo na konačan poslovni rezultat poduzeća nego i na njegovu dugoročnu stabilnost. Smanjenje troškova proizvodnje može u kratkom roku osnažiti poziciju poduzeća na tržištu, čime si ono danas kreira snažnije temelje (npr. izgradnja branda) za stabilnije poslovanje u budućnosti.

Također, troškovi mogu usmjeravati poduzeće prilikom donošenja odluka i to ne samo u financijskom smislu. Kao što je ranije istaknuto, kada se govori o troškovima prvenstveno se misli na novčane izdatke (izražene u novcu) koje poduzeće mora imati kako bi moglo obavljati svoje poslovne aktivnosti.

Da bi poduzeće bilo u mogućnosti generirati neki proizvod kao output neovisno o tome da li je riječ o proizvodnji proizvoda ili usluge za koju nije potrebna nabavka sirovina, neophodna je nabavka inputa, a sve to u konačnici označava trošak za poduzeće. Postoje različiti koncepti troškova koji tvrtka smatra relevantnim u različitim okolnostima. Iako i rashod i izdatak označavaju troškove, prvenstveno se misli na svaki utrošak novčanih sredstava tokom proizvodnog procesa.

3.3. Teorija troškova

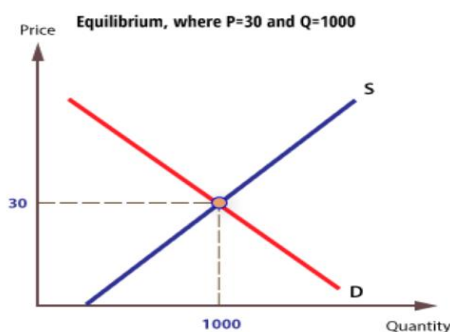
Kao što je ranije prikazano, pod troškovima se podrazumijevaju svi utrošci vezani za proizvodni proces iskazani u novčanim jedinicama.

Prema teoriji troškova cijena proizvodnje je jednaka trošku proizvodnje, odnosno „cijena proizvodnje je jednaka zbroju troškova ulaganja koja su bila potrebna da bi se proizvod proizveo. Svi troškovi se prikazuju kao ukupni troškovi, što se naziva funkcijom troškova odnosno funkcijom ponude“ (Gojak, 2016:5).

Teorija troškova se bavi funkcijom ponude kao troškova i pronalaskom tržišne ravnoteže, te prosječnim i graničnim troškovima, dijagramom ponude i potražnje, tržišnom cijenom, profitnim stopama poduzeća, odnosom korisnosti i cijene i tome slično.

Tržišna ravnoteža podrazumijeva postojanje točke u kojoj je cijena takva je cijena dobra ili usluge kao funkcija ponude jednaka potražnji za njom na tržištu. Ako je tržište u ravnoteži, cijena se neće mijenjati ako vanjski faktor ne promijeni ponudu ili potražnju, što dovodi do poremećaja ravnoteže. To se prikazuje sljedećom slikom.

Slika 1. Tržišna ravnoteža



Izvor: Economics Online, dostupno na: https://www.economicsonline.co.uk/Competitive_markets/Market_equilibrium.html (18.05.2020.)

Slika jedan prikazuje točku u kojoj se krivulja ponude i potražnje sijeku, odnosno točka u kojoj cijena susreće potražnju za tim proizvodom na tržištu. Na cijenu utječu prosječni odnosno granični trošak. Prosječni trošak je trošak jedinice proizvoda s obzirom na ukupnu

proizvedenu količinu (ukupni trošak/količina proizvodnje), a granični trošak je dodatni trošak proizvodnje dodatne/zadnje jedinice proizvoda.

Glavna premisa teorije troškova su funkcije ponude i potražnje, a ona glasi da što je cijena nekog proizvoda ili usluge manja, to će za njom biti veća potražnja, odnosno što je cijena niža, bit će prodane veće količine tog proizvoda, ako je riječ o normalnom proizvodu. Kod nekih proizvoda, kao što su luksuzna dobra, ne vrijedi to pravilo jer sa padom cijene pada i percepcija proizvoda kao luksuznog, zbog čega u kratkom roku može imati porast potražnje, no u dugom roku pada potražnja za takvim proizvodom.

3.4. Računovodstvo troškova

Računovodstvo troškova podrazumijeva određene metode koje se koriste prilikom obračuna troškova. Pritom se misli na različite tehnike i postupke koji se primjenjuju kod: (Perčević, 2006:649)

- vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda,
- utvrđivanja troškova i praćenja troškova po mjestima nastanka, odnosno po centrima odgovornosti,
- raspoređivanja troškova s pomoćnih mjesta troškova na glavna mjesta troškova,
- raspoređivanja troškova na nositelje troškova (proizvode i usluge).

Računovodstvene metode obračuna troškova su: (Perčević, 2006:649)

1. metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda,
 - 1.1. metoda ukupnih troškova i metoda varijabilnih troškova
2. metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala,
 - 2.1. metoda prosječnih cijena, FIFO, LIFO, HIFO, NIFO, metoda stalnih cijena
3. metode obračuna amortizacije,
 - 3.1. vremenska (proporcionalna, progresivna i degresivna) i funkcionalna metoda
4. metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta troškova,
 - 4.1. direktna, indirektna i algebarska metoda
5. metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s glavnih mjesta troškova na nositelje troškova (proizvode i usluge).

5.1. Tradicionalne metode obračuna troškova

„Metode alokacije općih troškova proizvodnje na nositelje troškova dijele se na tradicionalne metode i na suvremenu metodu. Tradicionalne metode vezane su za vrstu proizvodnje, pa se sukladno s tim dijele na metodu obračuna troškova proizvodnje po radnom nalogu i na procesnu metodu obračuna troškova proizvodnje“ (Perčević, 2006:653).

Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima troškove dijeli na: troškove izravnog materijala (nabave materijala za proizvodnju), troškove izravnog rada (osobnih dohodaka radnika u proizvodnji), troškove proizvodne režije (trošak struje, vode i ostalih proizvoda i usluga potrebnih za izvršenje same proizvodnje), troškove upravne i prodajne režije (poslovanje neovisno o proizvodnji kao npr. administracija). (Ćurković, 2016:34) Tradicionalno upravljanje proizvodnim troškovima ima za cilj smanjiti zalihe.

„Metoda obračuna troškova po radnom nalogu relevantna je tradicionalna metoda za primjenu u proizvodnji po narudžbi, a u procesnom je tipu proizvodnje relevantna procesna metoda obračuna troškova“ (Perčević, 2006:653). Radni nalog daje informacije o tome što treba proizvesti i sve specifikacije oko proizvodnje (Perčević, 2006:647-667).

Procesna metoda obračuna troškova proizvodnje se fokusira na proces proizvodnje te je neophodno da se radi o neprekidnom odvijanju proizvodnog procesa. „U svakoj fazi proizvodnje se odvijaju proizvodni procesi koji su privremeni nositelji troškova, dok je ukupna proizvodnja konačni nositelj troškova. Proizvodni proces prenosi svoje troškove na sljedeću fazu, a u zadnjoj fazi se zbrajaju ukupni troškovi proizvodnje. Troškovi proizvodnje se obuhvaćaju po mjestima troškova i po nositeljima troškova“ (Pelivan, 2016:32).¹

¹ Pelivan, I. (2016) Računovodstveno praćenje procesa proizvodnje na primjeru poduzeća Novokmet d.o.o., Sveučilište u Splitu, dostupno na: <https://zir.nsk.hr/islandora/object/efst:72/preview> (22.05.2020.)

5.2. Suvremene metode obračuna troškova

Najpoznatija i najčešće korištena suvremena metoda obračuna troškova je ABC metoda, što dolazi od engleskog *Activity Based Costing*, a u prijevodu troškovi bazirani na aktivnosti.

Osim ABC metode u suvremene se ubraja i metoda ciljnih troškova i kaizen koji je ranije objašnjen. ABC metoda kao osnovicu uzima troškove aktivnosti. Fokus na troškove aktivnosti se javio u novije vrijeme zbog povećanje općih proizvodnih troškova, dok je kod tradicionalnih metoda obračuna troškova fokus bio na proizvodnju sa malim udjelom općih proizvodnih troškova.

ABC metoda se primjenjuje za: (Pelivan, 2016:36)

- utvrđivanje proizvoda koji su nositelji troškova
- utvrđivanje direktnih troškova proizvoda
- utvrđivanje aktivnosti (mjesto indirektnih troškova) i baza ili faktora trošenja (mjere) po tim aktivnostima
- utvrđivanje iz računovodstvene evidencije indirektnih troškova proizvodnje (OTP) po pojedinim aktivnostima
- alociranje indirektnih troškova na pojedine proizvode
- utvrđivanje indirektnih troškova po jedinici proizvoda ili usluge
- utvrđivanje ukupnih troškova proizvodnje i troškova po jedinici proizvoda ili usluge.

Uz ABC metodu postoje i EVA te BSC metoda. EVA metoda dolazi od engl. *Economic Value Added*, odnosno ekonomska dodana vrijednost, a BSC od engl. *Balanced Scorecard*, odnosno bilanca postignuća.

EVA kao suvremena metoda obračuna troškova mjeri uspješnost poslovanja poduzeća, a očekivani povrat na ulaganja se računa kao tržišna cijena uloženog vlastitog kapitala. Onaj dio profita koji prekoračuje troškove korištenog kapitala stvara vrijednost za dioničare (Nikić, 2019:35).

BSC metoda ili metoda "bilance postignuća" se fokusira na bilancu. Bilanca postignuća je „sinteza tradicionalnih financijskih pokazatelja i stvaranja konkurentskih aktivnosti prednosti. Metoda BSC jasno definira strateške ciljeve na temelju koji se izabiru mjerila performanse za ostvarivanje postavljenih strateških dugoročnih ciljeva i tako osigurava realnije procjene ukupnih postignuća poduzeća“ (Nikić, 2019:36). Glavna značajka metode je da se koriste nefinancijski pokazatelji da bi se procijenila uspješnost poslovanja.

3.5. Vrste troškova

Najosnovnija podjela troškova je na stvarne i oportunitetne troškove, troškove proizvodnje, računovodstvene i ekonomske troškove. U nastavku se prikazuje podjela troškova prema prirodnim vrstama, mjestima i nosiocima, dinamici poslovanja, načinu raspoređivanja na učinke, i prema položaju u financijskim izvještajima.

3.5.1. Podjela troškova prema prirodnim vrstama

S obzirom na podrijetlo troškova, oni se mogu podijeliti na troškove sirovina i materijala, energije, rezervnih dijelova i sitnog inventara, usluga, rezerviranja za troškove i rizike, amortizacije, vrijednosnog usklađivanja, osoblja i troškove financiranja (Gojak, 2016:11).

3.5.2. Podjela troškova prema mjestima i nosiocima

S obzirom na mjesta, troškovi se dijele na proizvodne ili pogonske, troškove konverzije te troškove amortizacije, uprave i prodaje te sa druge strane, na troškove proizvodnje i neproizvodne troškove (Gojak, 2016:13).

Prva podjela s obzirom na mjesta se primjenjuje kada je poduzeću u cilju razaznati mjesto nastanka neovisno o proizvodnji odnosno proizvodnom procesu, dok je druga podjela s obzirom na troškove vezane za proizvodnju ili nevezane direktno za proizvodnju važna za menadžersko računovodstvo.

S druge strane, podjela troškova prema nosiocima je značajna radi pregleda i boljeg upravljanja stavki koje nose određene troškove. „Izvanredni (direktni) troškovi proizvoda ili usluge mogu se direktno povezati s proizvodom, dok neizravni (indirektni) troškovi koji se raspoređuju na proizvod ili uslugu ne mogu. Izravni troškovi su troškovi koji nastaju izravno (direktno) u samoj proizvodnji, pa je njih moguće direktno povezati sa mjestom nastanka ali i sa nositeljem troška. Neizravni troškovi se također raspoređuju na proizvode, ali je za njih karakteristično da ne prate proizvod tijekom proizvodnje niti se pojavljuju u okviru cijene proizvoda, već uglavnom predstavljaju troškove razdoblja“ (Gojak, 2016:13).

3.5.3. Podjela troškova prema dinamici poslovanja

S obzirom na dinamiku poslovanja troškovi mogu biti fiksni, varijabilni, miješani i diskrecijski (Gojak, 2016:14).

Fiksni troškovi nastaju i kada nema aktivnosti u poslovnom sustavu, nisu neposredno uzrokovani procesom proizvodnje već osiguravaju uvjete za njegovo odvijanje te ne reaguju na povećanje ili smanjenje stupnja iskorištenja kapaciteta i relativno se smanjuju s porastom stupnja iskorištenosti kapaciteta. Mogu biti apsolutno i relativno fiksni. Apsolutno fiksni troškovi se ne mijenjaju kada se mijenja opseg proizvodnje, a relativno fiksni se mijenjaju. Specifični su po tome što se vrlo brzo povećavaju u slučaju promjene potrebnog stupnja pripravnosti za povećani opseg proizvodnje, nakon čega se u određenoj zoni ponovno ponašaju kao fiksni troškovi neovisno o povećanju opsega proizvodnje (Ćurković, 2016:16).

Varijabilni troškovi su oni koji u ukupnom iznosu rastu i padaju u odnosu na promjenu stupnja iskorištenosti kapaciteta, a karakter varijabilnih troškova imaju svi direktni troškovi te se kao takvi mogu direktno vezati uz jedinicu učinka. Mogu biti proporcionalni, progresivni ili regresivni. Proporcionalni rastu i padaju paralelno s promjenom kapaciteta, progresivni se mijenjaju brže od promjene iskorištenja kapaciteta, a regresivni se mijenjaju sporije od promjene iskorištenja kapaciteta (Ćurković, 2016:17).

Nadalje, miješani troškovi nisu ni varijabilni ni fiksni nego njihova kombinacija. U usporedbi sa relativno fiksnim troškovima, miješani se do određenog stupnja ponašaju kao

fiksni, a kasnije prelaze u varijabilne i obrnuto. Diskrecijski troškovi nisu kombinacija fiksnih i varijabilnih nego nastaju kao rezultat odluka koje poduzeće donosi. Diskrecijski se smatraju fiksnim troškovima, ali takvima da ih poduzeće svojom odlukom vrlo lako može mijenjati (Ćurković, 2016:17).

3.5.4. Podjela troškova prema načinu raspoređivanja na učinke

S obzirom na raspoređivanje troškova na učinke može ih se podijeliti na neposredne i opće. Podjela troškova prema nosiocima i učincima je slična, ali je bitna razlika u tome što podjela s obzirom na učinke daje pregled isplativosti određenog troška s obzirom na pozitivnu odnosno negativnu razliku troška i učinka. Tako se pruža bolji pregled na stavke koje stvaraju troškove te radi procjena isplativosti troška pojedinih stavki.

Dok je kod podjele na nositelje riječ o izvanrednim i neizravnim troškovima, s obzirom na učinke mogu biti neposredni i opći. Neposredni ili direktni su direktno vezani (uzrokovani) određenim procesom, dok se za opće ne može utvrditi da su nastali zbog proizvodnog procesa. Primjerice, režijski troškovi su direktno vezani za aktivnosti proizvodnog procesa, dok trošak postit naljepnica u marketinškom odjelu izrade logotipa pripada općim troškovima.

3.5.5. Podjela troškova prema položaju u financijskim izvještajima

S obzirom na položaj u financijskim izvještaja troškovi se mogu podijeliti na troškove prijevoza i razdoblja te na primarne i konverzijske troškove. Također s obzirom na položaj u financijskim izvještajima mogu biti nedospjeli i dospjeli. Pritom su nedospjeli troškovi iskazani kao imovina u bilanci, to su troškovi nabave imovine i troškovi proizvoda, te postaju rashodi u razdoblju otuđenja imovine, a dospjeli troškovi su rashodi razdoblja, troškovi uprave i prodaje, prodanih proizvoda i troškovi nabave prodane robe. Dospjeli troškovi se nazivaju i troškovima razdoblja (Gojak, 2016:17).

3.6. Upravljanje troškovima

Dok neka poduzeća zauzimaju strategiju povećanja prihoda, drugi zauzimaju strategiju smanjenja troškova, pri čemu oba poduzeća imaju za cilj veću poslovnu dobit. Iako nijedna od navedenih strategija nije neispravna, pronalazak savršene ravnoteže (balansa) je ključan kako bi se ostvarila maksimalna dobit koja je i cilj poduzeća.

„Profit poduzeća je rezultat njegovih primarnih i sekundarnih aktivnosti, a povećanje prihoda u odnosu na troškove postiže se efikasnijim i efektivnijim izvršenjem aktivnosti“ (Mikić, 2009:162). Iz navedenog je primjetna važnost troškova, razumijevanja strukture troškova i važnost pravilnim upravljanjem troškova.

„Da bi ostvarilo svoje ciljeve poslovanja, poduzeće treba nadjačati konkurenciju ne samo danas već i u budućnosti, a pomoću upravljanja troškovima ono to može učiniti na dva načina: efikasnijim korištenjem internih resursa poduzeća i strogom kontrolom troškova ili premošćivanjem proizvodnih aktivnosti koje rezultiraju visokim troškovima“ (Mikić, 2009:162).

Postoji više načina na koje je moguće upravljanje troškovima, a neke od tih metoda su: metoda ciljnog troška, kaizen, model tradicionalnog upravljanja troškovima, model upravljanja temeljen na procesima, model utemeljen na aktivnostima, budžetiranje temeljeno na aktivnostima, te bilanca postignuća.

Ciljni trošak je trošak u dugom roku koji se očekuje, a koji bi omogućio ciljeve poduzeća kao što je opstanak poduzeća ili povećanje konkurentnosti i tome slično. Metoda ciljnog troška označava postupak u kojem se proizvod proizvodi tako da se prvo promotri cijena koju proizvod može imati na tržištu, a potom se proizvod osmisli na način da se u fokus stavi trošak i dobit koja bi se mogla ostvariti. Proizvod je podređen trošku, a trošak cijeni.

Kaizen metoda se odnosi na stalno unapređenje kvalitete proizvodnog procesa, što uključuje ne samo kvalitetu konačnog proizvoda nego i optimalan odnos kvalitete i troškova. Budžetiranje temeljeno na aktivnostima potječe od metode ciljnih troškova, a razlika je u tome što se budžetiranje fokusira ne na troškove nego na osobu koja odlučuje o

troškovima poduzeća. Metoda bilance poduzeća podrazumijeva model „pažljivo odabranog skupa pokazatelja i mjera izvedenih iz tvrtkinih strategija koje služe za planiranje i usmjeravanje aktivnosti poduzeća te na temelju toga mjere postignuća iz različitih perspektiva, a osnova im je povezivanje i uravnoteživanje najbitnijih čimbenika uspješnosti“ (Ćurković, 2016:39).

4. Evidentiranje, upravljanje i praćenje troškova na primjeru poduzeća Koestlin d.d. u 2018. godini

4.1. Osnovni podaci i djelatnost poduzeća Koestlin d.d.

Koestlin d.d. je tvornica keksa i vafla sa sjedištem u Bjelovaru. Koestlin d.d. ima 130.276 dionica (KOES-R-A). Većinski vlasnik je MEPAS d.o.o. sa preko 80% vlasništva, a KOESTLIN D.D. sa 10% (Fininfo, Koestlin d.d. Bjelovar).

Danas Koestlin zauzima prvo mjesto u izvozu keksa i srodnih proizvoda, vafla na području EX YU i ostalih zemalja, dok u Hrvatskoj zauzima prvo mjesto u prodaji keksa, a drugo u prodaji vafla. Koestlin 60% ukupne proizvodnje plasira na strana tržišta (Koestlin d.d., O nama).

Za Koestlin d.d. je važno istaknuti da veliku pažnju pridaje razvoju tehnologije, a shodno tome i razvoju novih proizvoda. Radi primjera, poduzeće je osvojilo različite nagrade za svoje proizvode, od kojih su najpoznatiji Java keksi, Rum kocke i Cappuccino.

Poduzeće danas zapošljava oko 470 radnika, a naročito vodi brigu o kvaliteti radne snage, provodi česte edukacije te shvaća da je u kvaliteti djelatnika snaga poduzeća. Misija poduzeća je zadovoljenje potrebe čovjeka za zdravstveno ispravnom hranom, poboljšati kvalitetu života i društva, a vizija proizvodnja prepoznatljivih i visokokvalitetnih proizvoda koji cijenom i kvalitetom zadovoljavaju potrebe potrošača, te na temelju čega Koestlin ostvaruje profit i osigurava potrebe zaposlenika. (Koestlin d.d., O nama)

Koestlin d.d. ima registrirane djelatnosti: (Fininfo, Koestlin d.d. Bjelovar)

- 15.8 Proizvodnja ostalih prehrambenih proizvoda
- 51 Trgovina na veliko i posredovanje u trgovini, osim trgovine motornim

- vozilima i motociklima
- 52 Trg. Na malo popravak predmeta za kućanstvo
- 55.3 Restorani
- 55.5 Kantine i opskrbljivanje pripremljenom hranom
- 60.24 Prijevoz robe (tereta) cestom
 - *Pružanje usluga u nautičkom, seljačkom, zdravstvenom, kongresnom, sportskom, lovnom i drugim oblicima turizma, pružanje ostalih turističkih usluga*
 - *Iznajmljivanje plovnih objekata (čarter)*
 - *Korištenje opasnih kemikalija.*

Tvornica je sa radom počela 1905. godine, a do danas je više puta mijenjala ime, vlasnike, lokaciju, logotip, širila skladišta i proizvodnju, konstantno ulagala u istraživanje i razvoj, ljudski kadar i razvoj tehnologije i novih proizvoda. Godine 2002. je u vlasništvu MEPAS iz BiH, a tvornica danas (2020) proizvodi oko 70 tona dnevno.

4.2. Evidencija i raspored troškova u poduzeću Koestlin d.o.o.

Koestlin d.d. je obveznik sastavljanja bilance, računa dobiti i gubitka, izvještaja o novčanom toku, izvještaja o promjenama kapitala, te bilješki uz financijske izvještaje.

Ovisno o vrsti poduzeća i djelatnosti postoje razlike u raspoređivanu troškova. Koestlin d.d. je proizvodno poduzeće i stoga se troškovi raspoređuju onako kako je u praksi za proizvodna poduzeća. „Ovisno o tehnološkim procesima, organizacije proizvodnje i količine proizvedenih proizvoda postoje tri osnovna tipa, a to su pojedinačni način proizvodnje, serijska proizvodnja i masovna proizvodnja. Ta tri tipa utječu na metodologiju planiranja, evidentiranja, obračuna i nadzora troškova pa se razlikuju i dva sustava obračuna troškova, i to: sustav obračuna po radnim nalogima i sustav obračuna po procesima“ (Periša, 2018:17).

„U oba sustava obračuna troškova nastali troškovi se prvo evidentiraju po prirodnim vrstama troškova, zatim se iskazuju po mjestu troškova da bi se konačno preslagivanjem troškova s mjesta troškova rasporedili na nositelje troškova“ (Žager et al., 2007:212).

Koestlin d.d. ima tip masovne proizvodnje sa elementima serijske, koja se klasificira između pojedinačne i masovne.

„Kod masovne proizvodnje se konstrukcijski jednaki proizvodi proizvode tijekom duljeg vremenskog razdoblja u većim količinama, na način da veći dio radnih mjesta izvodi jednake operacije kroz dulje vremensko razdoblje, a često i kroz čitavo vrijeme proizvodnje proizvoda. Sa druge strane, u serijskoj proizvodnji se konstrukcijski jednaki proizvodi proizvode istovremeno odnosno neposredno jedan iza drugog u određenom broju. Serijska proizvodnja ima, zbog širine područja koje pokriva, manje jednoznačne karakteristike u odnosu na pojedinačnu proizvodnju“ (Čokeša, 2017:4). Koestlin obračunava troškove po procesima.

4.3. Struktura troškova u poduzeću Koestlin d.o.o.

Prije pregleda računovodstvenog praćenja troškova valja pogledati strukturu ukupnih poslovnih troškova poduzeća.

Sljedeća tablica i grafikon prikazuju troškove promjena vrijednosti zaliha proizvodnje, materijalne troškove, troškove osoblja, amortizaciju, ostale troškove, vrijednosna usklađenja, rezerviranja i ostale poslovne rashode te udio koji pojedini navedeni troškovi imaju u ukupnim poslovnim troškovima. Podaci prikazani u tablici i grafikonu se odnose na period 2017-2019. godine.

Tablica 2. Struktura ukupnih troškova: poslovni rashodi – Koestlin d.d. 2017-2019. godina

Stavke	Za 2017. godinu (u kn)	Udio u ukupnim poslovnim troškovima (%)	Za 2018. godinu (u kn)	Udio u ukupnim poslovnim troškovima (%)	Za 2019. godinu (u kn)	Udio u ukupnim poslovnim troškovima (%)
Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda	1.106.991	0,605%	-1.474.769	-0,831%	357.434	0,195%
Materijalni troškovi	140.332.038	76,718%	134.490.759	75,733%	136.836.711	74,679%
Troškovi osoblja	26.809.659	14,662%	29.510.491	16,262%	30.478.220	16,634%
Amortizacija	6.690.735	3,658%	6.435.054	3,626%	6.600.322	3,602%
Ostali troškovi	7.378.644	4,034%	7.532.830	4,244%	8.127.641	4,436%
Vrijednosna usklađenja	0	0%	23.168	0,013%	0	0%
Rezerviranja	80.000	0,044%	80.000	0,045%	64.000	0,035%
Ostali poslovni rashodi	520.453	0,285%	894.262	0,504%	767.787	0,419%
Ukupni poslovni rashodi	182.918.520	100%	177.491.795	100%	183.232.115	100%

Izvor: obrada autora prema podacima Koestlin.

Grafikon 1. Struktura ukupnih poslovnih rashoda – Koestlin d.d. 2018. godina



Izvor: obrada autora prema podacima Koestlin.

U 2018. godini ukupni poslovni rashodi Koestlina iznose 177.491.795. Ukupni rashodi su 178.726.531, pa financijski rashodi iznose koji su iskazani u računu dobiti i gubitka iznose 1.222.594. Financijski rashodi čine samo 0,684% udjela u ukupnim rashodima Koestlina. Radi usporedbe, u 2017. godini ukupni poslovni rashodi bili 182.918.520 kn, što znači da su u 2018. godini pali za 5.426.725 kn.

Najveću promjenu udjela u ukupnim rashodima su imali materijalni troškovi, ostali i troškovi osoblja (plaća). Kada se promotri razdoblje od 2017. do 2019. godine, iako su 2018. godine poslovni rashodi pali, Koestlin d.d. je u te 3 godine imao porast rashoda od 313.595 kn. Vrijednosna usklađenja je imao samo 2018. godine.

Gornja tablica i grafikon prikazuju da najveći udio u poslovnim rashodima poduzeća imaju materijalni troškovi i troškovi osoblja. Koestlin u 2018. ima više od 470 zaposlenika, što se kroz troškove iskazuje kao čak 16,26% udjela u ukupnim poslovnim rashodima. U 2017. je to bilo 14,66%, a u 2019. oko 16,63%, što znači da troškovi osoblja rastu u promatranom periodu.

Materijalni troškovi s razlogom imaju najveći udio u ukupnim poslovnim rashodima, naročito s obzirom na to da je Koestlin proizvodno poduzeće. Uslužna poduzeća imaju

znatno niži udio materijalnih troškova u ukupnim troškovima. Od ostalih su značajniji ostali troškovi i amortizacija, sa 3 do 4% udjela u ukupnim poslovnim troškovima.

4.4. Računovodstveno praćenje troškova na primjeru poduzeća Koestlin d.d.

Prije prikaza praćenja troškova ovog poduzeća se valja osvrnuti na strukturu imovine u istom periodu, a to je 2018. godina. U tom periodu je dugotrajna imovina imala 64% udjela u ukupnoj imovini, 35% kratkotrajna a 1% aktivna vremenska razgraničenja, što znači porast od oko 4% u odnosu na 2017. godinu kada je u pitanju dugotrajna financijska imovina.

Struktura imovine je takva da u 2018. godini kapital i rezerve imaju 64% udjela a dugoročne i kratkoročne obveze 36%, dok je u prethodnoj godini to bilo oko 60% i 39%.

Potraživanja od kupaca kao kratkotrajna imovina u Koestlinu ima 20% potraživanja od kupaca, 10% zaliha, a kratkotrajna financijska imovina ima samo 2% udjela u aktivni, a novac u banci i blagajni 1%. U 2018. godini je došlo do bolje naplate potraživanja od kupaca (potraživanja su smanjena za oko 7%), a aktiva se povećala za 6% zbog rasta materijalne imovine.

4.4.1. Materijalni troškovi

Materijalni troškovi uključuju troškove sirovina i materijala, prodane robe i ostale vanjske troškove. Kod Koestlina u 2018. godini troškovi sirovina i materijala imaju najveći udio u ukupnim materijalnim troškovima, i to čak 69% što znači da troškovi sirovina i materijala predstavljaju najveće poslovne troškove Koestlina.

Važno je primijetiti da su troškovi sirovina i materijala u 2018. godini pali za oko 10% što se opravdava kvalitetnim upravljanjem troškovima u tom poduzeću jer su troškove sa najvećim udjelom u ukupnim troškovima smanjili za čak 10%. Pad se nastavlja i u 2019. godini, a ukupna promjena vrijednosti troškova sirovina i materijala od 2017. do 2019. godine je negativnih 16%.

Tablica 3. Materijalni troškovi – Koestlin 2017-2019. godina

	2017. godina	2018. godina	2019. godina	Udio u ukupnim mat. tr. 2018	% promjene vrijednosti 2017- 2019.
Troškovi sirovina i materijala	103.959.985	93.436.267	87.317.368	69,474%	- 16,008%
Troškovi prodane robe	3.940.739	4.842.830	14.145.984	3,601%	+ 258,968%
Ostali vanjski troškovi	32.431.314	36.211.662	35.373.359	26,925%	+ 9,072%
UKUPNO	140.332.038	134.490.759	136.836.711	100%	- 2,491%

Izvor: obrada autora prema podacima Koestlin.

Nadalje, ostali vanjski troškovi su odmah iza sirovina i materijala po udjelu u ukupnim materijalnim troškovima te imaju rast od oko 10% u 2018. godini, te pad u 2019. godini, dok troškovi prodane robe koji imaju najmanji udio u ukupnim materijalnim troškovima imaju čak više od 18% rasta u 2018. godini, no obzirom da imaju samo 3,601% udjela u tim troškovima taj rast se smatra gotovo neprimjetnim u usporedbi sa padom troškova sirovina i materijala od 10% u toj godini.

Sa druge strane, troškovi prodane robe su sa 2018. na 2019. godinu porasli za čak 259%. U 2019. godini Koestlin d.d. ima 2% manju prodaju na Hrvatskom tržištu i također pad prodaje na inozemnom tržištu za 8%, a iznosi 75.532 kn.

Materijalni troškovi su u 2018. godini pali za 4,162% što opet pokazuje uspjeh u upravljanju troškovima, a u 2019. su nastavili rasti, no na kraju promatranog razdoblja (2017-2019.) je zbog porasta u 2019. godini pad smanjen na 2,50%.

Kao što je ranije istaknuto, u 2018. godini u ukupnim poslovnim troškovima materijalni troškovima imaju oko 75% udjela (i više) te iznose 134.490.759 kn, pa se pad od 2,5% smatra značajnim.

4.4.2. Amortizacija

Amortizacija se odnosi na trošenje dugotrajne imovine te iskazivanje utrošene vrijednosti kroz vrijednost proizvoda koji je dobiven trošenjem te imovine.

Drugim riječima, amortizacija se može definirati kao „postupno trošenje dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine, pri čemu se utrošena vrijednost pojavljuje kao sastavni dio vrijednosti proizvedenih proizvoda ili pruženih usluga“ (Žager et al., 2007:211).

Dakle amortizacija „izražava postepeno smanjenje vrijednosti dugotrajne nematerijalne i materijalne imovine i postupnu nadoknadu utrošenog dijela vrijednosti te imovine kroz prodaju i naplatu prodanih proizvoda i usluga u čijoj vrijednosti je sadržan i trošak amortizacije“ (Žager et al., 2007:211).

Tablica 4. Amortizacija – Koestlin 2017-2019. godina

	2017. godina	2018. godina	2019. godina	Udio u ukupnim tr. amortizacije 2018	% promjene vrijednosti 2017-2019.
Amortizacija	6.690.735	6.435.054	6.600.000	100%	- 1.356%

Izvor: obrada autora prema podacima Koestlin.

Tablica 4. prikazuje da je u Koestlinu trošak amortizacije sa 2017. na 2018. godinu pao za skoro 4%, preciznije, za 255.681 kn. S obzirom na pad materijalnih troškova od 5.841.279 kn i amortizacije Koestlin je u 2018. godini imao oko 6,1 milijuna kuna troškova manje nego u prethodnom razdoblju iskazanom u godišnjim financijskim izvještajima. Kada se promatra period od 2017 – 2019. godine, vrijednosti amortizacije je pala za 1,36%.

Radi usporedbe, u periodu 2017-2019. ukupni prihodi su pali za oko 4%, što uključuje i prihode od prodaje (koji su također pali u istom razdoblju). Sa druge strane, troškovi prodane robe su porasli za oko 18%.

4.4.3. Ostali troškovi

U ostale troškove ulaze naknade troškova radnika i izdaci za ostala materijalna prava, ostali troškovi poslovanja te financijski troškovi uključeni u troškove proizvoda (Periša, 2018:15).

Sljedeća tablica pokazuje da su ostali troškovi u periodu 2017-2018. u ovom poduzeću porasli za oko 2%, a u periodu 2017-2019. porasli za čak 10,15%.

Tablica 5. Ostali troškovi – Koestlin 2017-2019. godina

	2017. godina	2018. godina	2019. godina	Udio u ukupnim ostalim tr. 2018	% promjene vrijednosti 2017-2018.
Ostali troškovi	7.378.644	7.532.830	8.127.641	100%	+ 10,151%

Izvor: obrada autora prema podacima Koestlin.

4.4.4. Troškovi razdoblja

Troškovi poslovnog razdoblja su u suštini rashodi promatrani u širem smislu, što je vidljivo iz njihove definicije. „Rashodi su kao najširi pojam, troškovi poslovnog razdoblja koji se mogu sučeliti (nadoknaditi) iz ostvarenog prihoda na kraju razdoblja i svi oni vrijednosno izraženi izdaci i utrošci koji nisu u vezi sa ostvarenjem budućih koristi (prihoda). Nastaju kao posljedica trošenja, odnosno smanjenja imovine ili povećanja obveza. Vrijednost rashoda čine vrijednosti koje su morale biti utrošene u poslovnom procesu (sirovine, materijali, strojevi, energija, ljudski rad itd.) koje su neophodne u stvaranju poslovnih učinaka“ (Periša, 2018:15).

4.4.5. Financijski rashodi

U financijske rashode ulaze rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe, tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe, rashodi s osnove kamata i slični rashodi, tečajne razlike i drugi rashodi, nerealizirani rashodi od financijske imovine, vrijednosna usklađenja financijske imovine i ostali financijski rashodi.

Koestlin u računu dobiti i gubitka prikazuje samo rashode s osnove kamata i sličnih rashoda te tečajne razlike i druge rashode.

Tablica 6. Financijski rashodi – Koestlin 2017-2019. godina

	2017. godina	2018. godina	2019. godina	Udio u ukupnim fin. rashodima 2018	% promjene vrijednosti 2017-2019.
Rashodi s osnove kamata i sl. rashodi	1.024.827	687.168	765.000	55,653%	- 25,353%
Tečajne razlike i drugi rashodi	485.658	547.568	225.000	44,347%	- 53,671%
Ukupno	1.510.485	1.234.736	990.000	100%	- 34,458%

Izvor: obrada autora prema podacima Koestlin .

S obzirom na ove dvije stavke financijskih rashoda Koestlin ima ukupno 1.234.736 kn rashoda u 2018. godini i 1.510.485 kn rashoda u 2017. godini, što je pad od oko 18%, te ukupno 990.000 kn rashoda u 2019. godini, što je ukupna promjena vrijednosti od 34,46% u periodu od 2017. do 2019. godine.

Rashodi s osnove kamata i slični rashodi imaju veći udio u ukupnim financijskim rashodima od tečajnih razlika i drugih rashoda no za samo oko 10%, što ne čini značajnu

razliku. Ipak, značajan je pad rashoda s osnove kamata za oko 33% u 2018. godini te u konačnici ukupno smanjenje financijskih rashoda za 18%.

Tečajne razlike imaju gotovo isti udio u ukupnim financijskim rashodima, a ipak su bilježili rast za razliku od rashoda s osnove kamata.

4.5. Konačni rezultat poslovanja za 2018. godinu

Iz priloženog je vidljivo da su neki troškovi koji imaju značajan udio u troškovnoj strukturi poduzeća padali, no neki su i rasli. Istovremeno treba primijetiti da su padali i prihodi.

Koestlin d.d. je u 2018. godini ostvario pozitivan poslovni rezultat u iznosu od 2.767.762 tisuće kuna, no unatoč tome što je poslovan rezultat pozitivan i ostvarena je dobit, važno je istaknuti da je u toj poslovnoj godini dobit u usporedbi sa 2017. godinom pala za cijelih 50%.

Tablica 7. Poslovni rezultat – Koestlin 2017 – 2019. godina

	2017. godina	2018. godina	2019. godina	% promjene vrijednosti 2017-2019.
Ukupni prihodi	191.279.052	182.252.107	182.570.000	- 4,719%
Ukupni rashodi	184.429.005	178.726.531	184.222.000	- 3,092%
DOBIT ili GUBITAK RAZDOBLJA	+ 5.524.428	+ 2.767.762	- 1.652.000	- 70,10%

Izvor: obrada autora prema podacima Koestlin.

Unatoč tome što su u 2018. godini osim prihoda padali i rashodi, prihodi su znatno više pali od rashoda zbog njihove reagibilnosti ali i drugih faktora koji su na to utjecali. Godina 2019. donosi porast ukupnih rashoda i prihoda, no u 2019. godini su rashodi rasli znatno brže od prihoda te je ostvaren gubitak poslovnog razdoblja. Ukupna razlika u vrijednosti dobiti ostvarene 2017. godine i gubitka 2019. je čak 70%.

Takav pad u dobiti se objašnjava negativnim ekonomskim kretanjima i slabljenjem gospodarske aktivnosti. Prodaja Koestlinovih proizvoda u Hrvatskoj je u 2018. godini porasla za 1%, ali je na inozemnim tržištima pala za 12% što je znatno narušilo prihode od prodaje i iskazalo se u financijskim izvještajima kao što je prikazano u tablici 7.

U 2018. godini su kapital i rezerve porasli za oko 2%, zadržana dobit za 33%, a dugoročne obveze su se povećale za 72% kao posljedica ulaganja u materijalna sredstva u pripremi rada. Kratkoročne obveze su porasle za 7% zbog rasta obveza prema dobavljačima, a važno je primijetiti da one čine skoro 30% izvora imovine.

5. Zaključak

Koestlin je zbog smanjenja gospodarske aktivnosti morao smanjiti i proizvodnju te se ona smanjila za 9%, a proaktivnim djelovanjem je Koestlin odlučio investirati u dizajn, funkcionalnost i marketinške aktivnosti kako bi na taj način istaknuo svoje prednosti na tržištu i nastavio zadržavati visoku poziciju na tržištu.

O značaju pada prihoda od 12% na inozemnim tržištima govori činjenica da u 2018. godini prihodi od prodaje imaju čak 90% udjela u ukupnim prihodima koje Koestlin ostvaruje, a pritom prihodi od prodaje u Hrvatskoj i u inozemstvu imaju jednak udio u ukupnim prihodima. Smanjenje prodaje za 12% te vrlo slab rast na domaćem tržištu se ogledao u konačnom poslovnom rezultatu.

Kao proizvodno poduzeće sa serijskom i masovnom proizvodnjom, Koestlin se u 2018. godini našao u situaciji pada dobiti na kraju poslovne godine. Investicijama u poboljšanje proizvoda, funkcionalnosti i tehnologije te pojačavanjem marketinških aktivnosti povećava šanse za ponovno povećanje prihoda od prodaje.

Kao što je poznato, osim fiksnih troškova koji se ne mijenjaju, postoje i promjenjivi fiksnii koji imaju drugačiju reagibilnost na promjene u proizvodnji odnosno promjeni kapaciteta i iskorištenosti. Smanjenje prodaje je vodilo ka smanjenju proizvodnje, a troškovi hladnog pogona uz druge troškove koji nisu mogli značajno padati su rezultirali većem padu prihoda od pada rashoda, te slabijim poslovnim rezultatom nego što je bilo u 2017. godini.

Koestlin d.d. je u 2018. godini ostvario 2.767.762 tisuća kuna dobiti. Unatoč padu dobiti Koestlin je i dalje među vodećim proizvođačima u konditorskoj industriji u Hrvatskoj.

Literatura

1. Anthony, R.N., Reece, J.S. (2004) Računovodstvo: financijsko i upravljačko – računovodstvena načela i upravljačko računovodstvo, RRiF Zagreb
2. Baković, J. (2016) Komparativna i strukturna analiza izvještaja o novčanom tijeku na primjeru poduzeća Slobodna Dalmacija d.d. Split, Sveučilište u Splitu, dostupno na: <https://core.ac.uk/download/pdf/197613833.pdf> (19.05.2020.)
3. Belak, V., Vundrić, N. (2012) Osnove suvremenog računovodstva, RRiF, Zagreb
4. Cirkveni, T.F. (2016) Hrvatski računovodstveni sustav: HSFI, MSFI, MRS, Tumačenja i ZOR s komentarom, VII. Izdanje iz ciklusa Računovodstvo poduzetnika, RRiF, Zagreb, dostupno na <https://www.rrif.hr/epreview/preview-240.pdf> (01.05.2020.)
5. Čokeša, M. (2017) Upravljanje zalihama u serijskoj proizvodnji, Fakultet prometnih znanosti Sveučilište u Zagrebu, dostupno na: <https://repositorij.fpz.unizg.hr/islandora/object/fpz%3A1040/datastream/PDF/view> (01.05.2020)
6. Ćurković, T. (2016) Metode upravljanja troškovima te njihova primjena kod određivanja prodajnih cijena proizvoda, Sveučilište u Splitu, dostupno na: <https://dr.nsk.hr/islandora/object/efst%3A748/datastream/PDF/view> (21.05.2020.)
7. Europa.eu, Uredba komisije EZ o MRI, dostupno na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20190101&from=HR> (29.04.2020.)
8. Fininfo, Koestlin d.d. Bjelovar, dostupno na: <https://www.fininfo.hr/Poduzece/Pregled/koestlin/Detaljno/242> (04.05.2020.)
9. Gojak, A. (2016) Računovodstveno praćenje troškova na primjeru Kingtrade d.o.o. Makarska, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Splitu, dostupno na <https://repositorij.efst.unist.hr/islandora/object/efst%3A438/datastream/PDF/view> (28.04.2020.)
10. Hanfa, Bilješke uz financijske izvještaje, dostupno na: <https://www.hanfa.hr/oam/TANG/021.TFI-POD%2031.03.09.%20PG6%20BILJE%C5%A0KE.pdf> (21.05.2020.)
11. Koestlin d.d. O nama, dostupno na: <https://www.koestlin.hr/hr/o-nama> (04.05.2020)
12. Lončar, D. (2017) Računovodstveni sustav RH i harmonizacija financijskog izvještavanja, Sveučilišni centar Koprivnica Sveučilište Sjever, dostupno na <https://repositorij.unin.hr/islandora/object/unin%3A1680> (20.04.2020.)

13. Nikić, L. (2019) *Suvremene metode obračuna troškova*, Sveučilište Jurja Dobrile u Puli, dostupno na: <https://repositorij.unipu.hr/islandora/object/unipu%3A3592/datastream/PDF/view> (22.05.2020.)
14. Mikić, M. (2009) *Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima*, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu (7) 1, str. 161-176.
15. Odbor za standarde financijskog izvještavanja, (2016) *Odluka o objavljivanju HSFI-a*, dostupno na http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/136/137/Hrvatski_standardi_financijskog_izvjestavanj_a.pdf (20.04.2020.)
16. Odbor za standarde financijskog izvještavanja, (2016) *Odluka o objavljivanju HSFI-a*, str. 1., dostupno na http://www.osfi.hr/Uploads/1/2/136/137/Hrvatski_standardi_financijskog_izvjestavanj_a.pdf (20.04.2020.)
17. Pelivan, I. (2016) *Računovodstveno praćenje procesa proizvodnje na primjeru poduzeća Novokmet d.o.o.*, Sveučilište u Splitu, dostupno na: <https://zir.nsk.hr/islandora/object/efst:72/preview> (22.05.2020.)
18. Perčević, H. (2006) *Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske*, *Ekonomski pregled* 57 (9-10), str. 647-667.
19. Perinić, M. (2015) *Definiranje (planiranje) tehnološkog procesa*, Tehnološki fakultet Sveučilišta u Rijeci, dostupno na: <http://dorada.grf.unizg.hr/media/Ak.god.%202014.-2015./Evokacija%20Operativna%20priprema%20proizvodnje.pdf> (30.04.2020.)
20. Periša, M. (2018) *Računovodstveno praćenje troškova u poduzeću EURO RATAN d.o.o.*, Sveučilište Jurja Dobrile u Puli, dostupno na <https://repositorij.unipu.hr/islandora/object/unipu%3A3093/datastream/PDF/view> (02.05.2020.)
21. Škara, A. (2019) *Važnost i razvijenost osobnih i tehničkih vještina u računovodstvenoj profesiji*, Ekonomski fakultet Sveučilište u Splitu, dostupno na <https://repositorij.efst.unist.hr/islandora/object/efst%3A3115/datastream/PDF/view> (18.04.2020.)
22. *Zakon o računovodstvu (ZOR)*, NN 78/2015, dostupno na https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2015_07_78_1493.html (22.04.2020.)
23. Žager, K., Tušek, B., Vašiček, V., Žager, L. (2007) *Osnove računovodstva*, HZRFD, Zagreb, str. 212.

Popis slika, tablica i grafikona

Tablice

Tablica 1. Prikaz računovodstvenih pretpostavki i načela	4
Tablica 2. Struktura ukupnih troškova: poslovni rashodi – Koestlin d.d. 2017-2018. godina	26
Tablica 3. Materijalni troškovi – Koestlin 2017-2019. godina.....	30
Tablica 4. Amortizacija – Koestlin 2017-2019. godina.....	31
Tablica 5. Ostali troškovi – Koestlin 2017-2018. godina.....	32
Tablica 6. Financijski rashodi – Koestlin 2017-2019. godina.....	34
Tablica 7. Poslovni rezultat – Koestlin 2017 – 2019. godina.....	35

Grafikoni

Grafikon 1. Struktura ukupnih poslovnih rashoda – Koestlin d.d. 2018. godina	27
--	----

Slike

Slika 1. Tržišna ravnoteža	15
----------------------------------	----