

Troškovi i rashodi

Pavlić, Ivona

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://um.nsk.hr/um:nbn:hr:129:056319>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-12-22**

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

Preddiplomski stručni studij
Poslovanje i upravljanje

IVONA PAVLIĆ

TROŠKOVI I RASHODI

STRUČNI ZAVRŠNI RAD

Zaprešić, 2019

VELEUČILIŠTE
s pravom javnosti
BALTAZAR ZAPREŠIĆ

Preddiplomski stručni studij
Poslovanje i upravljanje

IVONA PAVLIĆ

TROŠKOVI I RASHODI

Mentori:
Zlatko Rešetar, univ.spec.oec., pred.

Apsolvent:
Ivona Pavlić

Naziv kolegija:
EKONOMIKA TROŠKOVA

JMBGA studentice:
0234051212

Zaprešić, 2019

SADRŽAJ:

1.UVOD	1
2. DEFINIRANJE OSNOVNIH EKONOMSKIH POJMOVA	2
2.1.PODUZEĆE.....	2
2.1.1.POSLOVNI REZULTAT PODUZEĆA.....	3
2.1.2.PRIHODI	9
2.1.3.RASHODI	10
2.1.4.UTROŠCI.....	12
2.1.5. IZDATCI.....	14
3.POJAM I DEFINIRANJE TROŠKOVA	15
3.1.KLASIČNA KLASIFIKACIJA TROŠKOVA	16
3.1.1.PRIRODNE VRSTE TROŠKOVA	16
3.1.2.TROŠKOVI PREMA MJESTIMA I NOSITELJIMA.....	18
3.1.3. TROŠKOVI PREMA NAČINU RASPOREĐIVANJA.....	19
3.2.TROŠKOVI I DINAMIKA POSLOVANJA	19
3.2.1.FIKSNI TROŠKOVI.....	20
3.2.2.VARIJABILNI TROŠKOVI.....	22
4. UTJECAJ TROŠKOVA NA ODREĐIVANJE CIJENA.....	26
5.RAZGRANIČENJE POJMOVA TROŠKOVA I RASHODA	28
6.ZAKLJUČAK.....	30
POPIS LITERATURE.....	31

1.UVOD

Troškovi čine srce poslovne ekonomije i u svim udžbenicima ekonomije zauzimaju središnje mjesto. To je sasvim razumljivo jer je značenje troškova za poslovnu ekonomiju iznimno veliko zbog direktnog utjecaja na uspjeh poslovanja poduzeća. Poduzeća nastoje ostvariti što niže troškove iz razloga što je glavni cilj svake poslovne aktivnosti u ekonomskom preduzetništvu ostvarenje viška prihoda u odnosu na troškove. Kako bi se planirale i kontrolirale aktivnosti poduzeća, menadžment mora imati informacije o troškovima koji nastaju pri obavljanju različitih poslovnih aktivnosti. Sukladno tome može se zaključiti da se sve ekonomske odluke temelje na troškovima, pa se upravljanju troškovima treba posvetiti posebna pozornost.

Svrha ovog završnog rada jest prikazati i objasniti sam pojam troškova i rashoda te značaj troškova u cjelokupnoj ekonomiji, samom poduzetništvu ali i svim ostalim sferama života.

U prvome dijelu rada definirati će se osnovni ekonomski pojmovi, kao što su poduzeće, prihodi, rashodi, utrošci, izdatci te sam poslovni rezultat poduzeća. U drugom poglavlju definirati će se pojam troškova te će se se navesti podjele troškova. U trećem dijelu rada prikazati će se utjecaj troškova na određivanje cijena. U četvrtom dijelu, odnosno petom poglavlju razgraničit će se pojam troškova i rashoda te će se naposljetku sukladno radu dati određeni zaključak.

2. DEFINIRANJE OSNOVNIH EKONOMSKIH POJMOVA

Kako bismo definirali i objasnili pojam samih troškova, potrebno je započeti sa osnovnim ekonomskim pojmovima koji čine svako poduzeće, kao što su prihodi i rashodi, ali prvo je potrebno definirati i poduzeće samo.

2.1. PODUZEĆE

Poduzeće je glavni objekt proučavanja ekonomije za poduzetnike, te ono čini temeljnu gospodarsku jedinku. Ono mora ostvariti rezultat dovoljan da pokrije troškove poslovanja poduzeća te osigurati trajnost postojanja poduzeća te njegove daljnje djelatnosti.

Poduzeće kao složeni sustav u privređivanju ne može ostati samo na kriterijima poduzetništva i profitabilnosti već mora uključiti i etičke zasade, suvremene humanističke radne i ekosocijalne tendencije, te druga dostignuća znanosti i tehnologije koja se primjenjuje u razvijenom postindustrijskom svijetu. Poduzeće i samo poduzetništvo su glavne proizvodno tehničke i gospodarske jedinice društvene reprodukcije.

Poduzeće u svom djelovanju nikada ne teži jednom cilju, a ni sami financijski pokazatelji uspjeha nisu dovoljni kao cilj. Poduzeće u svom poslovanju upotpunjuje razne zahtjeve i ciljeve, što zapravo znači da poduzeće ima višestruke ciljeve. Osnovni je cilj poduzeća dakle samoodržavanje te se može reći da je opstanak poduzeća ideal, ali osim realizacije opstanaka poduzeće, kao složeni poslovni sustav ostvaruje i posredne ciljeve:

1. rast i razvoj - kao prelazak iz jednog stanja u drugo, više, stanje. Rast poduzeća imperativ je opstanaka. Rast poduzeća ima svoju kvalitativnu dimenziju, pri čemu je potrebno uspoređivati stopu rasta osnovnih financijskih pokazatelja s konkurencijom, uključujući i granu djelatnosti u kojoj poduzeće posluje;
2. učinkovitost koja je vezana uz funkcioniranje poduzeća kako u fazi investicijskog ciklusa, tako i u fazi eksploatacijskog poslovanja i ciklusa financiranja. Najvažnija je učinkovitost u korištenju resursa koje poduzeće raspolaže;
3. sigurnost koja osigurava kontinuitet funkcioniranja poduzeća. Svaki zastoj ugrožava poduzeće, tj. njegovo opstanak;
4. povećanje bogatstva vlasnika.

Ako u poduzeću dođe do takve pojave da se ne ostvari potreban pozitivan rezultat, tada prestaju postojati uvjeti za daljnji rad poduzeća. Da bi se poduzeće moglo slobodno razvijati i učinkovito koristiti svojim potencijalima i svim poticajima na modelu slobodnog poduzetništva, mora postojati razvijen tržišni mehanizam, odnosno mora postojati tržišna struktura koja se manifestira u funkcioniranju tržišta faktora, tržišta proizvoda i u financijskom tržištu. Razvijena tržišna struktura omogućuje pribavljanje svih faktora i uvjeta uspješne proizvodnje u konkurencijskim uvjetima. Znači, tržišna struktura omogućuje poduzeću vremensku i prostornu koincidenciju svih proizvodnih faktora i usluga te mogućnost njihove optimalne kombinacije. Tako shvaćeno tržište obuhvaća ne samo tržište roba i usluga, već i kapitala, radne snage, znanja, tehnologije, informacija, ideja i menadžmenta te tržište poduzeća i poduzetništva. Dakle, i poduzeće postaje roba na tržištu. U procesima tranzicije posebno se aktualiziraju problemi vezani uz opstanak poduzeća. Pojedina poduzeća propadaju, a nova niču. Taj je kontinuirani proces starenja i obnove poduzeća bazalni metabolizam privrede. Ako poduzeće nije vitalno, tj. ne može ostvarivati profitabilnost poslovanja, ono propada i nastaju nova poduzeća koja imaju supstitucijski učinak i omogućuju ostvarenje velikih ekonomskih ciljeva na razini nacionalne ekonomije, kao što su zaposlenost, razina plaća, životni standard i slično. ¹

2.1.1.POSLOVNI REZULTAT PODUZEĆA

Kao što je navedeno, glavni je cilj svakog poduzeća je ostvariti profitabilno poslovanje. Je li to ostvareno i u kojoj mjeri može se vidjeti iz raznih financijskih izvještaja, a najvažniji izvještaj koji pokazuje krajnji uspjeh poduzeća jest račun dobiti i gubitka. Račun dobiti i gubitka jedan je od glavnih izvještaja koje sastavlja poduzeće. Na temelju njega menadžer kontrolira poslovanje i donosi poslovne odluke. Račun dobiti i gubitka prikazuje prihode i rashode te sam financijski rezultat (poslovni rezultat) ostvaren u određenom vremenskom razdoblju, obično u jednoj godini. Prije utvrđivanja poslovnog rezultata kao razlike prihoda i rashoda, potrebno je obračunati i promjene vrijednosti zaliha, nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na početku i na kraju godine. Za razliku od bilance koja daje informacije o materijalnoj imovini, financijskoj imovini, obvezama, kapitalu i rezervama, račun dobiti i gubitka daje informacije o tome koliko je ostvareno prihoda, rashoda, dobitka, gubitka, te kolika je obveza poreza na dobit nastala iz poslovanja poduzeća u određenom razdoblju.

¹ Ekonomija za poduzetnike, S. Dvorski, V. Kovšca, Tiva Tiskara, Varaždin, 2011; str 19,20,23,24

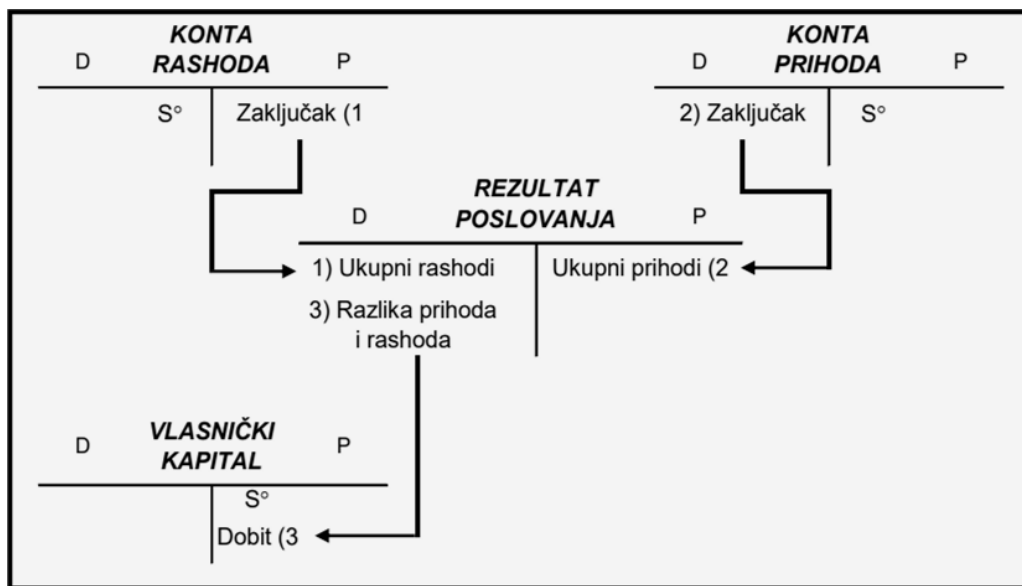
To je izvještaj koji se za vanjske korisnike radi jednom godišnje, dok se za korisnike unutar poduzeća priprema nešto češće. Usporedbom poslovnih rezultata može se doći do rješenja određenom problemu u poduzeću, uspješno odrediti budući poslovni planovi ili poduzeti potrebne korekcije. ²

Prihodi su mjera povećanja ekonomske koristi i za posljedicu imaju povećanje imovine ili smanjenje obveza, a rashodi su mjera smanjenja ekonomske koristi (kapitala), koja se očituje kroz smanjenje imovine ili povećanje obveza. Ako su prihodi veći od rashoda, poduzeće je ostvarilo pozitivan finansijski(poslovni)rezultat. Ako su rashodi veći od prihoda, te poduzeće mora uložiti više od onoga što dobije iz poslovnog procesa, tada je ostvarilo gubitak. ³

To se može prikazati na sljedeći način:

- prihodi > od rashoda = dobit

Slika 1. Odnos rashoda i prihoda i njihov utjecaj na ostvareni rezultat poslovanja -dobit



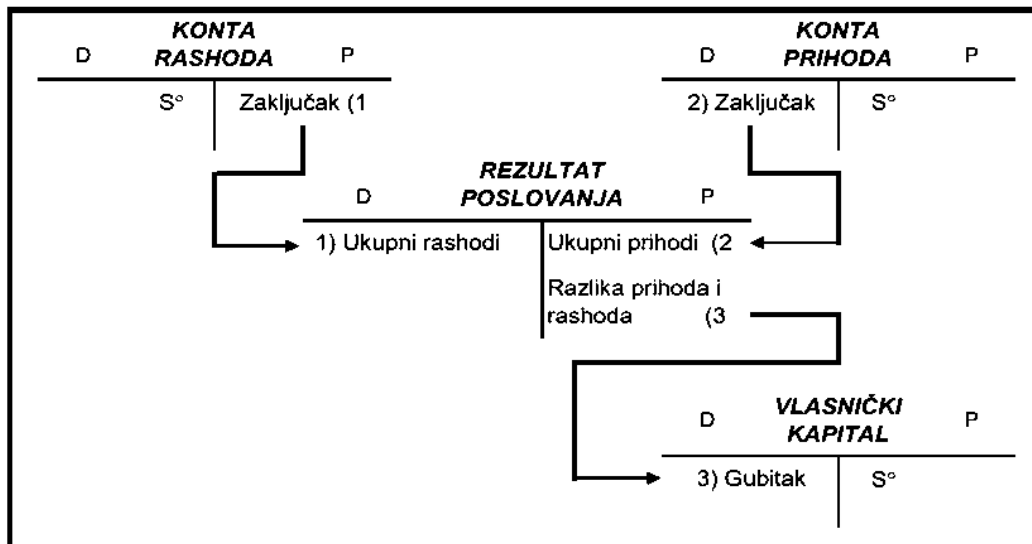
Preuzeto sa: https://www.veleri.hr/files/datotekep/nastavni_materijali/k_informatika_1/8%20-%20Rashodi%20i%20prihodi.pdf

- prihodi < od rashoda = gubitak

² Analiza finansijskih izvještaja, K. Žager, I. Sačer, S. Sever, L. Žager, Masmedia, Zagreb, 2008; str. 77

³ Poslovni rezultat poduzeća pomorskog prometa, str 40;
https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=6567

Slika 2. Odnos rashoda i prihoda i njihov utjecaj na ostvareni rezultat poslovanja gubitak



Preuzeto sa: *Ibid*

- prihodi - rashodi = finansijski rezultat

Tablica 1. Primjer računa dobiti i gubitka

Oznaka pozicije	Naziv pozicije
I	POSLOVNI PRIHODI
1.	Prihodi od prodaje s poduzetnicima unutar grupe
2.	Prihodi od prodaje
3.	Prihodi na temelju upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga
4.	Ostali poslovni prihodi s poduzetnicima unutar grupe
5.	Ostali poslovni prihodi
II	POSLOVNI RASHODI
1.	Promjene vrijednosti zaliha proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda
2.	Materijalni troškovi

a)	Troškovi sirovina i materijala
b)	Troškovi prodane robe
c)	Ostali vanjski troškovi
3.	Troškovi osoblja
a)	Neto plaće i nadnice
b)	Troškovi poreza i doprinosa iz plaća
c)	Doprinosi na plaće
4.	Amortizacija
5.	Ostali troškovi
6.	Vrijednosna usklađenja
a)	dugotrajne imovine osim financijske imovine
b)	kratkotrajne imovine osim financijske imovine
7.	Rezerviranja
a)	Rezerviranja za mirovine, otpremnine i slične obveze
b)	Rezerviranja za porezne obveze
c)	Rezerviranja za započete sudske sporove
d)	Rezerviranja za troškove obnavljanja prirodnih bogatstava
e)	Rezerviranja za troškove u jamstvenim rokovima
f)	Druga rezerviranja
8.	Ostali poslovni rashodi
III	FINANCIJSKI PRIHODI
1.	Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) poduzetnika unutar grupe
2.	Prihodi od ulaganja u udjele (dionice) društava povezanih sudjelujućim interesom
3.	Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova poduzetnicima unutar grupe

4.	Ostali prihodi s osnove kamata iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe
5.	Tečajne razlike i ostali financijski prihodi iz odnosa s poduzetnicima unutar grupe
6.	Prihodi od ostalih dugotrajnih financijskih ulaganja i zajmova
7.	Ostali prihodi s osnove kamata
8.	Tečajne razlike i ostali financijski prihodi
9.	Nerealizirani dobiti (prihodi) od financijske imovine
10.	Ostali financijski prihodi
IV	FINANCIJSKI RASHODI
1.	Rashodi s osnove kamata i slični rashodi s poduzetnicima unutar grupe
2.	Tečajne razlike i drugi rashodi s poduzetnicima unutar grupe
3.	Rashodi s osnove kamata i slični rashodi
4.	Tečajne razlike i drugi rashodi
5.	Nerealizirani gubici (rashodi) od financijske imovine
6.	Vrijednosna usklađenja financijske imovine (neto)
7.	Ostali financijski rashodi
V	UDIO U DOBITI OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM
VI	UDIO U DOBITI OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA
VII	UDIO U GUBITKU OD DRUŠTAVA POVEZANIH SUDJELUJUĆIM INTERESOM
VIII	UDIO U GUBITKU OD ZAJEDNIČKIH POTHVATA
IX	UKUPNI PRIHODI
X	UKUPNI RASHODI
XI	DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA
1.	Dobit prije oporezivanja
2.	Gubitak prije oporezivanja

XII	POREZ NA DOBIT
XIII	DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA
1.	Dobit razdoblja
2.	Gubitak razdoblja
	PREKINUTO POSLOVANJE (popunjavanje poduzetnik obveznik primjene MSFI-a samo ako ima prekinuto poslovanje)
XIV	DOBIT ILI GUBITAK PREKINUTOG POSLOVANJA PRIJE OPOREZIVANJA
1.	Dobit prekinutog poslovanja prije oporezivanja
2.	Gubitak prekinutog poslovanja prije oporezivanja
XV	POREZ NA DOBIT PREKINUTOG POSLOVANJA
1.	Dobit prekinutog poslovanja za razdoblje
2.	Gubitak prekinutog poslovanja za razdoblje
	UKUPNO POSLOVANJE (popunjavanje samo poduzetnik obveznik primjene MSFI-a koji ima prekinuto poslovanje)
XVI	DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA
1.	Dobit prije oporezivanja
2.	Gubitak prije oporezivanja
XVII	POREZ NA DOBIT
XVIII	DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA
1.	Dobit razdoblja
2.	Gubitak razdoblja
	DODATAK RDG-u (popunjavanje poduzetnik koji sastavlja godišnje konsolidirane financijske izvještaje)
XIX	DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA
1.	Pripisana imateljima kapitala matice
2.	Pripisana manjinskom (nekontrolirajućem) interesu

Preuzeto sa: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2016_10_95_2052.html; NN 95/2016

Glavni elementi računa dobiti i gubitka su: prihod, rashod, dobitak prije oporezivanja, porez na dobit i dobitak poslije oporezivanja.

2.1.2.PRIHODI

Ukupni prihodi, odnosno ukupna vrijednost proizvoda i usluga koje je jedno poduzeće proizvelo u određenom razdoblju, nazivaju se bruto proizvod. Ta vrijednost izračunava se kao umnožak količine učinaka i njihove prodajne cijene. U prihod poduzeća nije uključena vrijednost neprodanih proizvoda, odnosno proizvoda koji su ostali na zalih, ali je uključena vrijednost prodanih gotovih proizvoda koji su bili na zalih prethodne godine, a prodani su u obračunskom razdoblju. Definicija prihoda obuhvaća i prihode i dobitke. Iz redovnih aktivnosti poduzeća proistječu prihodi kao npr. prihodi od prodaje, kamate, dividende... Dobitci pak predstavljaju stavku čija definicija odgovara definiciji prihoda ali ne moraju biti iz redovnih aktivnosti. Prihodi se ostvaruju prodajom proizvoda, robe, obavljenih usluga, ustupanjem imovine drugima na korištenje uz naknadu, te drugih prihoda. Razgraničenje pojmova prihoda i primitaka je u tome što prihod može nastati prije, poslije i istodobno s primitkom novca ili novčanih ekvivalenta.

Prema načinu stjecanja prihodi se dakle dijele na:

- prihode od prodaje proizvoda i usluga,
- prihode od prodaje robe,
- financijske prihode,
- izvanredne prihode.

Poslovni prihodi se ostvaruju iz glavnih poslovnih aktivnosti, odnosno tijekom poslovne godine za isporučene i prodane proizvode i usluge. Prihodi ostvareni prodajom proizvoda, roba i usluga najznačajniji su i vrijednosno najveći dio prihoda svakog poduzeća. Obujam poslovanja i visina ukupnog prihoda u znatnoj mjeri ovise o razini cijena, ali i o uvjetima prodaje. Na visinu ostvarenog prihoda u pojedinom poslu utječu odobrenja rabata ili kasa skonta kupcu, popusti pri prodaji roba i usluga u vidu povoljnijih uvjeta dostave ili povoljnijih uvjeta plaćanja. Prihodi od prodaje robe, odnose se na prihode ostvarene od prodaje robe nabavljene od proizvođača, kupljene od drugih trgovaca i slično, te prihode od prodaje robe u tranzitu.

Financijski prihodi ostvaruju se kad su sredstva poduzeća dana na korištenje drugima. Financijski prihodi su rezultat plasiranja viška slobodnih novčanih sredstava. Poduzeće može višak slobodnih novčanih sredstava pozajmiti nekom drugom kome je u tom trenutku potreban uz obračun kamata ili može uložiti u dionice, obveznice ili druge vrijednosne papire. Cilj ovakvog ulaganja je ostvarenje određene naknade kao što je kamata ili dividenda.⁴ Uz ove naknade financijskim prihodima se smatraju i pozitivne tečajne razlike. Financijski prihodi mogu se podijeliti na:

- prihode od udjela u dobiti,
- prihode od dividendi,
- dobici od prodaje dionica,
- prihodi od kamata,
- pozitivne tečajne razlike.

Izvanredni su prihodi neplanirani i neočekivani prihodi. To su prihodi koji se ne javljaju redovito pa se zbog toga ne mogu ni planirati, ni predvidjeti. U izvanredne prihode se ubrajaju prihodi od prodaje dugotrajne imovine, sirovina, inventurnih viškova, otpisa obveza, naplata penala, nagrada kao i drugi oblici izvanrednog povećanja imovine ili smanjenja obveza. Pri utvrđivanju izvanrednih prihoda temeljni uvjet priznavanja je da su imali za posljedicu povećanje ekonomskih koristi u obliku povećanja sredstava ili smanjenja obveza.⁵

2.1.3.RASHODI

Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja sredstava potrebnih za ostvarenje proizvodnje poduzeća koje ulaže sredstva u obliku utroška sirovina, materijala, strojeva, alata i naknada za rad radnika. Praktički rečeno, rashodi su smanjena ekonomska korist izražena i mjerena troškovima sadržanim u prodanim dobrima, kao i ostali administrativni i slični troškovi koji terete određeno razdoblje. U računovodstvenom smislu, rashodi se definiraju kao stavka koju je potrebno odbiti od prihoda da bi se dobio financijski rezultat koji predstavlja razliku između prihoda i rashoda.⁶ Rashodima se ne smatraju sva smanjenja imovine i povećanja obveza, nego samo ona

⁴ Računovodstvo I, B. Tušek, I. Sačec, S. Mališ, K. Žager, L. Žager, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2016; str. 56

⁵ Poslovni rezultat poduzeća pomorskog prometa, str 40-43;
https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=6567

⁶ Profesionalno računovodstvo, Belak V, Zgombić & Partneri, Zagreb, 2006; str. 59.

smanjenja imovine ili povećanje obveza koja imaju za posljedicu smanjenja budućih ekonomskih koristi uz pretpostavku da se mogu izmjeriti. Dakle, rashodi su zapravo širi pojam od troškova i isplata koje su posljedica stjecanja neke protuvrijednosti, ali su to i neke isplate i izdaci za koje poduzeća ne dobivaju nikakve protuvrijednosti. Primjerice, smanjenje sredstava na žiro računu zbog plaćanja fakture dobavljaču nema za posljedicu nastanka rashoda nego samo smanjenje obveze. Ta transakcija je ranije iskazana kao rashod, jer je događaj nastao prije podmirenja obveze dobavljaču. Svi rashodi koji se podmiruju iz ostvarenog ukupnog prihoda razvrstavaju se u tri osnovne grupe:

- poslovni rashodi,
- rashodi financiranja
- izvanredni rashodi.

Poslovni rashodi nastaju prodajom proizvoda, priznaju se u visini nabavne vrijednosti i u trenutku isporuke robe, a ne u trenutku naplate.

Poslovni rashodi sastoje se od:

- rashoda prodanih proizvoda (onaj dio troškova proizvoda koji je sadržan u prodaji proizvoda)
- rashoda razdoblja (troškovi koji se ne mogu uračunati u zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda te kao takvi terete prihode razdoblja u kojemu su nastali).

Financijski rashodi nastaju korištenjem tuđih novčanih sredstava, među najznačajnijima su kamate i negativne tečajne razlike. Iznos ovih rashoda odražava uspješnost vođenja financijske politike poduzeća, a kao najčešći financijski rashodi pojavljuju se kamate za korištenje tuđe imovine, negativne tečajne razlike i drugo. Kamate se priznaju sukladno razdoblju u kojemu se izdaju a negativne tečajne razlike po izvršenoj uplati.

U izvanredne rashode ubrajaju se rashodi koji ne nastaju redovito u poslovanju, teško se planiraju, a za posljedicu imaju smanjenje vrijednosti imovine ili povećanje obveza. Takve aktivnosti najčešće nemaju veze sa stvarnim ekonomskim uspjehom poslovanja poduzeća te su prema nekim autorima posljedica poreznog izvješćivanja. Najčešći izvanredni rashodi su vezani uz razne vidove otuđenja imovine, kazne štete ili elementarne nepogode.⁷

⁷ Poslovni rezultat poduzeća pomorskog prometa, str 41;
https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=6567)

2.1.4.UTROŠCI

Utrošci su količine elemenata proizvodnje koji se troše u procesu reprodukcije. Kao bitno svojstvo utrošaka, količina utrošenih elemenata proizvodnje ovisi o intenzitetu trošenja i vremenu trošenja. Intenzitet trošenja predstavlja količinu utrošaka elemenata proizvodnje u jedinici vremena.

Utrošci elemenata proizvodnje razlikuju se po:

- mjestu nastanka
- mjerljivosti (utrošci materijala, utrošci sredstava za rad),
- jedinici mjere kojom se iskazuju
- vezi s nosiocem (direktno, indirektno).

Za pojam utroška nije bitno da li oni nastaju na radnim mestima na kojima se proizvode novi proizvodi, ili nastaju na drugim radnim mjestima.

Utrošci elemenata proizvodnje uvjetovani su:

1. tehničkim
2. organizacijskim faktorima.

1. Tehnički faktori:

- a) osobine proizvoda,
- b) osobine materijala,
- c) osobine sredstava za rad,
- e) osobine tehnološkog procesa,
- f) tehnički uvjeti rada,
- g) tip proizvodnje,
- h) nivo tehničke opremljenosti;

2. Organizacijski faktori (način organizacije procesa rada i procesa proizvodnje):

Utrošci radne snage predstavljaju utrošenu energiju čoveka (radnika) pri obavljanju radnih zadataka u procesu reprodukcije. Reprodukovanje radne snage podrazumeva i obnavljanje bioenergije radnika. Trošenje bioenergije nastaje u procesima rada i kao rezultat tog trošenja nastaju utrošci radne snage. Trošenje bioenergije radnika koje nastaje izvan procesa rada – ne predstavlja utrošak radne snage. Utrošak radne snage vrši se na:

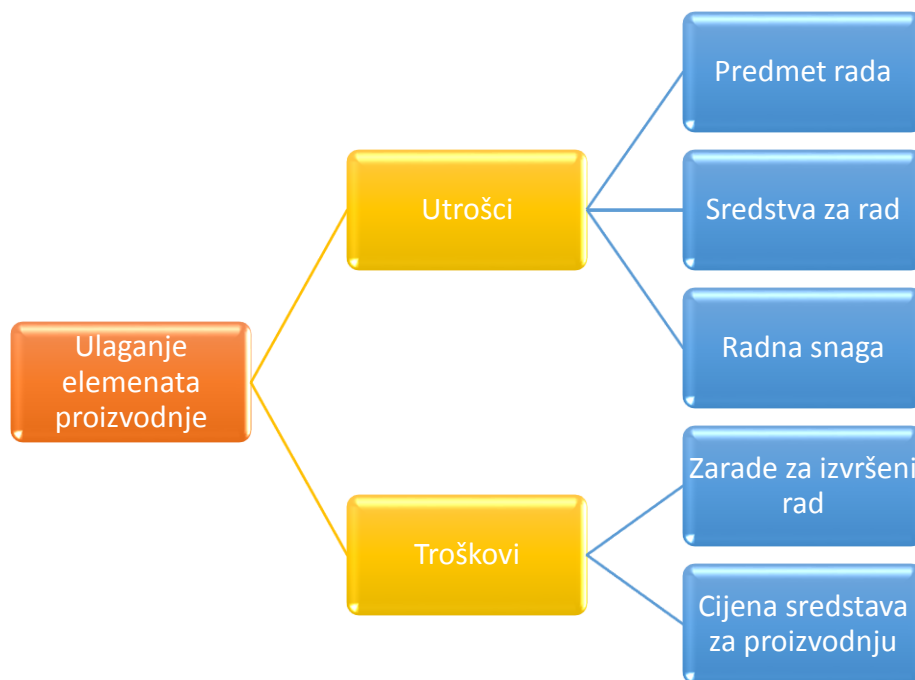
- tehnološkim i
- netehnološkim radnim mjestima.

Drugi vid trošenja elemenata proizvodnje je novčani vid. Izražavanjem trošenja elemenata proizvodnje u novčanom vidu dobivaju se troškovi. Troškovi predstavljaju novčani izraz utrošaka. Da bi postojali troškovi neophodno je da do trošenja dolazi u procesu reprodukcije, odnosno samo ona trošenja koja nastaju u proizvodnji ili prometu imaju karakter troška, a o tome će se više govoriti u slijedećem poglavlju.

Prema elementima proizvodnje koji se troše, utrošci se dijele na:

- utroške materijala
- utroške sredstava za rad
- utroške radne snage.⁸

Prikaz 1. Razgraničenje pojmova utrošaka i troškova



Napravljeno prema: podatcima iz prethodnog izvora

⁸ https://www.link-elearning.com/site/lekcija-Troškovi-poslovanja_4590

2.1.5. IZDATCI

Od utrošaka se još razlikuju izdatci, a to je svaki odljev (isplata) novca neovisno o namjeni. Izdatci su svako izdavanje, smanjenje gotovine ili novčanih vrijednosti u obračunu. Oni predstavljaju izlaz novca iz poduzeća, a dijele se na gotovinske i obračunske izdatke koji proizlaze iz gotovinskoga i obračunskoga plaćanja. Izdatci mogu nastati prilikom stvaranja učinaka, ali i neovisno o tomu te mogu i ne moraju imati karakter troška. Za razliku od troškova koji su sadržajno povezani s nastajanjem utroška resursa uložениh u poslovni proces, izdatke se uvijek povezuje isključivo uz smanjenje novčanih sredstava, neovisno o svrsi i cilju njihova nastanka. Rashodi, utrošci i izdaci koji nisu nastali u svrhu stvaranja učinaka, ne predstavljaju troškove. Svako racionalno gospodarenje utrošcima i izdancima vodi smanjenju troškova, a to se odražuje i na konačnu dobit.⁹

⁹ https://www.veleri.hr/files/datotekep/nastavni_materijali/k_informatika_1/8%20-%20Rashodi%20i%20prihodi.pdf

3. POJAM I DEFINIRANJE TROŠKOVA

U poduzeću se mora raspolagati pouzdanim informacijama o troškovima proizvodnje za donošenje odluka, odnosno odgovaranje na pitanja kao što su:

- Po kojoj cijeni moramo prodati naše proizvode da bismo ostvarili odgovarajući profit?
- Možemo li proizvesti određenu vrstu proizvoda uz troškove koji će nam omogućiti da te proizvode prodamo po tržišno prihvatljivoj cijeni?
- Bi li bilo jeftinije kupiti određene dijelove koje koristimo u proizvodnom ciklusu ili bi bilo povoljnije te dijelove proizvesti u našem pogonu?
- Bismo li trebali instalirati visoko automatiziranu proizvodnu liniju?¹⁰

Osnovna definicija troškova definira troškove kao rashode pojedinaca, organizacija i društvenih zajednica izazvane nastojanjem da se u nekoj proizvodnoj i prometnoj djelatnosti ostvari određeni učinak odnosno profit. Mogu biti izraženi u naravi ili novcu, tojest, kao utrošak sredstava za rad, predmeta rada i radne snage ili kao svota novčanih izdataka namijenjenih plaćanju tih činilaca. Iako se troškovi često izjednačavaju s rashodima, jer su rashodi posljedica troškova, između rashoda i troškova postoji određena razlika. Naime, troškovi koji se uključuju u vrijednost imovine ne postaju odmah rashodi nego tek kada se imovina proda ili se na nju obračunaju troškovi amortizacije. Primjerice, sirovine koje se troše pribrajaju se troškovima i kad nisu plaćene, a kupljeni materijal smješten u skladišta ne pribraja se troškovima, iako je plaćen. Sredstva za rad u cijelosti pak sudjeluju u proizvodnji, a u stvaranju troškova samo onim dijelom svoje vrijednosti koji se prenosi u određenom razdoblju na proizvedenu robu.¹¹

Budući da troškovi koji postaju rashodi smanjuju financijski rezultat, neki analitičari, smatraju troškove nepoželjnom kategorijom koju na svaki način treba smanjiti. S tog gledišta, najbolje bi bilo da troškova uopće nema, što je naravno nemoguće jer bez ulaganja troškova nema ni zarade. Kada bismo pravilno definirali troškove rekli bismo da su troškovi investicija u buduću kratkoročnu ili dugoročnu zaradu. Budući da troškovi prethode svakoj zaradi, može se dogoditi da se netozarada uopće ne pojavi. To se događa sa svakom promašenom investicijom koja ne ostvaruje očekivane prihode, tj. kada su troškovi veći od prihoda. Tu nastaju problemi

¹⁰ Ekonomija za poduzetnike, S. Dvorski, V. Kovšca, TivaTiskara, Varaždin, 2011; str 173

¹¹ Ekonomski leksikon, A. Dragičević, Informator, Zagreb, 1991; str 841

upravljanja troškovima, zbog toga što je neto financijski rezultat složena kategorija koja ne ovisi samo o prihodima i troškovima po jedinici učinka nego i o količini prodanih učinaka.

Iz temeljne postavke koja tvrdi kako je cilj poslovanja poduzeća ostvarivanje dobiti, proizlazi da su troškovi za poslovanje poduzeća i njegov rezultat jednako važni kao i sve što pridonosi stvaranju prihoda nekog poduzeća. Prema tome, troškovi i uvjeti njihova nastajanja djeluju na konačan rezultat jednako kao i prihodi.

Može se zaključiti da je postizanje efikasnosti korištenja troškova kompleksno područje koje zahtjeva provedbu analize troškova po vrstama te znanja o njihovu ponašanju u poslovnim procesima. Analiza troškova u ekonomskim istraživanjima ima jedno od središnjih mjesta, štoviše moglo bi se govoriti i o posebnoj znanstvenoj disciplini kao teoriji troškova. Susreću se brojne klasifikacije troškova s određenih stanovišta.¹²

3.1.KLASIČNA KLASIFIKACIJA TROŠKOVA

Za proučavanje troškova potrebno je upoznati zbog kojih uzroka oni nastaju te kada, gdje i na kojim mjestima nastaju. Stoga pristupamo podjeli troškova prema tim kriterijima, odnosno, da bismo znali kako i gdje utjecati na njih, potrebno je upoznati njihove vrste. Složenost troškova u strukturi cijene nekog učinka zahtijeva upoznavanje svih okolnosti njihova nastajanje. Stoga klasična teorija troškova polazi od sljedeće podjele:

- prirodne vrste troškova,
- troškovi prema mjestima i nositeljima,
- troškovi prema načinu raspoređivanja.

3.1.1.PRIRODNE VRSTE TROŠKOVA

Kod ove vrste polazimo od postavke da su svi inputi razlozi nastajanja troškova. Prema tome, globalni izraz bio bi da su to troškovi rada i kapitala (a kapital koristimo za nabavu sredstava za rad i predmeta rada).

¹² Profesionalno računovodstvo, Belak V, Zgombić & Partneri, Zagreb, 2006; str. 95

Daljnja razrada te vrste jest da ih prema prirodi sudjelovanja u poslovnom procesu možemo razvrstati kao:

- troškove rada,
- troškove predmeta rada,
- troškove sredstava za rad,
- troškove usluge.¹³

Troškovi rada obuhvaćaju velik dio troškova u poduzećima koja se bave proizvodnjom. S obzirom na to da ta vrsta poslovanja gotovo uvijek traži angažman većeg broja radnika, plaće radnika (i doprinosi fondovima na osnovi plaća) za takvu vrstu poduzeća predstavljaju velik dio ukupnih troškova. Ta vrsta troškova ujedno je značajna stavka u strukturi cijene proizvoda.

Troškovi predmeta rada jedan su od uvjeta odvijanja svakog procesa rada. U procesu proizvodnje oni su osnovna supstanca budućeg proizvoda te u određenoj količini ulaze u sastav novih proizvoda. Trošak je sva vrijednost korištenih predmeta rada, odnosno ona vrijednost koja ulazi u proces rada (bez obzira na stupanj iskorištenja).

Troškovi sredstava za rad nastaju zbog toga što sredstva za rad gube svoju vrijednost upotrebom ili tijekom vremena (bez obzira na upotrebu), što se izražava amortizacijom tih sredstava. Na taj način amortizacija sredstava za rad, za koja se ona obvezno obračunava, predstavlja troškove sredstava za rad. Osim amortizacije, javljaju se i troškovi održavanja, od kojih, međutim, jedan dio tereti troškove poslovanja (tekuće održavanje), a jedan dio povećava nabavnu vrijednost samih sredstava za rad (investicijsko održavanje).

Troškovi usluga, kao što su prijevoz robe i radnika na posao, telefonske, poštanske i komunalne usluge, usluge platnog prometa, usluge u održavanju (servisiranju sredstava za rad, instalacija i dr.), predstavljaju složenu skupinu vrlo različitih, ali značajnih troškova.

Ostale troškove čine različite obveze koje proizlaze iz zakonske regulative ili iz ugovornih odnosa poduzeća s drugima. Obveze iz zakonske regulative su porezi, carine, trošarine i doprinosi koje poduzeća moraju plaćati. Od troškova koje poduzeće ima iz ugovornih odnosa s drugima na prvom mjestu valja navesti kamate za korištenje kapitala (banaka ili drugih kreditora) koji poduzeće koristi nemajući vlastitog kapitala. To su i najamnine za korištenje

¹³ Ekonomija za poduzetnike, S. Dvorski, V. Kovšca, TivaTiskara, Varaždin, 2011; str 178

sredstava za rad koje smo uzeli u nedostatku vlastitih ili najamnine za korištenje tuđeg poslovnog prostora i sl.¹⁴

3.1.2.TROŠKOVI PREMA MJESTIMA I NOSITELJIMA

Jedno od temeljnih načela utvrđivanja rezultata (rezultata poslovanja svakog poduzeća i rezultata koje donosi svaki radni učinak) jest da svako mjesto i svaki proizvod ili usluga (svaki učinak) snose svoje troškove. To je i smisao proučavanja i podjele troškova prema mjestima i nositeljima.

Mjesto rada u smislu stvaranja potrebnih uvjeta za rad radnika (prostor, oprema i oruđa za rad), kao i rad radnika te sudjelovanje predmeta rada u radnom procesu uzrokuju nastajanje troškova. Međutim, ne mora se promatrati svako mjesto rada za sebe, već to može biti i skupina radnih mjesta na kojima se odvija cjelina jednog posla, pa i jedna faza u radnom procesu ili jedna organizacijska cjelina (skupina radnika, smjena).

Utvrđivanje rezultata zahtijeva i praćenje troškova po mjestima kako bi se odnosom prihoda i troškova utvrdio konačan rezultat za svako mjesto gdje je to moguće utvrditi. Naravno, praćenje troškova zahtijeva i odgovarajući način njihova evidentiranja kako bi se organizacijskim dijelovima pružila mogućnost analiziranja i snižavanja troškova s ciljem povećanja rezultata.

Nositelji troškova su učinci (proizvodi, poluproizvodi, dijelovi, usluge I drugi učinci) zbog kojih se i odvija poslovni proces, zbog kojih nastaju troškovi. Utvrđivanjem i praćenjem troškova prema nositeljima ujedno dobivamo podlogu za formiranje cijena učinaka.

Izravnu vezu između nositelja troškova i pojedinih vrsta troškova moguće je naći za jedan veći dio troškova, tj. može se točno utvrditi koliko je kojeg troška uzrokovao pojedini proizvod. To nas dovodi do podjele troškova na neposredne i opće, ovisno o mogućnosti njihova uključivanja u cijenu proizvoda, odnosno o načinu njihova raspoređivanja.

¹⁴ *Ibid, str 179*

3.1.3. TROŠKOVI PREMA NAČINU RASPOREĐIVANJA

U nastojanju da svaki učinak (proizvod ili usluga) snosi svoj dio troškova susrećemo se s problemom razgraničenja pojedinih troškova na njihove nositelje. Za dio troškova može se točno utvrditi na koji se proizvod odnose, tj. koliko ih je pojedini proizvod izazvao. Naravno, tada je moguće izravno u cijenu proizvoda uključiti te troškove.

Takve troškove nazivamo neposredni ili direktni troškovi. Ima, međutim, troškova koji nisu nastali izravno u vezi s izradom nekog proizvoda, već općenito nastaju u poduzeću, ne zbog konkretnog proizvoda, već u vezi sa stvaranjem uvjeta za izradu svih proizvoda ili općenito u vezi s postojanjem i organiziranjem cijelog poduzeća i svih njegovih funkcija.

Zato takve troškove nazivamo opći, posredni ili indirektni troškovi. Neposredni, izravni ili direktni troškovi u pravilu su troškovi materijala i energije, plaća te amortizacija onih sredstava za rad koja služe izradi jednog određenog proizvoda. Da bismo ostvarili mogućnost uključivanja ovih troškova izravno u cijenu proizvoda, potrebno je provesti odgovarajuće praćenje i evidentiranje u količinskim i vrijednosnim izrazima ovih utrošaka.

Opći, neizravni ili indirektni troškovi jesu oni koji nastaju kao rezultat rada cijelog poduzeća. To je veći dio amortizacije, zatim troškovi u vezi s funkcijama izvan proizvodnje (rukovođenje, planiranje, nabava, prodaja, financiranje itd.). Nadalje, to su troškovi koji su rezultat stvaranja uvjeta u samoj proizvodnji (rukovođenje proizvodnjom, nadzor, čišćenje i osvjetljenje prostora u kojem se radi, čuvanje, održavanje itd.) Svi ti troškovi ne mogu se izravno uključiti u cijenu proizvoda, pa je potrebno pronaći metode njihova raspoređivanja na svaki pojedini proizvod. S tim u vezi izrađuju se posebni računski postupci kojima se služimo da bismo i te troškove rasporedili na proizvode i njihovim uključivanjem u cijenu proizvoda osigurali pokriće tih troškova.¹⁵

3.2. TROŠKOVI I DINAMIKA POSLOVANJA

Promjena u opsegu poslovanja poduzeća, količine proizvodnje (ili, općenito govoreći, promjena stupnja zaposlenosti) neminovno izaziva promjene u visini troškova, pa, prema tome, i promjene rezultata poslovanja. Ali, u tome se različite vrste troškova različito odnose s obzirom na promjene stupnja zaposlenosti: jedna vrsta ili skupina troškova mijenja se

¹⁵ *Ibid*, str 181

sukladno promjenama količina - stupnja zaposlenosti, a druga vrsta troškova ne mijenja se s promjenama stupnja zaposlenosti i ostaje jednaka u ukupnom iznosu bez obzira na promjene, tj. rast ili opadanje količina. S obzirom na takvo ponašanje troškova u usporedbi s promjenom količina, tj. prema dinamici poslovanja, troškove dijelimo na:

- fiksne troškove i
- varijabilne troškove.

Prema klasičnom pristupu fiksnost ili varijabilnost troškova promatra se u odnosu na promjenu opsega aktivnosti najčešće proizvodnje ili prodaje. To je, dakle, podjela troškova prema dinamici poslovanja.

Budući da je za poslovanje poduzeća u tržišnim uvjetima takoreći permanentna pojava mijenjanja opsega poslovanja ili stupnja zaposlenosti, to onda ima odraza i na rezultate poslovanja poduzeća. Stoga ćemo u čitavoj teoriji troškova najviše pozornosti posvetiti i najviše primjera razmatrati vezano uz dinamičnost troškova ovisno o dinamici stupnjeva zaposlenosti, odnosno količina općenito.¹⁶

Troškovi koji se ne mijenjaju ovisno o opsegu aktivnosti definirani su kao fiksni, a troškovi koji se mijenjaju ovisno o opsegu aktivnosti definirani su kao varijabilni. Ako ih promatramo kroz prirodne vrste troškova, to su pretežno troškovi sredstava za rad kao i značajan dio općih troškova (upravljanje, rukovođenje). Oznaka da su neki troškovi fiksni ne znači da se na njihovo snižavanje ne može utjecati, nego samo da se oni ne mijenjaju promjenom opsega aktivnosti.

3.2.1.FIKSNI TROŠKOVI

U većini poduzeća amortizacija čini najveći dio fiksnih troškova. To su troškovi koji nastaju tijekom vremena pa ih još možemo nazvati i vremenski troškovi. Poznajemo i još jedan naziv ovih troškova, a to je: troškovi kapaciteta. Budući da se količina kapaciteta (strojeva, opreme, zgrada, transportnih sredstava itd.) izražava i određenom vrijednosti uložениh sredstava, veći kapacitet (i stupanj njegove mehaniziranosti) bit će izražen većom vrijednošću sredstava. Stoga je i prihvatljivo fiksne troškove nazivati troškovima kapaciteta. Međutim, određeni kapacitet ima samo ograničenu proizvodnu sposobnost do punog iskorištenja kapaciteta te ako se ta sposobnost želi povećati, potrebno je povećati kapacitet.

¹⁶ *Ibid*, 182 str.

S obzirom na to fiksne troškove dalje dijelimo na:

- apsolutno fiksne i
- relativno fiksne troškove.

Apsolutni fiksni troškovi ne mijenjaju se ni prilikom promjene stupnja pripravnosti kapaciteta. Dakle, oni se neće mjenjati bez obzira na to što će se kasnije kapaciteti nadograđivati i proširivati. Naziva ih se još i troškovima pripremljenosti za rad jer spremnost poduzeća da započne sa radom zahtjeva stanovite kapacitete, a to znači i troškove. Ponekad se ovi troškovi nazivaju i troškovi stajanja jer nastaju i kada poduzeće ne radi. Oni se morau platiti čak i ako poduzeće ne radi i neće se promijeniti čak i ako se proizvodnja mijenja.¹⁷

Relativno fiksni troškovi ne mijenjaju se u okviru određenog stupnja pripravnosti kapaciteta, ali pri prelasku u viši stupanj pripravnosti kapaciteta oni se skokovito mijenjaju na više i onda opet ostaju nepromjenjivi za taj stupanj pripravnosti. Kod ovih troškova se ne može govoriti o promjenjivim troškovima jer se oni ne mijenjaju sa svakim novim stupnjem zaposlenosti.

Oni ostaju nepromijenjeni unutar određene zone zaposlenosti, atek kad prelazimo u tu zonu, povećavaju se za određen iznos i opet ostaju isti u relacijama nove zone zaposlenosti.

Na kraju valja upozoriti da relativno fiksni troškovi ne moraju uvijek biti posljedica proširenja kapaciteta. Oni mogu nastati npr. kao posljedica značajnijeg ubrzanja obračuna amortizacije, kao i nekih drugih uzroka (povećanih premija osiguranja, većih kamata i sl.). Važno je uočiti da svaka takva promjena zahtijeva odgovarajuću brigu da se to povećanje troškova najprije rješava većim korištenjem kapaciteta, u protivnom će izravno utjecati na smanjenje rezultata. Relativno fiksni troškovi postat će veliki problem ako s vremenom opada korištenje kapaciteta. Ako se s količinom proizvodnje vraćamo na prethodnu zaposlenost, relativno fiksni troškovi ostaju na razini prethodne zone te nameću pitanje njihova smanjenja. Takvo obilježje troškova da ne prate promjenu stupnja zaposlenosti kada se snižava stupanj zaposlenosti nazivamo remanencijom troškova. To znači da ako pada količina proizvodnje, troškovi ne padaju u skladu sa smanjenjem proizvodnje. Primjer remanentnosti troškova možemo zapaziti kod relativno fiksnih i kod degresivnih troškova.¹⁸

¹⁷ Profesionalno računovodstvo, Belak V, Zgombić & Partneri, Zagreb, 2006; str. 274

¹⁸ Ekonomija za poduzetnike, S. Dvorski, V. Kovšca, TivaTiskara, Varaždin, 2011; str 188

3.2.2.VARIJABILNI TROŠKOVI

Varijabilni troškovi su troškovi koji se mijenjaju ovisno o povećanju ili smanjenju opsega poslovnih aktivnosti. Dakle, to su svi oni troškovi koji se mijenjaju s promjenama količina, odnosno stupnja zaposlenosti. Većina troškova se mijenja proporcionalno s promjenom opsega aktivnosti, ali varijabilni troškovi se mogu mijenjati i progresivno ili degresivno. Kada troškovi reagiraju na svako povećanje ili smanjenje stupnja zaposlenosti, tu pojavu zovemo varijabilnost, reagibilnost ili promjenljivost troškova.

Karakteristični varijabilni troškovi su npr. troškovi materijala izrade, plaće izrade, energija izrade. To su troškovi koji izravno ovise o količini proizvoda, prometa ili usluga. Varijabilnih troškova ima i među općim troškovima, ali jednim manjim dijelom. Mogli bismo neke troškove nabave i prodaje dovesti u vezu sa stupnjem zaposlenosti (veća količina nekog proizvoda, više poslova u nabavi, pa i u prodaji), ali to ipak nije tipičan varijabilni trošak.

Intenzitet mijenjanja varijabilnosti troškova može biti različitu odnosu na mijenjanje stupnja zaposlenosti, pa stoga varijabilne troškove dijelimo na:

- proporcionalne,
- degresivne i
- progresivne.

Proporcionalni troškovi mijenjaju se razmjerno s količinom učinaka, tada su to proporcionalni troškovi. Raste li količina proizvodnje jedan, dva ili tri puta, i ovi troškovi će rasti isto toliko puta. Bitno svojstvo varijabilnih proporcionalnih troškova jest da su oni konstantni (nepromjenjivi) po jedinici učinka.

Kada troškovi rastu sporije od porasta stupnja zaposlenosti, tada su to degresivni troškovi. Ako, na primjer, količina proizvoda raste dva puta, a troškovi 1,8 puta, taj relativno niži rast izražava degresivne troškove. Ako bismo željeli na nekom primjeru iz prakse to ilustrirati, onda bismo mogli navesti sljedeće: kada se iz nekog materijala kroji određen broj proizvoda, npr. 1, 2, 3, tada će za prvi proizvod biti potrebno više nego za drugi i treći ili još veći broj komada jer ćemo kombinacijama pri krojenju ostvariti bolje iskorištenje materijala i time snižavati troškove novim (većim) količinama.

Kada troškovi rastu brže od stupnja zaposlenosti, tada su to progresivni troškovi. Raste li količina proizvoda dva puta, a troškovi 2,2 puta, to relativno brže povećanje troškova za 0,2 u

odnosu na povećanje proizvodnje izražava progresivne troškove. U pravilu ti se troškovi javljaju pri znatnom povećanju količine proizvodnje, mogli preopterećenosti raspoloživih kapaciteta. To je, na primjer, ako želimo iskoristiti neke izuzetne mogućnosti povećanja proizvodnje (u sezonskim prigodnim prilikama), tada ćemo se odlučiti za prekovremeni i noćni rad te rad na dane praznika, što će se izraziti kao progresija troškova (zbog dodatka za taj rad).¹⁹

Osnovno pravilo kod kalkuliranja troškova i cijena općenito jest da povećanjem opsega aktivnosti fiksni troškovi po jedinici se smanjuju, a smanjenjem opsega aktivnosti fiksni troškovi po jedinici rastu. Varijabilni troškovi po jedinici promjenom opsega aktivnosti ostaju konstantni odnosno jednaki. Iako se ovo pravilo može dovesti u pitanje, ipak je dragocjeno u upravljanju troškovima. Zbog kompleksnosti materije o ponašanju troškova jednostavna i jasna pravila vezana uz troškove rijetka su pojava.²⁰

U procjeni fiksnosti ili varijabilnosti pojedinih troškova važnu ulogu ima i podjela na:

- prošle i
- buduće troškove.

Prošli troškovi (sunk costs) su troškovi resursa koji su plaćeni u prošlosti, a za koje se očekuje da će se koristiti u budućnosti. U te resurse pripadaju zgrade, oprema, kupljena tehnologija i znanja. To su troškovi koje se ne mogu promijeniti, osim ako se ti resursi ne prodaju, a uračunavaju se kroz troškove amortizacije i deprecijacije u troškove budućih proizvoda i usluga ili kroz troškove razdoblja. Kada je proizvodnja ili obavljanje usluga dovršeno svi troškovi učinjeni za njihovu realizaciju postaju prošli troškovi na koje se više ne može utjecati. Međutim, prilikom pogrešaka u poslu nastaju dodatni odnosno budući troškovi uzrokovani popravljanjem pogrešaka ili su to troškovi primjene alternativnog rješenja. Budući troškovi su uvijek varijabilni u odnosu na neku odluku i iz tog razloga se ne može potpuno fiksirati niti jedan budući trošak. Jedini troškovi koji će varirati zajedno s opsegom aktivnosti su troškovi sirovina i materijala, dok će ostali troškovi ovisiti o odlukama o trošenju resursa.

Zbog toga je važna i podjela troškova na:

- diskrecijske,

¹⁹ *Ibid*, str 189-190

²⁰ Profesionalno računovodstvo, Belak V, Zgombić & Partneri, Zagreb, 2006; str. 282

- obvezujuće (committed costs) i
- oportunitetne troškove.

Diskrecijski i obvezujući troškovi ovise o diskrecijskim odlukama i oni, kao takvi, po svojoj prirodi, ne spadaju niti u fiksne, niti u varijabilne troškove. Međutim, kada je donesena odluka o visini tih troškova oni se tretiraju kao fiksni troškovi. Diskrecijski troškovi kao što su troškovi promidžbe, obrazovanja, dobrotvornih davanja i slični troškovi, nisu obvezujući i lako i brzo ih se može promijeniti, tj. može ih se rezati na niže. Međutim, problem se sastoji u tome što većina tih troškova predstavlja istodobno i troškove konkurentnosti. Primjerice, poduzeće ne mora trošiti na promidžbu niti jednu kunu, time će se troškovi zasigurno smanjiti, ali će se vjerojatno smanjiti i opseg prodaje pa će utjecaj na performanse i ukupno poslovanje biti negativan.

Obvezujući troškovi (committed costs) su troškovi na koje se organizacija obvezala ugovorom ili je na to obvezuje zakon. Ti troškovi ne variraju pa se stoga još nazivaju obvezujući fiksni troškovi. To su primjerice troškovi rada koji se zbog ugovornih obveza i kolektivnog ugovora teško mogu mijenjati. U obvezujuće troškove pripada i amortizacija imovine koja se ne može izbjeći, osim ako se imovina ne proda.²¹

Oportunitetni troškovi u smislu financijskog računovodstva nisu stvarni troškovi nego su to mogući troškovi koji bi se mogli pojaviti izborom neke druge alternative. Oportunitetni troškovi jednaki su žrtvovanju alternativa kako bi se mogla donijeti odgovarajuća poslovna odluka te zapravo predstavljaju najveći prinos koji neki resurs upotrijebljen u proizvodnji nekog dobra ili usluge može postići u proizvodnji nekog drugog dobra. Budući da postoji veliki broj resursa, najbolje je oportunitetne troškove prikazati slikovitije na određenim primjerima: . Oportunitetni trošak novca, tj. sredstava koje je neki poduzetnik uložio u neki poduzetnički pothvat jednak je prinosu koji su ta ista sredstva mogla ostvariti u nekom drugom poslovnom pothvatu približno iste razine rizika. Oportunitetni trošak vremena provedenog u obavljanju poslovnih aktivnosti jednog radnog mjesta jednak je plaći koju je netko mogao ostvariti obavljajući poslove nekog drugog zanimanja, a oportunitetni trošak sredstava se podrazumijeva ako je neko proizvodno sredstvo moguće upotrebljavati za proizvodnju više proizvoda, tada je oportunitetni trošak sredstva žrtvovani prinos ostvariv realizacijom drugih proizvoda. Oportunitetni troškovi su troškovi propuštenih prilika, gdje

²¹ *Ibid*, 284 str.

tvrtka propušta resurse upotrijebiti na najkorisniji način. Međutim, iako sasvim razuman, koncept oportunitetnih troškova nailazi na gotovo nepremostive probleme u operacionalizaciji. Pritom menadžeri uglavnom u donošenju odluka kontinuirano, subjektivnim procjenama važu veličinu oportunitetnih troškova, no kada je riječ o većim poduzećima, tada se uglavnom koriste određene sofisticirane matematičke metode koje direktno ili implicitno uključuju razmatranje oportunitetnih troškova.²²

Tablica 2. Pregled klasifikacije troškova prema svim kriterijima

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

Preuzeto sa: https://bib.irb.hr/datoteka/497130.Trokovi_kvalitete.pdf

²² Ekonomija za poduzetnike, S. Dvorski, V. Kovšca, TivaTiskara, Varaždin, 2011; str 177

4. UTJECAJ TROŠKOVA NA ODREĐIVANJE CIJENA

Određivanje cijena proizvoda i/ili usluga za mnoga poduzeća predstavlja jedan od najvažnijih izazova i odluka te zbog toga poduzeća ulažu značajne napore u analizu svojih troškova i cijena. Postoje različiti pristupi i metode određivanja cijena, a svima je zajedničko da se temelje na troškovima. Odlučivanje o cijenama proizvoda i/ili usluga za menadžere brojnih poduzeća predstavlja strateško pitanje. Načini i postupci na koji poduzeća određuju cijene svojih proizvoda i usluga u velikoj mjeri su određeni ponudom i potražnjom za tim proizvodima i/ili uslugama.

Pri tome, na ponudu i potražnju utječu tri temeljna čimbenika, a to su:

- kupci,
- konkurencija i
- troškovi.

Računovodstvene informacije, a među njima posebno informacije o troškovima su najvažniji input pri određivanju cijena proizvoda i usluga. Kod poduzeća koja preuzimaju prodajnu cijenu, informacije o troškovima su važne u donošenju odluka o količini proizvoda i odlučivanju o proizvodnom miks u cilju poboljšanja uspješnosti i profitabilnosti poduzeća. Kad se razmatra značaj i važnost informacija o troškovima pri određivanju cijena proizvoda i usluga, potrebno je troškove podijeliti na fiksne i varijabilne, uvažiti vremenski aspekt za koji se određuje prodajna cijena te položaj poduzeća na tržištu (da li poduzeće određuje ili preuzima prodajnu cijenu). Pri određivanju dugoročne cijene poduzeća moraju voditi računa o željenoj dugoročnoj stopi povrata te istu ukalkulirati u cijenu.

Pri izračunavanju cijena koristimo se kalkulacijama kao pomoćnim sredstvom. No zakoni i standardi propisuju strukturu cijene i način njezina utvrđivanja, ali nije propisana obveza sastavljanja kalkulacije odnosno cijena se može utvrditi na dokumentu kojim je roba zadužena. Kalkulacije su se unatoč tome što nisu propisane zakonom i dalje zadržale kao pomoćno sredstvo za utvrđivanje cijene jer je iz kalkulacije vidljiva nabavna vrijednost kao i svi ostali bitni elementi.²³

Prema tome, u dugom roku poduzeća moraju definirati cijenu na razini koja pokriva njihove troškove i osigurava ostvarivanje zadovoljavajuće razine dobiti. Relevantni troškovi za dugoročno odlučivanje su svi budući fiksni i varijabilni troškovi.

²³ Utvrđivanje cijena u trgovini na veliko i malo, J. Vuk, RRiF, Zagreb, 2009; str. 19

Razlikuju se dva pristupa kod određivanja dugoročnih cijena:

1. Pristup koji se temelji na troškovima (eng. cost based approach) i
2. Pristup koji se temelji na tržištu (eng. market based approach).

Na tržištu na kojem konkurencija nije jaka te se proizvodi i usluge koje nude poduzeća međusobno razlikuju, za određivanje cijena uobičajeno se koristi pristup koji se temelji na troškovima. U takvim uvjetima, najčešća metoda koja se koristi za određivanje dugoročnih cijena je metoda trošak plus. Prema toj metodi prodajna cijena se određuje tako da poduzeća najprije određuju troškove koji predstavljaju bazu za određivanje cijene na koje dodaju željenu maržu, a njihov zbroj predstavlja prodajnu cijenu. Željena marža ovisi o željenoj stopi povrata na ulaganja. Pri određivanju optimalne marže, potrebno je uvažiti ponašanje potrošača, potražnja za pojedinim proizvodom i snagu konkurencije. To znači da će marža biti veća kod proizvoda za koji postoji velika potražnja i slaba konkurencija, dok će se marža smanjivati kod proizvoda za koje postoje brojni supstituti i jaka konkurencija. Na utvrđivanje željene marže utječe i primjena troškovna osnovica: što je niža troškovna osnovica, željena marža mora biti viša kako bi osigurala pokriće ostalih troškova koji nisu uključeni u troškovnu osnovicu i postizanje željene stope povrata ulaganje.²⁴

Pri određivanju prodajne cijene proizvoda važno je uzeti u obzir, pored troška proizvodnje, sve one troškove vezane za proizvod koji prethode proizvodnji i one troškove koji nastaju nakon dovršetka proizvodnje.

²⁴ Upravljačko računovodstvo, M. Hladika, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 72-73

5. RAZGRANIČENJE POJMOVA TROŠKOVA I RASHODA

Kao što je prethodno i navedeno, rashodi su smanjena ekonomska korist izražena i mjerena troškovima sadržanim u prodanim dobrima, kao i ostalim administrativnim i slični troškovima koji terete određeno razdoblje. Dakle, rashodi su zapravo širi pojam od troškova i isplata koje su posljedica stjecanja neke protuvrijednosti, ali su to i neke isplate i izdaci za koje poduzeća ne dobivaju nikakve protuvrijednosti. Ono što razlikuje jedan pojam od drugoga, odnosno glavni nesklad između troškova i rashoda ogleda se u slijedeće četiri razlike:

- vremenski nesklad rashoda i troškova ,
- rashodi koji nemaju karakter troška ,
- troškovi koji nemaju karakter rashoda i
- vrijednosno nepodudaranje pojedinih vrsta rashoda i troškova.

Vremenski nesklad između rashoda i troškova nastaje zbog različitih zahtjeva u pogledu vremenske dinamike iskazivanja rezultata. Za upravljanje unutarnjim poslovanjem u okviru računovodstva troškova potrebno je troškove sučeliti učincima u kraćim vremenskim razmacima te visina pojedinih troškova u tekućem obračunu neće biti jednaka visini srodnih rashoda obuhvaćenih u financijskom knjigovodstvu za dulje razdoblje i sučeljenih odgovarajućim prihodima. Na primjer, premije osiguranja se kao rashod pojavljuju jednom godišnje, a mjesečno se u interni obračun mora ukalkulirati predviđeni dio godišnjega iznosa.

Rashodi koji nemaju karakter troška se javljaju samo u financijskom računovodstvu jer se tu bilježe rashodi, tj. ulaganja koja nemaju karakter troška kao primjerice pokloni, donacije, gubici na vrijednosnim papirima te ih nazivamo takozvanim neutralnim rashodima. U okviru računovodstva troškova bilježe se samo ulaganja povezana sa stvaranjem učinaka, odnosno troškovi.

Troškovi koji pak nemaju karakter rashoda suprotni su rashodima koji nemaju karakter troška, a tu spadaju pojedine vrste troškova koji ne predstavljaju rashode. U okviru internoga obračuna mogu se javiti pojedini troškovi koji ne rezultiraju rashodima iskazanim u financijskom knjigovodstvu, odnosno takozvani dodatni troškovi, kao npr. plaće vlasnika kapitala u privatnom poduzeću, ako se vlasnik javlja i kao menadžer - njegova se plaća tada prikazuje kao kalkulatívna stavka u strukturi proizvodnih troškova, ali ako se realno ne isplaćuje, nije istodobno došlo i do izdatka gotovine te se ovaj trošak ne može obuhvatiti kao rashod u financijskom knjigovodstvu.

Vrijednosno nepodudaranje pojedinih vrsta rashoda i troškova proizlazi iz ciljeva internoga i eksternoga obračuna. Cilj internoga obračuna (računovodstvo troškova) je što realnije obuhvatiti nastale troškove po pojedinim učincima, a cilj eksternoga obračuna (financijsko računovodstvo) je pak zadovoljiti pravna, porezna i poslovno-politička gledišta. Iz tog razloga se pojedine vrste troškova u internom obračunu obuhvaćaju različito od visine rashoda iste vrste knjižene u financijskom računovodstvu kao npr. kod određenih vrsta materijalnih rashoda, kamata, otpisa i drugog.²⁵

²⁵ https://www.veleri.hr/files/datoteke/nastavni_materijali/k_informatika_1/8%20-%20Rashodi%20i%20prihodi.pdf

6.ZAKLJUČAK

Iz temeljne postavke koja tvrdi kako je cilj poslovanja poduzeća ostvarivanje dobiti, proizlazi da su troškovi za poslovanje poduzeća i njegov rezultat jednako važni kao i sve što pridonosi stvaranju prihoda nekog poduzeća. Prema tome, troškovi i uvjeti njihova nastajanja djeluju na konačan rezultat jednako kao i prihodi, što nam govori da je za uspješno poslovanje prvotno bitno kvalitetno upravljati troškovima.

Kao što je već navedeno, troškovi su iznos utrošene imovine i izvršenih usluga, a posljedica su nastanka obveza koje se odnose na primljena dobra ili uslugu. Kao takvi nemoguće ih je izbjeći u poslovnom procesu. Baš iz tog razloga iznimno je važno znati s njima upravljati, te ih kontrolirati i minimizirati radi ostvarivanja glavnoga cilja svakog poduzeća, a to je ostvarenje maksimalne dobiti uz minimalne troškove.

POPIS LITERATURE

1. Ekonomija za poduzetnike, S. Dvorski, V. Kovšca, TivaTiskara, Varaždin, 2011; str 19,20,23,24
2. Analiza financijskih izvještaja, K. Žager, I. Sačer, S. Sever, L. Žager, Masmedia, Zagreb, 2008; str. 77
3. Poslovni rezultat poduzeća pomorskog prometa, str 40;
https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=6567
4. Računovodstvo I, B. Tušek, I. Sačer, S. Mališ, K. Žager, L. Žager, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2016; str. 56
5. Profesionalno računovodstvo, Belak V, Zgombić & Partneri, Zagreb, 2006; str. 59.
6. https://www.link-elearning.com/site/lekcija-Troškovi-poslovanja_4590
7. Ekonomski leksikon, A. Dragičević, Informator, Zagreb, 1991; str 841
8. Profesionalno računovodstvo, Belak V, Zgombić & Partneri, Zagreb, 2006; str. 95
9. Utvrđivanje cijena u trgovini na veliko i malo, J. Vuk, RRiF, Zagreb, 2009; str. 19
10. Upravljačko računovodstvo, M. Hladika, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
11. https://www.veleri.hr/files/datotekep/nastavni_materijali/k_informatika_1/8%20-%20Rashodi%20i%20prihodi.pdf

POPIS SLIKA I TABLICA

1. Slika 1. Odnos rashoda i prihoda i njihov utjecaj na ostvareni rezultat poslovanja - dobit
2. Slika 2. Odnos rashoda i prihoda i njihov utjecaj na ostvareni rezultat poslovanja gubitak
3. Tablica 1. Primjer računa dobiti i gubitka
4. Tablica 2. Pregled klasifikacije troškova prema svim kriterijima
5. Prikaz 1. Razgraničenje pojmova utrošaka i troškova