Utjecaj troškova na financijski rezultat poslovanja

Boras, Slaven

Undergraduate thesis / Završni rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **The University of Applied Sciences Baltazar Zaprešić / Veleučilište s pravom javnosti Baltazar Zaprešić**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:129:217677

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-20**

Repository / Repozitorij:

Digital Repository of the University of Applied Sciences Baltazar Zaprešić - The aim of Digital Repository is to collect and publish diploma works, dissertations, scientific and professional publications

VELEUČILIŠTE
s pravom javnosti
BALTAZAR ZAPREŠIĆ
Zaprešić

Preddiplomski stručni studij
Poslovanje i upravljanje

SLAVEN BORAS

UTJECAJ TROŠKOVA NA FINANCIJSKI REZULTAT POSLOVANJA

STRUČNI ZAVRŠNI RAD

Zaprešić, 2019. godine

VELEUČILIŠTE
s pravom javnosti
BALTAZAR ZAPREŠIĆ
Zaprešić

Preddiplomski stručni studij
Poslovanje i upravljanje

STRUČNI ZAVRŠNI RAD

UTJECAJ TROŠKOVA NA FINANCIJSKI REZULTAT POSLOVANJA

Mentor:
dr. sc. Matej Galić

Student:
Slaven Boras

Naziv kolegija:
EKONOMIKA TROŠKOVA

JMBAG studenta:
0010150631

SADRŽAJ

SAŽETAK **1**

ABSTRACT **1**

UVOD **2**

1. UVOD O RAČUNOVODSTVU **3**

1.1. Financijsko računovodstvo 5

1.2. Upravljačko računovodstvo 6

2. POJAM I PODJELA TROŠKOVA **7**

3. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA **15**

4. METODE OBRAČUNA TROŠKOVA **19**

5. ANALIZA TROŠKOVA NA PRIMJERU PODUZEĆA SAPONIA D.D. **24**

5.1. Osnovni podaci o poduzeću 24

5.2. Horizontalna analiza troškova 25

5.3. Vertikalna analiza troškova 27

6. ZAKLJUČAK **30**

7. POPIS LITERATURE **31**

8. POPIS SLIKA, TABLICA I GRAFIKONA **32**

IZJAVA **33**

ŽIVOTOPIS **34**

SAŽETAK

Predmet ovoga rada jeutjecaj troškovanafinancijski rezultat poslovanja poduzeća.Postoje različite vrste troškova kao i kriteriji za klasifikaciju troškova što je u radu detaljnije objašnjeno i definirano. Podjela troškova najčešće ovisi o potrebama mendžera za donošenje poslovnih odluka. Menadžment poduzeća pri donošenju odluka o poslovnim aktivnostima mora pratiti troškove kako bi se, uz ograničene financijske resurse, donijele odluke koje donose dobit odnosno profit za poduzećešto nužno ne mora značiti da se troškovi trebaju pod svaku cijenu snižavati.

Cilj ovoga rada je ukazati na važnost upravljanja troškovima s naglaskom na metode obračuna troškova koje menadžment koristi prilikom praćenja i identificiranja troškovašto u konačnici dovodi do ostvarivanja profitabilnosti poduzeća i konkurentske prednosti.

Na primjeru poduzeća Saponia d.d. napravljen je i prikazan izračun horizontalneanalize troškovakao i vertikalne analize troškova, a isti su od velike važnosti te mogu utjecati pozitivno ili negativno na samo poslovanje i financijski rezultat poduzeća.

Ključne riječi: upravljanje troškovima, metode obračuna troškova, horizontalna i vertikalna analiza troškova

Title in English: THE INFLUENCE OF COSTS ON THE FINANCIAL RESULT OF BUSINESS

ABSTRACT

The subject of this paper is the impact of costs on the financial performance of an enterprise. There are different types of costs and criteria for classifying costs, which are explained and defined in more detail in the paper. Cost sharing usually depends on the manager's decision-making needs. When making business decisions, business management must monitor costs so that, with limited financial resources, decisions are made that make a profit or profit for the company, which does not necessarily mean that costs should be reduced at all costs.

The aim of this paper is to emphasize the importance of cost management with an emphasis on costing methods used by management in monitoring and identifying costs, which ultimately leads to the achievement of enterprise profitability and competitive advantage.

On the example of Saponia d.d. Horizontal cost analysis and vertical cost analysis calculations are made and presented, which are of great importance and can have a positive or negative impact on the business and financial performance of the company.

Key words: cost management, costing methods, horizontal and vertical cost analysis

UVOD

Kontroliranje i upravljanje troškovima u poduzeću danas predstavlja važan značaj za menadžment poduzeća. Cilj svakog poduzeća je maksimalizacija dobiti (profita) u dugom vremenskom razdoblju. Zadatak menadžera bi trebao biti poduzimati aktivnosti kako bi osigurali trajnu profitablinost poslovanja, što nužno ne znači da se troškovi trebaju pod svaku cijenu snižavati.

U literaturi postoje različite vrste troškova i kriteriji za klasifikaciju troškova što je u radu detaljnije objašnjeno i definirano. Podjela najčešće ovisi o potrebama mendžera za donošenje poslovnih odluka. Menadžment poduzeća pri donošenju odluka o poslovnim aktivnostima mora pratiti troškove kako bi, uz ograničene financijske resusre, donijeli odluke koje donose dobit za poduzeće.

U uvjetima poslovanja koje imamo danas jako je bitno usmjeriti pažnju na analizu trenutnog načina poslovanja i pronalaženju mogućnosti za povećanje profitablinosti poslovanja. U tom procesu je bitno kako upravljati troškovima. Temeljni cilj upravljanja troškova je ostvarivanje profitabilnosti poduzeća i konkurentske prednosti.

Na profitabilnost poduzeća, između ostalog, važan utjecaj imaju metode obračuna troškova koje menadžment koristi prilikom praćenja i identificiranja troškova.

Rad započinje poglavljem o računovodstvu, te podjelom računovodstva gdje su navedene najvažnije karakteristike financijskog računovodstva i upravljačkog računovodstva. Nakon toga slijedi poglavlje gdje je definiran pojam troškova te podjela i objašnjenje podjele troškova. U četvrtom poglavlju rada detaljnije je objašnjen proces upravljanja troškova. Nakon toga slijedi poglavlje o metodama obračuna troškova, gdje su metode navedene i objašnjene. U zadnjem djelu rada je na primjeru poduzeća napravljen izračun horizontalne i vertikalne analize troškova.

1. UVOD O RAČUNOVODSTVU

Jedinstvenu definiciju pojma računovodstva danas je izrazito teško dati. Autori u literaturi definiranju pristupaju sa različitih stajališta. Prema Dražić-Lutinsky, I. (2010) najčešće se u literaturi navode slijedeća četiri pristupa:

- „ računovodstvo kao vještina, tehnika ili umijeće,
- računovodstvo kao znanstvena disciplina,
- računovodstvo kao uslužna funkcija poslovnog subjekta i
- računovodstvo kao dio upravljačkog informacijskog sustava poslovnog subjekta.“[1]

Računovodstvo je nužno za kontroliranje resursa svakog poduzeća kao i za procenjivanje kakve učinke na poduzeće imaju određene poslovne aktivnosti. Kako bi se uspješno mogli koristiti podaci koje pruža računovodstvo, potrebno je poznavati računovodstvena načela i metode. Osnovna svrha računovodstva je pružiti donositeljima odluka informacije korisne za poslovno odlučivanje koje se odnose na pronalaženje i upotrebu rijetkih ekonomskih sredstava kao što su novac, zemljište i radna snaga.

Neke od definicija računovodstva su navedene u nastavku.

„Računovodstvo je zaokruženi sustav znanstvenih metoda i tehnika priznavanja, mjerenja, evidentiranja i količinskog iskazivanja ekonomskih transakcija, svojevrsnog planiranja, nadziranja te analiziranja stanja i kretanja imovine, obveza, kapitala (glavnice), prihoda, rashoda, utvrđivanje financijskog rezultata poduzeća i sastavljanje financijskih izvještaja.“[2]

„Računovodstvo je umjetnost interpretacije, mjerenja i povezivanja rezultata ekonomskih aktivnosti.“[3]

Regulatorni okivir računovodstva u Republici Hrvatskoj

Računovodstvo i financijsko izvještavanje poduzetnika u Republici Hrvatskoj regulirano je:[4]

- Zakonom o računovodstvu (NN br. 78/15, 134/1, 120/16, 116/18)
- Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja-MSFI (koji uključuju i Međunarodne računovodstvene standarde –MRS)
- Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja –HSFI
- Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja (NN br. 95/16)

[1] Dražić-Lutinsky, I., Gulin, D. et. al. (2010.). Računovodstvo. 3. izmijenjeno izdanje. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
[2] http://www.vup.hr/_Data/Files/13030181824615.pdf
[3] Meigs, R. F., Meigs, W. B., Računovodstvo – temelj poslovnog odlučivanja, MATE, Zagreb, 1999.
[4] Perkušić, D., Osnove računovodstva, skripta, Sveučilište u Splitu, Split, 2016.

Podjela računovodstva

Računovodstveni sustav možemo podijeliti na dva područja: financijsko i upravljačko računovodstvo. Glavne karakteristike oba područja će biti prikazane u nastavku.

Tablica 1 Podjela računovodstva

	FINANCIJSKO RAČUNOVODSTVO	UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO
SVRHA	Pribavljanje korisnih informacija brojnim donositeljima odluka o financijskom položaju i poslovnim rezultatima poslovnog subjetka	Pribavljanje informacija menađerima koje sekoriste u planiranju i kontroli poslovnih aktivnosti za donošenje menađerskih odluka
VRSTE IZVJEŠTAJA	Financijski izvještaji, porezne prijave i posebni izvještaji kao što su molbe za kredite i izvještaji regulatornim agencijama	Mnogo različitih vrsta izvještaja ovisno o prirodi poslovanja i o specifičnim informacijskim potrebama menadžmenta
STANDARDI PREZENTIRANJA	U financijskim izvještajima, općeprihvaćena računovodstvena načela. U poreznim prijavama, odredbe poreznog zakona.	Nema posebnih pravila; sve informacije koje su važne za menadžere.
SUBJEKT IZVJEŠĆIVANJA	Obično je to kompanija promatrana u cjelini.	Obično dio poduzeća, kao što je odjel, proizvodna linija ili vrsta aktivnosti.
VREMENSKA RAZDOBLJA KOJA SE POKRIVAJU	Obično godina, tromjesečje, ili mjesec. Većina se izvještaja usredotočuje na dovršena razdoblja. Naglasak se stavlja na tekuće (posljednje) razdoblje.	Bilo koje razdoblje: godina, tromjesečje, mjesec, tjedan, dan, čak i radna smjena. Neki su izvještaji povijesne prirode; drugi se usredotočuju na procjene rezultata koji se očekuju u budućim razdobljima.
KORISNICI INFORMACIJA	Vanjski korisnici, kao i menadžeri. Ovi vanjski korisnici financijskih izvještaja obuhvaćaju dioničare, kreditore, moguće investitore, porezna i regulativna tijela i ostalu javnost.	Menadžment (različiti izvještaji za različite menadžere). Izvještaji upravljačkog računovodstva obično se ne dijele vanjskim korisnicima.

Izvor: izrada studenta prema Meigs, R. F., Meigs, W. B., Računovodstvo – temelj poslovnog odlučivanja, MATE, Zagreb, 1999

Prema tome obuhvaća li svu imovinu i procese poduzeća ili samo jedan određeni dio, ili pak pojedine dijelove poduzeća sa stajališta poslovanja razikujemo financijsko računovodstvo, upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova (Slika 1.)

U okviru svakog od navedenih dijelova računovodstva obavljaju se točno određeni i definirani zadaci na način da je pokriveno cjelokupno poslovanje poduzeća.

Slika 1 Struktura računovodstva

Izvor: https://www.referada.hr/upravljacko-racunovodstvo-u-suvremenoj-funkcionalnoj-strukturi-poduzeca/

1.1. Financijsko računovodstvo

„Financijsko računovodstvo odnosi se na informacije koje opisuju financijska sredstva, obveze i aktivnosti ekonomskog subjekta (organizacije ili pojednica). Računovođe koriste izraz *financijski položaj* kako bi opisali subjektova financijska sredstva i obveze u jednom vremenskom trenutku, a izraz *rezultati poslovanja* kako bi opisali njegovu financijsku aktivnost tijekom godine. Informacija financijskog računovodstva prvenstveno je dizajnirana da pomogne investitorima i vjerovnicima u odlučivanju gdje plasirati svoja rijetka financijska sredstva.“[5]

Financijsko računovodstvo je uređeno na način da informacije koje pruža za različite subjekte se mogu međusobno usporediti. Takav način uređenja je definiran Zakonom o računovodstvu, računovodstvenim standardima i ostalim zakonskim propisima. Financijsko računovodstvo nam daje podatke o ukupnom poslovanju određenog poduzeća koji se izražavaju u novčanim pokazateljima.

[5]Meigs, R. F., Meigs, W. B., Računovodstvo – temelj poslovnog odlučivanja, MATE, Zagreb, 1999.

1.2. Upravljačko računovodstvo

„Upravljačko računovodstvo (ili računovodstvo za potrebe upravljanja) obuhvaća pripremu i upotrebu računovodstvenih informacija koje su oblikovane tako da pomognu menadžerima u planiranju i kontroli poslovanja poduzeća i donošenju odluka. Informacije upravljačkog računovodstva oblikovane su tako da zadovolje potrebe unutarnjih korisnika, a ne onih donositelja odluka koji su izvan poslovnog subjekta.“[6]

Razikujemo dva koncepta upravljačkog računovodstva:[7]

- **Uži koncept**– upravljačkoračunovodstvo obuhvaća aktivnosti planiranja i kontrole. Područja upravljačkog računovodstva u užem konceptu su: standardni troškovi, poslovni plan i kontrola, fleksibilni plan i kontrola, kontribucijski pristup u izvještavanju po segmentu, izbor relevantnih informacija za odlučivanje, analiza profitabilnosti kupaca, procesa, projekata..

- **Širi koncept** - upravljačko računovodstvo obuhvaća procjenu zaliha s obračunom proizvodnje te aktivnosti planiranja i kontrole. Područja upravljačkog računovodstva u širem konceptu su: definiranje troškova koji se prate u poduzeću, obračun troškova (po radnom nalogu i procesni obračun), praćenje ponašanja troškova i njihova procjena, analiza točke pokrića, suvremene metode obračuna troškova

Čimbenici razvoja upravljačkog računovodstva

Ključni čimbenici razvoja upravljačkog računovodstva su:[8]

- Zadovoljavanje potrošača,
- Glavni čimbenici uspješnosti poduzeća,
- Cjelovita analiza vrijednosnog lanca,
- Dvostruko eksterno/interno usmjerenje,
- Kontinuirano poboljšanje.

Upravljačko računovodstvo je oblik računovodstva koji je usmjeren na poslovno odlučivanje i upravljanje. Upravljačko računovodstvo obuhvaća planiranje, kontrolu i analizu računovodstvenih informacija. Temeljni cilj upravljačkog računovodstva je obraditi računovodstvene informacije na način da budu prikladne za menadžere prilikom donošenja poslovnih odluka.

[6]Meigs, R. F., Meigs, W. B., Računovodstvo – temelj poslovnog odlučivanja, MATE, Zagreb, 1999.
[7]http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/Upravlja%C4%8Dko%20ra%C4%8Dunovodstvo%20-%20uvod.pdf
[8]http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/Upravlja%C4%8Dko%20ra%C4%8Dunovodstvo%20-%20uvod.pdf

2. POJAM I PODJELA TROŠKOVA

„Troškovi su vrijednosi (novčani) izraz ulaganja osnovnih elemenata proizvodnje, koja nastaju radi stvaranja novih učinaka i stjecanja (ostvarivanja) dobitka. U troškove ubrajamo tekuća ulaganja elemenata proizvodnje koja nastaju u poslovanju gospodarskih subjekata, a koja su uvijek izražena u novcu. „[9]

Troškovi imaju dvije sastavnice:

- količina potrošenih elemenata proizvodnje (utrošak ili potrošak) i
- nabavne cijene potrošenih elemenata proizvodnje.

Stoga se trošak matematički može utvrditi kao umnožak količine i cijene (cijena se određuje u određenom novčanom iznosu za jedinicu količine resursa ili proizvoda). Trošenje elemenata proizvodnje je tehnički proces čiji se opseg (intenzitet) može izraziti fizičkim jedinicama mjere, ali i ekonomski proces čiji se opseg izražava u novcu.

Osim trošenja elemenata proizvodnje u ukupne se troškove uračunava i vrijednost korištenih tuđih usluga, te plaćene obveze prema državi koje ne ovise o ostvarenom financijskom rezultatu i koje obračunavaju prije njegova utvrđivanja (npr. doprinos za vodoprivredu, šume, gospodarsku komoru i sl.)[10]

Samim saznanjem o vrsti i veličini troškova menadžer ih može kontrolirati. U vezu s troškovima nužno je spomenuti i prihode koje je uvijek potrebno dovoditi u vezu s troškovima zbog kompletnog pogleda na poslovanje. Znanje o troškovima služi menadžerima u kontroliranju profitabilnosti proizvoda, određenog programa, aktivnosti ili odjela u poduzeću.

Pojmovi srodni pojmu troška su izdaci, rashodi, ulaganja i gubici. Te pojmove je potrebno posebno razgraničiti što će biti definirano u nastavku.

Izdaci su novčana izdavanja za nabavke sredstava za proizvodnju, plaćanje usluga i raznih obveza (isplate), te materijalna izdavanja sredstava za potrebe proizvodnje ili u druge svrhe. Svaki izdatak nije trošak. Izdaci i troškovi se mogu razlikovati vremenski. Trošak može nastati prije izadtka, ako je, na primjer, nabavljen materijal i utrošen u proizvodnji, a još nije plaćen dobavljaču. Češće se događa da naprije nastaje izdatak, a zatim trošak. Kada poduzetnik nabavi i plati stroj, nastao je izdatak, a trošak će nastajati postupno tijekom vijeka korištenja stroja prenošenjem njegove vrijednosti na gotove proizvode. Kada poduzetnik koristi tuđu uslugu prilikom plaćanja nastaje izadatak koji je ujedno i trošak.

*Rashod*je širi pojam od troška, premda se može tumačiti i u užem smislu. U širem smislu rashod je svako smanjenje vrijednosti imovine poduzetnika neovisno o razlogu smanjenja. U užem smislu rashod je smanjenje vrijednosti imovine poduzetnika koje nastaje neočekivano i neplanirano ili koje nije namijenjeno stvaranju novih proizvoda. Rashod u širem smislu može

[9] Karić., M., Ekonomika poduzeća, Ekonomski faklultet u Osijeku, Osijek, 2006.
[10] Karić., M., Ekonomika poduzeća, Ekonomski faklultet u Osijeku, Osijek, 2006.

biti redoviti i izvanredni. Redoviti rashod je trošak koji je namijenjen stvaranju novih proizvoda (tzv. ukalkulirani trošak), a izvanredni nije povezan sa stvaranjem novih učinaka (kao npr. manjkovi u blagajni, u skladištu, štete na usjevima zbog vremenskih nepogoda i sl.)

Ulaganje obuhvaća sve oblike izdataka i troškova. Dijeli se na tekuće (kratkoročno) i investicijsko (dugoročno). Dok su tekuća ulaganja reodviti troškovi, trajna ulaganja su investicije u sredstva za proizvodnju. Nabavka stroja je investicija, odnosno trajno ulaganje za potrebe dugoročnog stvaranja uvjeta za proizvodnju. Troškovi upotrebe stroja nastaju kada započne njegovo korištenje u proizvodnji. Postupnim trošenjem smanjuje se vrijednost stroja i nastaje tekuće ulaganje u obliku amortizacije, kao i drugi tekući troškovi njegova korištenja(troškovi energije, maziva, ljudskog rada i sl.)

Investicije su dakle trajna ulaganja elemenata proizvodnje radi održavanja kontinuiteta poslovanja razvoja poduzeća. Mogu se promatrati kao vrijednost ukupno uloženih sredstava i rada u proizvodni proces u određenom trenutku.[11]

Podjela troškova

Kako bi bili u mogućnosti lakše promatrati i proučavati troškove potrebno je znati na koji su način podjeljeni. Postoji mnogo načina podjele troškova. U nastavku će biti navedeno nekoliko najpoznatijih načina podjele troškova.

Podjela troškova s aspekta upravljanja troškovima:[12]

- Podjela troškova prema prirodnim svojstvima
- Podjela troškova prema njihovoj ulozi u bilanci
- Podjela troškova prema mjestima i nositeljima
- Podjela troškova u odnosu na promjenu razine aktivnosti
- Podjela troškova s gledišta njihove usporedbe i predviđanja
- Podjela troškova ovisno o mogućnostima njihove kontrole
- Podjela troškova s obzirom na njihov obuhvat
- Podjela troškova sa aspekta donošenja specifičnih menadžerskih odluka.

[11] Karić. M., Ekonomika poduzeća, Ekonomski faklultet u Osijeku, Osijek, 2006.
[12] Ravlić, P., Jelavić, A. Starčevih A., Šamanović, J., (1993), Ekonomika poduzeća, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb

Tablica 2 Kriterij klasifikacije troškova

KRITERIJ KLASIFIKACIJE TROŠKOVA	VRSTA TROŠKOVA
Prema vremenu nastanka	1.Povijesni 2.Zamjenski (Sadašnji) 3.Budući ili planirani
Prema funkcijama	1.Proizvodni 2.Neproizvodni
Prema položaju u financijskih izvještajima	1.Troškovi proizovda i troškovi razdoblja 2.Primarni i konverzijski troškovi 3.Nedospjeli i dospjeli troškovi
Prema mogućnosti obuhvata po nositeljima	1.Direktni troškovi indirektni 2.Indirektni troškovi
Prema ponašanju na promjenu aktivnosti	1.Varijabilni troškovi 2.Fiksni troškovi 3.Mješoviti troškovi
Prema značaju za donošenje poslovnih odluka	1.Relevantni troškovi 2.Irelevantni troškovi
Prema mogućnosti kontrole	1.Kontrolirani troškovi 2.Nekontrolirani troškovi

Izvor: Ravlić, P., Jelavić, A. Starčevih A., Šamanović, J., (1993), Ekonomika poduzeća, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb

Podjela troškova[13]:

- 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

Prikazana podjela troškova (Tablica 2) u određenoj je mjeri uvjetovana propisima, njihovom raspodjelom u računskom (kontnom) planu, ali i potrebama analize u organizaciji. Tako je npr. za poslovno odlučivanje menadžmenta najviše hijerarhijske razine važna podjela troškova po segmentu (centrima odgovornosti), dok je za niže hijerarhijske razine menadžmenta važna podjela na fiksne i varijabilne, funkcionalna podjela i sl. Informacije o

[13] Drljača, M. (2004.) Metode upravljanja troškovima, http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf

troškovima značajne su za poslovno odlučivanje bez obzira o kojoj se menadžerskoj razini u organizaciji radi.[14]

Tablica 3 Podjela troškova prema različitim kriterijima

KRITERIJ	VRSTA TROŠKA
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
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
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
Troškovi prema načinu raspoređivanja na nositelje	1. Direktni (izravni) pojedinačni ili troškovi izrade 2. Indirektni (neizravni) opći ili režijski troškovi
Troškovi prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta (prema dinamičnosti)	1. Fiksni troškovi (apsolutno fiksni i relativno fiksni) 2. Varijabilni troškovi (progresivni, proporcionalni i degresivni)
Troškovi prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju i mogućnosti kontrole	1. Kontrolabilni (mogućnost kontrole znatna) 2. Nekontrolabilni (mogućnost kontrole neznatna)
Troškovi s obzirom na utjecaj na poslovni rezultat	1. Pozitivni troškovi 2. Negativni troškovi
Troškovi prema ulaganju u poslovni proces	1. Primarni troškovi (prvi put ulaze u proces) 2. Sekundarni troškovi (više puta ulaze u proces)
Troškovi prema doprinosu kvaliteti.	1. Troškovi za kvalitetu (troškovi preventive i troškovi ispitivanja)

[14] Drljača, M. (2004.) Metode upravljanja troškovima, http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf

	2. Troškovi zbog (ne)kvalitete (troškovi unutarnjih propusta i propusta uočenih nakon isporuke)

Izvor: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf

Troškovi prema vremenu nastanka

Podjela troškova prema vremenu nastanka proizlazi iz financijskog računovodstva tj. uređena je prema potrebama financijskog računovodstva i osnova je za daljnje promatranje troškova prema svim ostalim kriterijima.

Prema vremenu nastanka troškove dijelimo na:[15]

- povijesne troškove
- buduće (budžetirane, proračunske) ili planske troškove

„**Povijesni troškovi** su nastali u prošlom obračunskom razdoblju i menadžment na njih više ne može utjecati te su predstavljeni u financijskim i računovodstvenim izvještajima. Njima se mjeri uspješnost donesenih odluka menadžmenta jer su odraz aktivnosti i poslovnih odluka menadžmenta u prošlom razdoblju.“[16]

Budući troškovi su oni troškovi za koje se očekuje da će nastati u budućem razdoblju.“Od njih se očekuje da će donijeti buduće ekonomske koristi poduzeću te predstavljaju ciljeve odnosno aktivnosti i poslovne odluke koje menadžment želi poduzeti u budućem razdoblju. Donose se u okviru poslovnog plana te se odnose na direktan rad, direktan materijal, opće troškove proizvodnje, troškove prodaje, administrativne troškove te troškove prodanih proizvoda. U posebnu kategoriju budućih troškova pripadaju standardni troškovi koji su relevantni za obračun troškova. Troškovi prema vremenu nastanka su važni jer nam govore u uspješnosti poslovnih odluka menadžmenta te njegovom procesu upravljanja i kontrole poslovnih aktivnosti u poduzeću.“[17]

Troškovi prema funkcijama

Prema poslovnim funkcijama u poduzeću po kojima želimo pratiti troškove, troškove se dijele na:[18]

- proizvodne
- neproizvodne

Proizvodni troškovi su oni troškovi koji se odnose na proces proizvodnje proizvoda. „Obuhvaćaju troškove direktnog rada, direktnog materijala i opće troškove proizvodnje.“[19]

15 Skupina autora, Upravljačko računovodstvo, HZRIF, Zagreb, 2011.
16 Skupina autora, Računovodstvo, RiF, Zagreb, 2003.
17 Skupina autora, Upravljačko računovodstvo, HZRIF, Zagreb, 2011
18 Skupina autora, Upravljačko računovodstvo, HZRIF, Zagreb, 2011.
19www.efzg.unizg.hr/.../Troškovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20troškova.pdf

Neproizvodni troškovisu oni troškovi kojinisu direktno vezani uz proces proizvodnje. „Nastaju u tzv. neproizvodnim funkcijama (nabava, prodaja, računovodstvo, financije, pravna, kadrovska ...), obuhvaćaju troškove prodaje i uprave.“[20]

Razlika između proizvodnih i neproizvodnih troškova očituje se u tome što proizvodni troškovi nužno moraju pratiti proces proizvodnje te postaju rashodi u trenutku prodaje proizvoda, a neproizvodni troškovi ne prate proces proizovdnje i postaju rashodi odmah u trenutku nastanka.

Troškovi prema položaju u financijskim izvještajima

Potrebno je znati koje troškove uključujemo u bilancu, a koje u račun dobiti i gubitka. U bilanci iskazujemo nedospjele troškove tj. one troškove koji su uključeni u vrijednost zaliha poduzeća. U računu dobiti i gubitka iskazujemo dospjele troškove, tu pripadaju oni troškovi koji su rashod u trenutku nastanka te oni troškovi koji nisu uključeni u vrijednost zaliha.

Ova se klasifikacija odnosi na pitanje koji se troškovi iskazuju u bilanci, a koji u izvještaju o dobiti. Zbog toga ih dijelimo na: [21]

- nedospjele i dospjele troškove
- troškove proizvoda i troškove razdoblja
- primarne i konverzijske troškove

Nedospjeli troškovi su uključeni uknjigovodstvene vrijednosti dugotrajne imovine i zaliha(ulaznih i izlaznih) . Postaju dospjeli kada se imovina utroši, proda ili na drugi način otuđi.

Dospjeli troškovi tj. rashodi su dospjeli troškovi po osnovi imovine. Troškovi koji su u razdoblju nastanka rashodi; ne uključuju se u troškove nabave imovine, niti troškove proizvoda. [22]

Troškovi proizvoda su troškovi povezani s proizvodnjom te se od njih očekuju buduće ekonomski koristi te se stoga iskazuju u bilanci. Troškovi proizvoda predstavljaju troškove proizvodnje proizvoda koji se kapitaliziraju te iskazuju kao zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda.[23]

Troškovi razdoblja su troškovi koje se ne uključuje u vrijednost zaliha učinaka već izravno terete prihode razdoblja u kojemu su nastali. Tu pripadaju troškovi plaća uprave, administracije i prodaje; amortizacija dugotrajne imovine koja se koristi za potrebe

20www.efzg.unizg.hr/.../Troškovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20troškova.pdf

21 Skupina autora, Upravljačko računovodstvo, HZRIF, Zagreb, 2011

22www.efzg.unizg.hr/.../Troškovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20troškova.pdf

23 Skupina autora, Upravljačko računovodstvo, HZRIF, Zagreb, 2011.

administracije; usluge vezane uz poslovanje administracije, vrijednosna usklađenja dugotrajne i kratkotrajne imovine i sl.[24]

Primarni troškovi uključuju trošak direktnog materijala, sirovina, rezervnih dijelova i sl. koji se u procesu proizvodnje pretvaraju u učinke odnosno nositelje tih troškova To su oni troškovi koji kvantitativno ali 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.[25]

Troškovi prema mogućnosti obuhvata po nositeljima

Promatraju li se troškovi prema mogućnosti obuhvata po nositeljima troškova, dijelimo ih na: [26]

- direktne i
- indirektne troškove

Direktni troškovi su oni troškovi koje je moguće i ekonomski opravdano pratiti neposredno po učincima koji ih uzrokuju. Nazivaju se još izravni ili pojedinačni troškovi. To su najčešće troškovi direktnog materijala i troškovi direktnog rada.

Indirektni troškovi su oni troškovi koje je nemoguće neposredno obuhvatiti po učincima ili to nije ekonomski opravdano. Ti troškovi odnose se na više vrsta učinaka pa se posredno raspoređuju po učincima. Nazivaju se još posrednim, zajedničkim i režijskim troškovima.[27]

Troškovi prema ponašanju na promjenu aktivnosti

Obzirom na reagiranje troškova na promjene opsega proizvodnje odnosno iskoristivost kapaciteta i stupanj zaposlenosti, klasificiramo ih kao:[28]

- fiksne
- varijabilne
- mješovite

Ukupni **fiksni troškovi** su oni koji se ne mijenjaju s promjenom razine aktivnosti neovisno o povećanju ili smanjenju iskorištenja kapaciteta. Primjer fiksnih troškova su troškovi administracije i uprave, amortizacija i osiguranja. Nasuprot ukupnih fiksnih troškova stoje

24 https://www.veleri.hr/files/datotekep/nastavni_materijali/k_poduzetnistvo_s1/6%20-%20Klasifikacija%20tro%C5%A1kova.pdf

25 www.efzg.unizg.hr/.../Troškovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20troškova.pdf
26 Skupina autora, Upravljačko računovodstvo, HZRIF, Zagreb, 2011
27 Skupina autora, Upravljačko računovodstvo, HZRIF, Zagreb, 2011
28 Skupina autora, Upravljačko računovodstvo, HZRIF, Zagreb, 2011

jedinični fiksni troškovi koji padaju s povećanjem razine aktivnosti tj. s povećanjem iskoristivosti kapaciteta.

Varijabilni troškovi, za razliku od fiksnih, mijenjaju se pri svakoj promjeni iskorištenosti kapaciteta. Ovisno o intenzitetu promjena u odnosu na stupanj iskorištenja kapaciteta mogu se pojaviti kao proporcionalni, progresivni ili degresivni. Proporcionalni varijabilni troškovi rastu i padaju paralelno s promjenom kapaciteta. Progresivni varijabilni troškovi se mijenjaju brže od promjene iskorištenja kapaciteta, a degresivni varijabilni troškovi se mijenjaju sporije od promjene iskorištenja kapaciteta.

Miješani troškovi nisu strogo varijabilni niti fiksni nego posjeduju obje komponente. Oni se često definiraju kao fiksno-varijabilni ili varijabilno-fiksni troškovi. Tipični primjer miješanih troškova su troškovi telefona kod kojih račun sadrži fiksnu mjesečnu svotu i dodatnu svotu koja je izravno proporcionalna s utroškom.[29]

Troškovi prema značaju za donošenje poslovnih odluka

Troškove prema značajnosti za donošenje odluka dijelimo na: [30]

- relevantne
- irelevantne

Relevantni troškovi su bitni za donošenje poslovnih odluka, podloga su za odlučivanje menadžmenta.**Irelevantni troškovi** nisu značajni za donošenje poslovnih odluka te se iskučuju iz procesa analize troškova.

Troškovi prema mogućnosti kontrole

Klasifikacija troškova prema mogućnosti kontrole:[31]

- kontrolabilni (kontrolirani) troškovi
- nekontrolabilni (nekontrolirani) troškovi

Kontrolabilni (kontrolirani) troškovi su kontrolirani od strane menadžera, menadžer na ove troškove može utjecati te je odgovoran za njih. Mogućnost kontrole ovisi o organizacijskoj razini, što je organizacijska razina viša to je veća kontrola i odgovornost za troškove.

Nekontrolabilni (nekontrolirani) troškovi su troškovi na koje menadžer nema utjecaj tj. ne može ih kontrolirati i samim time nema odgovornosti za njih.

29 Skupina autora, Upravljačko računovodstvo, HZRIF, Zagreb, 2011
30 Skupina autora, Upravljačko računovodstvo, HZRIF, Zagreb, 2011
31 www.efzg.unizg.hr/.../Troškovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20troškova.pdf

3. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA

Upravljanje troškovima predstavlja važan dio u procesu upravljanja poduzećem. Racionalno upravljanje troškovima može pomoći poduzeću kako bi ostvarilo svoje ciljeve. Svrha upravljanja troškovima nije nužno uvijek smanjivanje troškova već bi svrha trebala biti poduzimanje aktivnosti kako bi se osiguralo dugoročno profitabilno poslovanje poduzeća.

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. Kao i pri maksimizaciji profita, naglasak se stavlja na dugoročno, a ne kratkoročno održivu poziciju poduzeća na tržištu. 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
- premoščćvanjem proizvodnih aktivnosti koje rezultiraju visokim troškovima

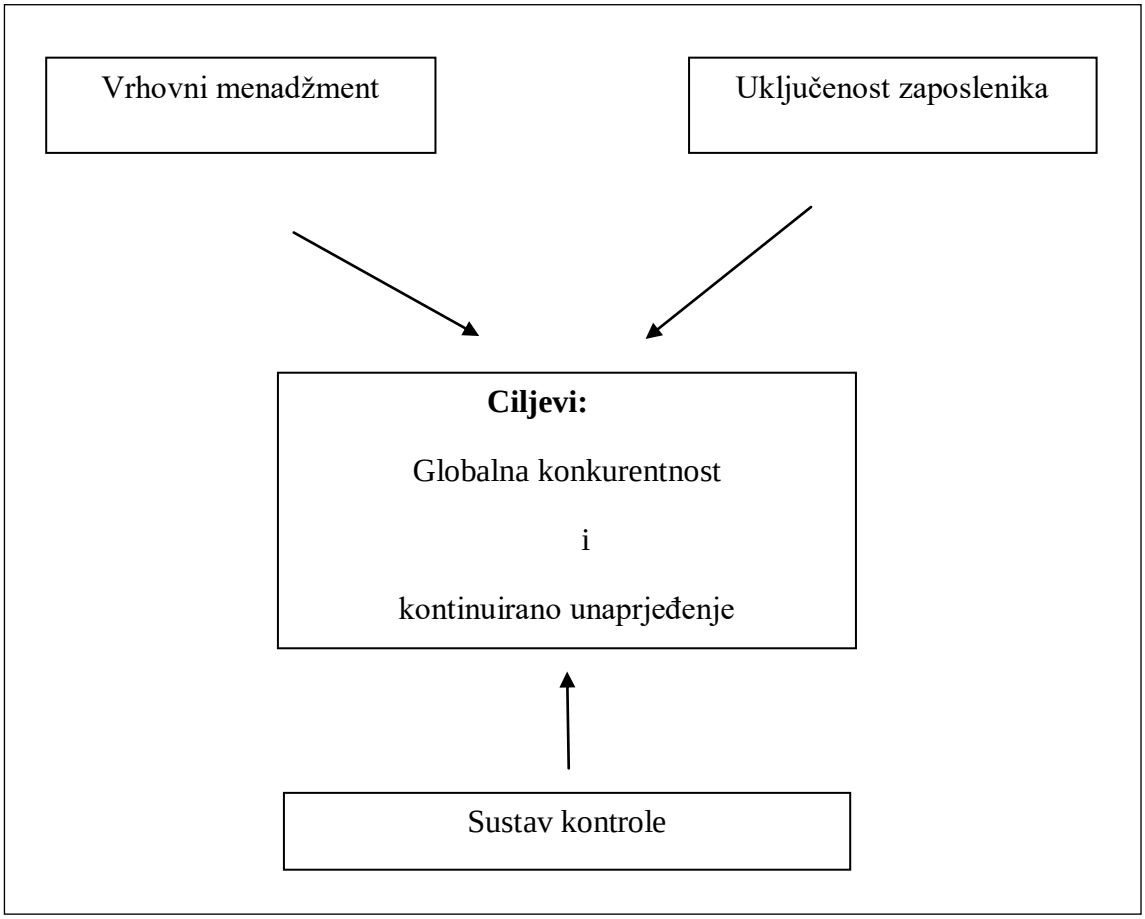
Iz navedenoga osnovnog cilja upravljanja troškovima mogu se izdvojiti još dva cilja:

- globalna konkurentnost poduzeća i
- kontinuirano unaprjeđivanje poslovanja.

Upravo na temelju ova dva cilja upravljanje troškovima se definira kao filozofija, stav (misija) i niz tehnika kojima je cilj kreiranje veće vrijednosti uz niže troškove. Ono predstavlja filozofiju unaprjeđivanja poslovnog procesa jer promovira ideju kontinuiranog potpomaganja organizaciji u donošenju pravih odluka i kreiranja veće potrošačke vrijednosti uz niže troškove. Efikasna poduzeća pružaju proizvode i usluge koje potrošači žele uz korištenje minimalnih organizacijskih ograničenih resursa stalnom težnjom za povećanjem vrijednosti i smanjenjem troškova.[32]

32 M. Mikić: Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, vol. 7, br. 1, 2009

Uvođenje sustava upravljanja troškovima zahtijeva potpunu posvećenost poduzeća od vrhovnog menadžmenta do uključenosti zaposlenika na svim hijerarhijskim razinama i uvođenja sustava kontrole učinkovitosti koji će pomoći unaprijediti aktivnosti koje rezultiraju dodanom vrijednosti, a smanjiti one koje tome ne doprinose.[33]



Slika 2 Sustav upravljanja troškovima

Izvor: M. Mikić: Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, vol. 7, br. 1, 2009

Jedno je od ključnih načela upravljanja troškovima da za različite namjene treba koristiti različite troškove. U obračunu troškova po vrstama procjenjuju se troškovi odvojeni po njihovim prirodnim vrstama,u obračunu po mjestima troškova važna je podjela troškova na izvorne i izvdenene, u kalkulacijama cijena koštanja odvajaju se izravni i opći troškovi, kao i troškovi proizvoda i troškovi razdoblja, za donošenje pojedinačnih poslovnih odluka mogu se koristiti granični, oportunitetni, relevanti, stalni, promjenjivi, dospjeli, otklonjivi, neotklonjivi, kontrolirani, nekontorlirani, povijesni i budući troškovi.

33 M. Mikić: Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, vol. 7, br. 1, 2009

Upravljanje troškovima obuhvaća procese pripreme informacija korisnicima za donošenje konkrentih poslovnih odluka, koje se odnose na odluke o strukturi proizvodnje, o izboru veličine i stupnja korištenja kapaciteta, o prodajnim cijenama, o kratkoročnim financijskim ulaganjima, investicijama i sl.

Bitno je obilježje upravljanja troškovima da osigurava raspoređivanje i praćenje odgovornosti za nastale troškove povezujući ih s menadžerima koji su ovlašteni donositi odluke o njihovom nastanku. Stoga, troškovi se prate po dijelovima poduzeća, a za rad svakog od njih odgovorna je određena osoba. Upravljanje troškovima znači korištenje troškovnih informacija koje pomažu menadžerima, prije svega, zna planiranje i kontrolu, ali i za druge menadžerske aktivnosti, kao što su organiziranje, vođenje i upravljanje ljudskim resursima.[34]

Upravljanje troškova je dio menadžerskog računovodstva, a uključuje:[35]

- planiranje
- evidenciju
- analizu
- kontrolu i
- organizaciju planiranja, evidencije i analize.

Planiranje troškova obuhvaća projekcije troškova koji se očekuju, a bit će iskazani u novčanim jedinicama kojima će se zahvatiti dio ili čak cjelokupno poslovanje subjekta. To je posebna vrsta obrade podataka u svezi s troškovima, koja ima za cilj uspoređivanje ostvarenih s planiranim troškovima. Kao rezultat planskog promišljanja nastaju predračuni troškova.

Evidencija troškova ostvaruje se kroz financijsko računovodstvo, koje troškove prati prema vrstama i uvijek u vrijednosti. Dakle, predmet evidencije su troškovi koji su već nastali u poslovanju poduzeća. Za potrebe menadžmenta ili za druge interne korisnike, moguće je na osnovi te evidencije sastavljati obračune troškova godišnje, kvartalno, po mogućnosti i mjesečno (za prošlo razdoblje).

Analiza-kontrola troškova je također jedan vid upravljanja troškovima. Na temelju podataka koji proizlaze iz predračuna (planiranje)i obračuna (evidencija) troškova, moguće je ocjenjivati kretanje troškova po pojedinim dijelovima subjekta ili u subjektu kao cjelini, zatim utvrđivati ekonomske uzroke i posljedice što nastaju iz određenih odstupanja od planiranih troškova i drugo. Na taj način moguće je menadžmentu subjekta ukazivati na negativna kretanja, ali i predlaganje mjera kojima mogu djelovati na otklanjanje takvih kretanja.

Što se **organizacije** svih navedenih dijelova upravljanja troškovima tiče, jasno je da od pravilno provedene organizacije svakog navedenog vida, je za očekivati da će i rezultati biti povoljni. Naime, od dobro postavljene organizacije poslova sve polazi, zato tom dijelu upravljanja troškovima unutar menadžerskog računovodstva treba pokloniti punu pažnju.

34 Karić, M., Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu X/2010.
35 Ramljak, B., Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja poslovnog rezultata, Sveučilište u Splitu

Vidljivo je iz navedenog koliki obujam poslova uključuje upravljanje. Pretpostavka je da se oni koji upravljaju okruže sa stručnjacima različitih profila kako bi bili sigurni da će njihova poslovna odluka biti kvalitetna. U tom smislu logično bi bilo da se poslovi planiranja prepuste planeru, evidencije troškova računovođi, analiza i kontrola analitičaru te organizacija planiranja, evidencije i analize troškova organizatoru. Tu se ne misli da za svaki dio upravljanja troškovima treba posebna osoba, ali svakako ona(oni) moraju imati širi raspon znanja i sposobnosti. Sve to je potrebno radi pribavljanja informacija menadžerima koje se koriste u planiranju i kontroli poslovnih aktivnosti i za donošenje menadžerskih odluka.

Poseban naglasak stavlja se na **planiranje**, dakle na procjene budućih kretanja subjekta za što je moguće ostvariti i sveobuhvatnom analizom troškova. U tom smislu se izrađuju izvješća koja se usredotočuju na procjene rezultata koji se očekuju u budućim razdobljima.[36]

[36] Ramljak, B., Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja poslovnog rezultata, Sveučilište u Splitu

4. METODE OBRAČUNA TROŠKOVA

Pod računovodstvenim metodama obračuna troškova podrazumijevaju se različite tehnike i postupci kojima se koristi prilikom: [37]

- 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)

Iako je u svrhu eksternog financijskog izvještavanja institucionalnim okvirom definirana primjena odgovarajućih računovodstvenih metoda, može se za potrebe internog izvještavanja menadžmenta koristiti svim poznatim postojećim računovodstvenim metodama obračuna troškova. Cjelokupnom je postupku alokacije troškova osnovna svrha utvrditi jedinični trošak proizvoda. Na taj se način primjenom različitih računovodstvenih metoda može utjecati na profitabilnost proizvoda. Upravo bi zbog toga postupak alokacije troškova proizvodnje na pojedine proizvode morao biti proveden primjenom odgovarajućih računovodstvenih metoda koje bi omogućile što objektivniju ocjenu profitabilnosti proizvoda. Prilikom utvrđivanja primjene računovodstvenih metoda obračuna troškova u obzir se mora uzeti čitav niz faktora od kojih je jedan od najznačajnijih struktura troškova proizvodnje konkretnog poslovnog subjekta.[38]

Povećavanjem proizvodnje i širenjem na tržištu u poduzeću se mogu javiti problemi u raspoređivanju troškova. Zbog toga je iznimno važan izbor metode obračuna troškova koja će na pravi način rasporediti troškove na pojedine učinke tj. proizvode, usluge ili robe. U gospodarstvu se primjenjuju tradicionalne i suvremene metode obračuna troškova. Tradicionalne metode se primjenjuju u uvjetima pojedinačne proizvodnje gdje je moguće pratiti direktne troškove koji predstavljaju većinu u ukupnim troškovima poduzeća. Suvremene metode obračuna troškova su nastale s ciljem otklanjanja nedostataka tradicionalnih metoda.

Budući da je računovodstveni postupak obračuna i alokacije troškova proizvodnje u svrhu utvrđivanja jediničnog troška proizvoda osobito kompleksan i zahtjevan, postoji nekoliko računovodstvenih metoda kojima se koristi u tome postupku. Te se metode mogu klasificirati u slijedeće skupine: [39]

- metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda
- metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala
- metode obračuna amortizacije

37 Perčević, H.: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, EKONOMSKI PREGLED, 57 (9-10) 647-667 (2006)
38 Perčević, H.: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, EKONOMSKI PREGLED, 57 (9-10) 647-667 (2006)
39 Perčević, H.: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, EKONOMSKI PREGLED, 57 (9-10) 647-667 (2006)

- 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).

Metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda

Najznačajniji utjecaj na visinu jediničnog troška proizvodnje, a prema tome i na ocjenu profitabilnosti proizvoda, imaju metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Tim se metodama definira koji se troškovi uključuju u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, a koji se tretiraju kao rashodi razdoblja u računovodstvenom smislu. Računovodstvena teorija i praksa poznaje dvije osnovne vrste metoda vredovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, a to su:

- metoda ukupnih troškova i
- metoda varijabilnih troškova.

Metodom ukupnih troškova u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda uključuju se troškovi direktnog materijala, troškovi direktnog rada, varijabilni opći troškovi proizvodnje i iskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje. Kao rashodi računovodstvenog razdoblja tretiraju se neiskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje, troškovi prodaje i troškovi administracije.

Metodom varijabilnih troškova u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda uključuju se svi varijabilni troškovi proizvodnje, a to su trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada i varijabilni opći troškovi proizvodnje. Kao rashodi računovodstvenog razdoblja tretiraju se svi fiksni opći troškovi proizvodnje i troškovi prodaje i administrativni troškovi.[40]

Metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala

U proizvodnim subjektima metode obračuna troškova zaliha sirovina i materijala primarno utječu na visinu troškova direktnog materijala, a i na visinu općih troškova proizvodnje (kada je riječ o indirektnom materijalu). Postoji nekoliko metoda obračuna troškova zaliha sirovina i materijala:

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

[40]Perčević, H.: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, EKONOMSKI PREGLED, 57 (9-10) 647-667 (2006)

Za potrebe internog izvještavanja menadžmenta poslovni se subjekti mogu koristiti bilo kojom od navedenih metoda, ali, za potrebe eksternog financijskog izvještavanja u skladu s MRS-om 2 „Zalihe“ poslovni subjekti mogu primjenjivati ili metodu ponderiranih prosječnih troškova nabave ili metodu FIFO. Ostale metode nisu dopuštene za eksterno izvještavanje. Iako se primjenom svake od navedenih metoda u određenom računovodstvenom razdoblju visina troškova sirovina i materijala mijenja, ovim se metodama troškovi sirovina i materijala ne mogu povećavati ni smanjivati. Njima se može utjecati na visinu troškova u jednom razdoblju, ali se razlike u visini troškova u tijeku narednih razdoblja eliminiraju.[41]

Metode obračuna amortizacije

Metode obračuna amortizacije utječu primarno na visinu općih troškova proizvodnje. Svaka metoda obračuna amortizacije drugačije utječe na visinu troška amortizacije u jednome razdoblju, ali se te razlike eliminiraju u narednim razdobljima. Ukupan trošak amortizacije određene dugotrajne imovine, gledajući kumulativno cjelokupan vijek upotrebe, isti je i ako se primijeni bilo koja metoda obračuna amortizacije.

Metode obračuna amortizacije dijele se u dvije osnovne skupine:

1. metode obračuna amortizacije zasnovane na vremenu – vremenske metode amortizacije koje se javljaju u tri oblika, i to kao:

a) proporcionalna ili linearna metoda
b) progresivna metoda
c) degresivna metoda

2. metode obračuna amortizacije zasnovana na funkciji – funkcionalna metoda amortizacije.

Svaka od navedenih metoda amortizacije daje drugačije amortizacijske iznose u pojedinim godinama vijeka upotrebe, ali je, kumulativno gledajući, obračunana amortizacija za cijeli vijek upotrebe ista uz primjenu bilo koje od metoda. Budući da je amortizacija značajan trošak u strukturi općih troškova proizvodnje, izabrana metoda amortizacije izravno utječe na ocjenu profitabilnosti proizvoda u konkretnome razdoblju (poslovnoj godini).[42]

Metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta troškova

41 Perčević, H.: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, EKONOMSKI PREGLED, 57 (9-10) 647-667 (2006)
42 Perčević, H.: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, EKONOMSKI PREGLED, 57 (9-10) 647-667 (2006)

Opći troškovi proizvodnje predstavljaju indirektne troškove proizvodnje koji se ne mogu izravno pratiti po pojedinim proizvodima. Te je troškove potrebno odgovarajućim metodama rasporediti na pojedine proizvode koji su uzrokovali njihov nastanak. U postupku alokacije općih troškova proizvodnje na proizvode ti se troškovi prvo identificiraju i prate po mjestima troškova, a budući da se opći troškovi proizvodnje javljaju na tzv. sporednim i pomoćnim mjestima troškova i na glavnim mjestima troškova, potrebno ih je prije njihove alokacije na proizvode alocirati sa sporednih i pomoćnih mjesta troškova na glavna mjesta troškova. Glavna su mjesta troškova proizvodni pogoni u kojima se odvija proizvodnja proizvoda, a sporedna su i pomoćna mjesta troškova različiti odjeli koji su u funkciji servisiranja proizvodnih pogona i bez kojih se proces proizvodnje ne bi mogao odvijati.[43]

Postupak alokacije općih troškova proizvodnje koji nastaju na pomoćnim mjestima troškova na glavna mjesta troškova može se provesti se slijedećim računovodstvenim metodama:

- direktne metode
- indirektne metode (fazne, postupne)
- algebarske metode (recipročne)

Računovodstvene metode alokacije općih troškova proizvodnje sa sporednih i pomoćnih mjesta troškova na glavna mjesta troškova ovise o karakteristikama i ciljevima svakog konkretnog poslovnog subjekta. Postojećim institucionalnim okvirom nije definirana metoda alokacije općih troškova proizvodnje s pomoćnih na glavna mjesta troškova, a to znači da poslovni subjekti mogu primijeniti bilo koju od postojećih poznatih metoda.[44]

Metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje na nositelje troškova (proizvode)

Ove metode imaju najviši rang relevantnosti sa stajališta njihovog utjecaja na jedinični trošak proizvoda, a time i na ocjenu profitabilnosti proizvoda.

Primjena konkretne metode raspoređivanja općih troškova proizvodnje na proizvode ovisi o nekoliko faktora kao što su, primjerice, vrsta i karakteristika proizvodnje, organizacijska struktura poslovnog subjekta, informacijske potrebe menadžmenta poslovnog subjekta. A kad se radi o objektivnosti alokacijskog procesa i ocjene profitabilnosti proizvoda, primjena određene metode uvjetovana je, između ostalog, i strukturom troškova proizvodnje poslovnog subjekta.

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

[43] Perčević, H.: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, EKONOMSKI PREGLED, 57 (9-10) 647-667 (2006)
[44] Perčević, H.: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, EKONOMSKI PREGLED, 57 (9-10) 647-667 (2006)

procesnu metodu obračuna troškova proizvodnje. 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. Suvremena metoda alokacije (ABC metoda) troškova proizvodnje može se primjenjivati u svim tipovima proizvodnje.[45]

[45] Perčević, H.: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, EKONOMSKI PREGLED, 57 (9-10) 647-667 /2006

5. ANALIZA TROŠKOVA NA PRIMJERU PODUZEĆA SAPONIA D.D.

5.1. Osnovni podaci o poduzeću

Saponia d.d. suvremena je tvrtka izgrađena na stogodišnjoj tradiciji i inventivnosti zaposlenika. Od obrtničke radionice za proizvodnju sapuna razvila se do najvećeg proizvođača deterdženata i sredstava za pranje u kućanstvu u ovom dijelu Europe.

Na tržištu nude više od 500 različitih proizvoda razvrstanih u tri osnovne skupine proizvoda:

- deterdženti široke potrošnje (deterdženti za pranje rublja, omekšivači, sredstva za pranje posuđa, sredstva za čišćenje);
- toaletni program (paste za zube, četkice za zube, sapuni, šamponi, proizvodi za njegu beba, proizvodi za sunčanje);
- sredstva za industriju i instituciju (proizvodi za pranje, čišćenje i dezinfekciju u različitim industrijskim poduzećima i institucijama).

Cilj Saponije d.d. je biti vodeći regionalni proizvođač deterdženata, sredstava za čišćenje i toaletnih proizvoda koji kvalitetom, dizajnom i cijenom zadovoljava potrebe potrošača i pri tome ostvaruje dobit.

Načela

- kvaliteta je sredstvo za postizanje povjerenja kupaca i poslovnog uspjeha;
- odgovornost za kvalitetu u najširem smislu pripada Upravi;
- svaki zaposlenik osobno je odgovoran za rezultate i kvalitetu svoga rada;
- konačna ocjena naše kvalitete dolazi od kupaca; ta se ocjena uvažava i teži se stalnom poboljšanju kvalitete proizvoda i djelotvornosti sustava;
- da bi se ostvario zacrtani cilj, kvaliteti se prilazi sustavno; teži se najvišoj stručnoj osposobljenosti svih zaposlenih, uz stalan protok informacija i organizaciju koja omogućuje kontinuirana poboljšanja

Sustavna briga o zaštiti okoliša ugrađena je u sve razine poslovanja Saponije d.d., kemijske, prehrambene i farmaceutske industrije.

Upravljanje očuvanjem okoliša, kao jednim od najvažnijih čimbenika strategije razvoja, Saponia d. d. potvrdila je donošenjem Politike zaštite okoliša, kojom se obvezuje na:

- poštivanje i provedbu zakona i propisa RH s područja zaštite okoliša, međunarodnih konvencija, protokola i ugovora koje je potpisala RH, propisa i zahtjeva lokalne zajednice, te ostalih zahtjeva za koje se organizacija obvezala da će ih poštivati;
- kontinuirano praćenje emisijskih djelovanja s težnjom poboljšanja utjecaja na okoliš;
- kontinuirano smanjenje negativnog utjecaja na okoliš kroz razvoj proizvoda i proizvodnih procesa, te uporabu sirovina i ambalaže s manjim štetnim utjecajem na okoliš;

- stalnu edukaciju radnika u smislu potpunog razumijevanja sustava zaštite okoliša i podizanja svijesti o mogućem utjecaju njihovih aktivnosti na okoliš;[46]

5.2. Horizontalna analiza troškova

Tablica 4 Horizontalna analiza troškova poduzeća Saponia d.d. (svi iznosi izraženi u tisućama kuna)

Naziv troška	Razdoblje 2015.	Razdoblje 2016.	Apsolutna promjena	Relativna promjena
TROŠKOVI SIROVINA I MATERIJALA				
Utrošene sirovine	232.859	218.078	-14.781	-6,34%
Utrošena ambalaža	42.053	41.271	-782	-1,85%
Utrošeni mirisi	32.084	23.546	-8.538	-26,61%
Utrošena energija i para	26.482	34.564	8.082	-30,52%
Utrošena PET ambalaža	18.675	19.362	687	3,67%
Utrošeni rezervni dijelovi	3.816	4.973	1.157	30,31%
Utrošeni materijal za tekuće i investicijsko održavanje	2.875	3.215	340	11,82%
Otpis sitnog inventara	2.173	2.215	42	1,93%
Utrošeni ostali materijal	3.680	3.603	77	-2,09%
TROŠKOVI OSOBLJA				
Neto plaće	44.332	45.698	1.366	3,08%
Porezi i doprinosi iz bruto plaća i naknada na plaće	15.362	15.913	551	3,58%
Doprinosi na bruto plaće i naknade na plaće	10.331	10.542	211	2,04%
AMORTIZACIJA				
Amortizacija materijalne imovine	24.792	28.497	3.705	14,94%
Amortizacija nematerijalne imovine	59	101	42	71,18%
OSTALI POSLOVNI TROŠKOVI				
Troškovi marketinga i propagande	187.658	198.047	10.389	5,53%
Ostali troškovi zaposlenika	12.344	13.608	1.264	10,24%
Troškovi prijevoza i telekomunikacija	11.759	11.402	-357	-3,03%

[46] https://www.saponia.hr

Neproizvodne usluge	3.250	3.653	403	12,4%
Premije osiguranja	3.091	3.555	464	15,01%
Naknade za autoceste i tehnički pregledi	3.646	3.649	3	0,08%
Trošak privremenog zapošljavanja	2.801	3.498	697	24,88%
Troškovi održavanja	2.110	2.505	395	18,72%
Troškovi najamnina	2.065	2.095	30	1,45%
Voda	1.484	1.697	213	14,35%
Usluge čuvanja imovine	923	953	30	3,25%
Bankovne provizije i članarine	1.183	734	-449	-37,95%
Reprezentacija	1.299	622	-677	-52,11%
Troškovi kamata	6.434	5.852	-582	-9,04%

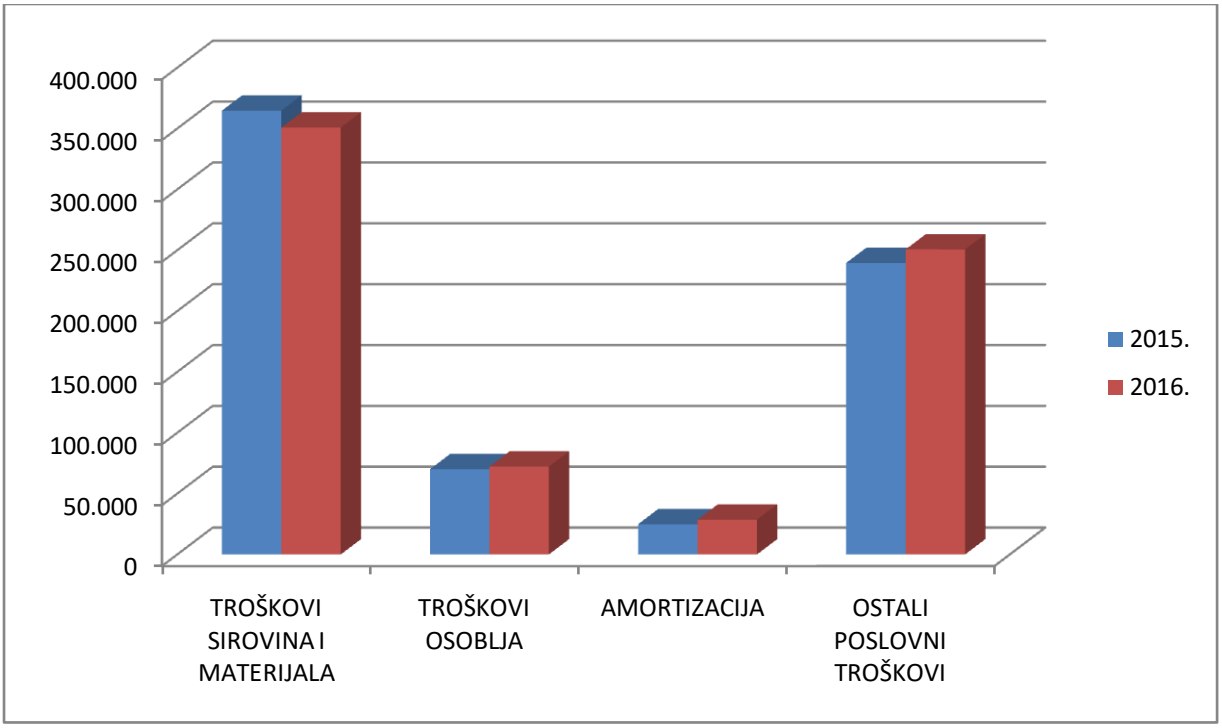
Izvor: Izrada studenta prema podacima na https://www.saponia.hr/hr/o-nama/financijska-izvjesca/

Horizontalna analiza troškova (Tablica 4.) nam pokazuje koliko su se određeni troškovi povećali odnosno smanjili u 2016. godini u odnosu na 2015. godinu.

Najveći porast u 2016.godini je zabilježen kod troškova amortizacije nematerijalne imovine 71,18%, zatim kod troška rezervnih dijelova 30,31%. Trošak privremenog zapošljavanja se u 2016. godini povećao za 24,88% u odnosu na 2015. godinu.

Što se tiče smanjenja troškova, najveći pad od -52,11% bilježimo kod troškova reprezentacije, trošak za bankovne provizije i članarine se također značajno smanjio u 2016. godini u odnosu na 2015. godinu, smanjenje iznosi -37,95%. Iz izračuna je također vidiljvo smanjenje troškova energije i pare za -30,52% u 2016. godini u odnosu na 2015. godinu te isto tako trošak mirisa bilježi smanjenje od -26,61% u 2016. godini u odnosu na 2015. godinu.

U grafikonu 1 biti će prikaza ukupna struktura troškova poduzeća u 2015. i 2016. godini.



Grafikon 1 Ukupna struktura troškova (svi iznosi izraženi su u tisućama kuna)
Izvor: Izrada studenta prema podacima na https://www.saponia.hr/hr/o-nama/financijska-izvjesca/

Ukupni troškovi sirovina i materijala u 2015. godinisu iznosili 364.697 kn, a u 2016. godini 350.827 kn, što je smanjenje od -3,80%. Troškovi osoblja u u 2015. godini su iznosili 70.025 kn, a u 2016. godini 72.153kn što je povećanje od 3,03 %. Amortizacija je u 2015.godini iznosila 24.851 kn, dok je u 2016. godini bila 28.598 kn, što je povećanje od 15,07%. Ostali troškovi su u 2015. godini iznosili 239.586kn, a u 2016. godini 250.693 kn što je povećanje od 4,63%.

5.3. Vertikalna analiza troškova

Tablica 5 Vertikalna analiza troškova poduzeća Saponia d.d. (svi iznosi izraženi su u tisućama kuna)

Naziv troška	Razdoblje 2015.	Razdoblje 2016.	2015. %	2016. %
UKUPNI TROŠKOVI	**699.159**	**702.271**	**100%**	**100%**
TROŠKOVI SIROVINA I MATERIJALA	364.697	350.827	52,16%	49,96%
TROŠKOVI OSOBLJA	70.025	72.153	10,01%	10,27%

AMORTIZACIJA	24.851	28.598	3,55%	4,07%
OSTALI POSLOVNI TROŠKOVI	239.586	250.693	34,26%	35,69%

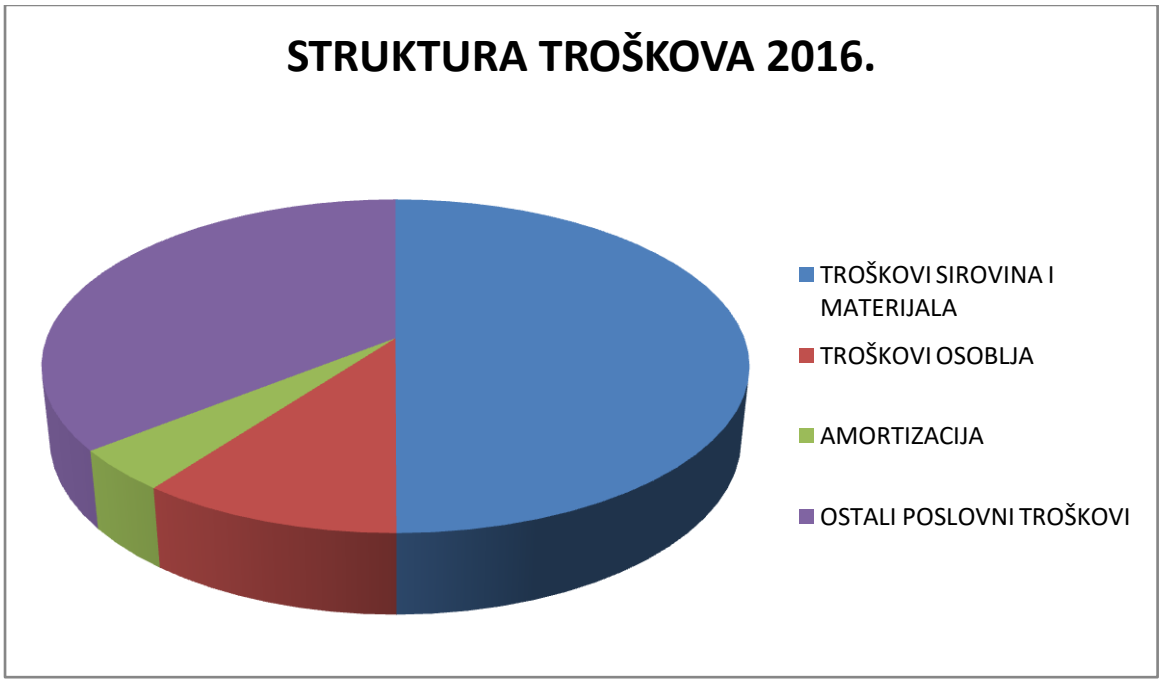
Izvor: Izrada studenta prema podacima na https://www.saponia.hr/hr/o-nama/financijska-izvjesca/

Iz Tablice 5. je vidljivo kako je udio troškva sirovina i materijala u odnosu na ukupne troškove u 2015. godini 52,16 % dok u 2016. godini iznosi 49,96 %.Troškovi sirovina i materijala čine najveći udio u ukupnoj strukturi troškova. Troškovi osoblja su u 2015.godini činili 10,01% ukupnih troškova dok je u 2016. godini taj udio bio 10,27%. Najmanji udio u sturkutri ukupnih troškova čini amortizacija, u 2015. godini je to bio udio od 3,55%, dok je u 2016. godini bio 4,07%. Udio ostalih troškova u 2015. godini je iznosio 34,26%, dok je u 2016. godinibio 35,69%.

Navedeni izračun će biti u nastavku grafički prikazan.

Grafikon 2 Struktura troškova u 2015. godini

Izvor: Izrada studenta



Grafikon 3 Struktura troškova u 2016. godini

Izvor: Izrada studenta

6. ZAKLJUČAK

Upravljanje troškovima je proces koji se može obavljati na razne načine i putem raznim metoda. Predstavlja podlogu menadžmentu poduzeća za donošenje poslovnih odluka kojima je cilj profitabilnost poduzeća. Kvalitetno upravljanje troškovima bi trebalo pomoći menadžerima za donošenje odluka na način da se stvara veća vrijednost uz što niže troškove. Kako bi upravljanje troškovima bilo efikasno nužno je znati ukupnu strukutru troškova koje poduzeće ima. Upravljanje troškovima koje je prije bilo uglavnom usmjereno na proizvodnju, danas se sa razvojem informatičkih tehnologija, sve više usmjerava na druga područja u poduzeću, kao što su marketing i logistika.

Analizom troškova poduzeća dolazimo do informacija koje su ključne za donošenje poslovnih odluka. Saznajemo kakva je ukupna strukutra troškova, koliki je udio pojedine vrste troškova u ukupnim troškovima kao i samo kretanje pojedinih vrsta troškova u određenim vremenskim razdobljima. Najznačajnije tehnike analize troškova su horizontalna i vertikalna analiza.

Horizontalna analiza troškova poduzeća Saponia d.d. pokazuje kako je zabilježen rast pojedinih kategorija troškova; troškovi osoblja u 2016. godini u odnosu na 2015. godinusu se povećali za 3,03%, također imamo rast troška amortizacije od 15,07% te porast ostalih troškova za 4,63% u istom promatranom razdoblju. Trošak sirovina i materijala smanjen je za 3,80%.

Vertiklanom analizom troškova poduzeća Saponia d.d. dobiveno je da najveći udio u strukturi ukupnih troškova čine troškovi sirovina i materijala. U 2015. godini taj udio je iznosio 52,16%, dok je u 2016. godini bio 49,96%. Nakon toga slijede ostali troškovi koji su u 2015. godini imali udio od 34,26%, a 2016. godine udio je bio 35,69%. Troškovi osoblja su u 2015. godini činili udio od 10,01% , dok su u 2016.godini imali udio od 10,27%. Trošak amortizacije ima najmanji udio u sturkutri ukupnih troškova, u 2015. godini to je bilo 3,55% dok je u 2016. godini iznosio 4,07%.

7. POPIS LITERATURE

Knjige:

- Dražić-Lutinsky, I., Gulin, D. et. al. (2010.). Računovodstvo. 3. izmijenjeno izdanje. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
- Meigs, R. F., Meigs, W. B., Računovodstvo – temelj poslovnog odlučivanja, MATE, Zagreb, 1999.
- Karić., M., Ekonomika poduzeća, Ekonomski faklultet u Osijeku, Osijek, 2006.
- Ravlić, P., Jelavić, A. Starčevih A., Šamanović, J., (1993), Ekonomika poduzeća, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb
- Skupina autora, Upravljačko računovodstvo, HZRIF, Zagreb, 2011.
- Skupina autora, Računovodstvo, RiF, Zagreb, 2003.
- Perkušić, D., Osnove računovodstva, skripta, Sveučilište u Splitu, Split, 2016.

Članci:

- M. Mikić: Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, vol. 7, br. 1, 2009
- Karić, M., Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu X/2010.
- Ramljak, B., Racionalizacija troškova u funkciji ostvarenja poslovnog rezultata, Sveučilište u Splitu
- Perčević, H.: Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske, EKONOMSKI PREGLED, 57 (9-10) 647-667 (2006)

Internetski izvori:

- http://www.vup.hr/_Data/Files/13030181824615.pdf pristupljeno 05.01.2019.
- http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo/Upravlja%C4%8Dko%20ra%C4%8Dunovodstvo%20-%20uvod.pdf pristupljeno 05.01.2019.
- Drljača,M.(2004.)Metode upravljanja troškovima, http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf pristupljeno 16.01.2019.
- www.efzg.unizg.hr/.../Troškovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20troškova.pdfpristupljeno 16.01.2019. www.efzg.unizg.hr/.../Troškovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20troškova.pdf pdf pristupljeno 16.01.2019.
- https://www.veleri.hr/files/datotekep/nastavni_materijali/k_poduzetnistvo_s1/6%20-%20Klasifikacija%20tro%C5%A1kova.pdf pristupljeno 16.01.2019.
- https://www.saponia.hr 01.02.2019.
- https://www.saponia.hr/hr/o-nama/financijska-izvjesca/ 01.02.2019.

8. POPIS SLIKA, TABLICA I GRAFIKONA

Slika 1 Struktura računovodstva 5
Slika 2 Sustav upravljanja troškovima 16

Tablica 1 Podjela računovodstva.....4
Tablica 2 Kriterij klasifikacije troškova 9
Tablica 3 Podjela troškova prema različitim kriterijima 10
Tablica 4 Horizontalna analiza troškova poduzeća Saponia d.d. (svi iznosi izraženi u tisućama kuna) 25
Tablica 5 Vertikalna analiza troškova poduzeća Saponia d.d. (svi iznosi izraženi su u tisućama kuna) 27

Grafikon 1 Ukupna struktura troškova (svi iznosi izraženi su u tisućama kuna).....27
Grafikon 2 Struktura troškova u 2015. godini 29
Grafikon 3 Struktura troškova u 2016. godini 29

IZJAVA

Izjava o akademskoj čestitosti

Ime i prezime studenta: Slaven Boras

Matični broj studenta: 0010150631

Naslov rada: UTJECAJ TROŠKOVA NA FINANCIJSKI REZULTAT POSLOVANJA

Svojim potpisom jamčim:

- Da sam jedini/a autor/ica ovog rada.
- Da su svi korišteni izvori, kako objavljeni, tako i neobjavljeni, adekvatno citirani i parafrazirani te popisani u bibliografiji na kraju rada.
- Da ovaj rad ne sadrži dijelove radova predanih na Veleučilište Baltazar Zaprešić ili drugim obrazovnim ustanovama.
- Da je elektronička verzija rada identična onoj tiskanoj te da je to verzija rada koju je odobrio nastavnik.

Potpis studenta

_____

ŽIVOTOPIS

OSOBNE INFORMACIJE Boras Slaven

Lijeva bara 119, 32000 Vukovar (Hrvatska)
+385 98 9474 195
slaven-boras@hotmail.com

RADNO ISKUSTVO

2013–08/2019 **Voditelj poslovanja/voditeljica poslovanja**
Zvonko Vukojević - Ugostiteljski obrt Caffe bar Z Mostar, Vukovar (Hrvatska)

01/09/2019–danas **Referent**
HEP-Operator distribucijskog sustava d.o.o. (Hrvatska)

OBRAZOVANJE I OSPOSOBLJAVANJE

2003–2007 **ekonomist**
Ekonomska škola u Vukovaru, Vukovar (Hrvatska)

2016–danas
Veleučilište Baltazar Zaprešić, Preddiplomski stručni studij, Poslovanje i upravljanje, Poslovna ekonomija i financije, Zaprešić (Hrvatska)

OSOBNE VJEŠTINE

Materinski jezik hrvatski

Strani jezici	RAZUMIJEVANJE		GOVOR		PISANJE
	Slušanje	Čitanje	Govorna interakcija	Govorna produkcija	
engleski	B2	B1	B2	B2	B2

Stupnjevi: A1 i A2: Početnik - B1 i B2: Samostalni korisnik - C1 i C2: Iskusni korisnik
Zajednički europski referentni okvir za jezike

Komunikacijske vještine
- timski duh;
- dobre komunikacijske vještine zahvaljujući iskustvu na radnom

mjestu voditelja poslovanja ugostiteljskog obrta

Organizacijske / rukovoditeljske vještine	koordinacija i upravljanje ljudima na radnom mjestu voditelja poslovanja ugostiteljskog obrta

Digitalne vještine

SAMOPROCJENA				
Obrada informacija	Komunikacija	Stvaranje sadržaja	Sigurnost	Rješavanje problema
Iskusni korisnik	Temeljni korisnik	Samostalni korisnik	Iskusni korisnik	Temeljni korisnik