

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli  
Fakultet ekonomije i turizma  
„Dr. Mijo Mirković“

Selma Osmić

METODE UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA KOD ODABRANOG  
POSLOVNOG SUBJEKTA

Završni rad

Pula, 2019.

Sveučilište Jurja Dobrile u Puli  
Fakultet ekonomije i turizma  
„Dr. Mijo Mirković“

Selma Osmić

METODE UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA KOD ODABRANOG  
POSLOVNOG SUBJEKTA

Završni rad

JMBAG: 0303051514

Studijski smjer: Financijski menadžment

Predmet: Računovodstvo troškova

Znanstveno područje: Društvene znanosti

Znanstveno polje: Ekonomija

Znanstvena grana: Računovodstvo

Mentor: izv. prof. dr. sc. Ksenija Černe

Pula, ožujak 2019.

## IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, dolje potpisana \_\_\_\_\_, kandidat za prvostupnika ekonomije/poslovne ekonomije, smjera \_\_\_\_\_ ovime izjavljujem da je ovaj Završni rad rezultat isključivo mogega vlastitog rada, da se temelji na mojim istraživanjima te da se oslanja na objavljenu literaturu kao što to pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da niti jedan dio Završnog rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz kojega necitiranog rada, te da ikoji dio rada krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za koji drugi rad pri bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili radnoj ustanovi.

Student

---

U Puli, \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ godine

IZJAVA  
o korištenju autorskog djela

Ja, \_\_\_\_\_ dajem odobrenje Sveučilištu Jurja Dobrile u Puli, kao nositelju prava iskorištavanja, da moj završni rad pod nazivom \_\_\_\_\_, koristi na način da gore navedeno autorsko djelo, kao cjeloviti tekst trajno objavi u javnoj internetskoj bazi Sveučilišne knjižnice Sveučilišta Jurja Dobrile u Puli te kopira u javnu internetsku bazu završnih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice (stavljanje na raspolaganje javnosti), sve u skladu s Zakonom o autorskom pravu i drugim srodnim pravima i dobrom akademskom praksom, a radi promicanja otvorenoga, slobodnoga pristupa znanstvenim informacijama.

Za korištenje autorskog djela na gore navedeni način ne potražujem naknadu.

U Puli, \_\_\_\_\_ (datum)

Potpis

\_\_\_\_\_

# SADRŽAJ

1. Uvod .....	1
2. Pojmovno određenje i vrste troškova .....	3
2.1. Definicija troškova .....	3
2.2. Klasifikacije troškova .....	5
2.3. Troškovi prema prirodnoj vrsti .....	8
3. Metode upravljanja troškovima .....	11
3.1. Upravljanje troškovima .....	11
3.2. Pravila u upravljanju troškovima .....	14
3.3. Modeli upravljanja troškovima .....	15
3.3.1. Metode tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima .....	16
3.3.2. Model upravljanja troškovima temeljen na procesu i model upravljanja troškovima temeljen na aktivnostima .....	17
3.3.3. Model ciljnih troškova .....	18
3.3.4. Budžetiranje temeljeno na aktivnostima .....	19
3.3.5. Model bilance postignuća .....	19
3.3.6. Kaizen troškovi i metoda analize vrijednosti .....	20
3.3.7. Model upravljanja troškovima kvalitete .....	20
4. Upravljanje troškovima na primjeru poslovnog subjekta Kraš d.d. ....	22
4.1. Kraš d.d. – osnovne informacije .....	22
4.2. Analiza poslovanja poslovnog subjekta Kraš d.d. tijekom 2017. godine .....	23
4.3. Vrste troškova na razini poslovnog subjekta Kraš u 2017. godini .....	25
4.4. Kritički osvrt autora .....	30
5. Zaključak .....	32
Literatura .....	34
Popis slika .....	36
Popis tablica .....	37
Popis grafova .....	38
Sažetak .....	39
Summary .....	40

## 1. Uvod

Troškovi su jedna od temeljnih sastavnica sveukupnog poslovanja nekog poslovnog subjekta. Oni se definiraju na brojne načine i čest su objekt istraživanja u računovodstvu i ekonomiji općenito. O njihovom značaju najvjerodostojnije govori činjenica kako oni nastaju svakodnevno, a u praksi ne postoji niti jedan poslovni proces i pothvat koji ne stvara određene troškove.

Jedan od osnovnih procesa koji se veže uz troškove jest upravljanje istima. Taj proces predstavlja dio općeg upravljanja i kompleksno područje. Upravljanje troškovima jedan je od strateških procesa na razini poslovnog subjekta, a o kvaliteti njegove izvedbe ovisi i konačni uspjeh samog subjekta, kao i njegov ekonomski napredak te realizacija postavljenih ciljeva.

U suvremeno doba položaj poslovnog subjekta na nekom tržištu sve teže je odrediti. Razlog tome nazire se u sve kompleksnijim i brojnijim vanjskim i unutarnjim čimbenicima, koji izravno utječu i na troškove poslovnog subjekta. Upravo zbog toga, praćenje tih trendova i čimbenika predstavlja polazište u ovome procesu. Na neke čimbenike nije moguće uopće utjecati, a misli se na primjer na pravno-političke čimbenike, dok se na neke vrši veći ili manji utjecaj. Pri tome se uglavnom raščlanjuju vanjski čimbenici kao teže kontrolirani i oni unutarnji na koje poslovni subjekt ima mogućnost utjecaja.

Pored brojnih metoda i instrumenata koji su poslovnim subjektima danas na raspolaganju, a služe optimalnijem upravljanju troškovima, važno je prepoznati one koji su naprikladniji, a sve intenzivnije se predlaže kombiniranje više metoda ili instrumenata istovremeno. Na taj način se iskorištavaju prednosti svake od tih metoda te se kombinacijom istih nastoje reducirati i otkloniti određeni nedostaci. Generalno, riječ je o metodama, odnosno osnovi odgovornog, dugoročno usmjerenog i održivog poslovanja, koju karakteriziraju predmetni proces upravljanja troškovima.

Cilj rada je istražiti značenje, specifičnosti i vrste troškova na razini poslovnog subjekta. Pored toga, cilj je predstaviti i metode koje se koriste u svrhu upravljanja troškovima, a pri tome uočiti određene prednosti i nedostatke svake od njih.

Svrha rada je primijeniti stečena teorijska saznanja u svezi ovoga procesa na konkretnom primjeru iz prakse. Na temelju navedenoga, moguće je prepoznati metode koje koristi poslovni subjekt Kraš d.d. u svrhu što optimalnijeg i učinkovitijeg upravljanja troškovima poslovanja.

Rad se sastoji od pet poglavlja. Nakon uvodnog dijela slijedi poglavlje teorijske prirode u kojem se obrađuju značaj i klasifikacija troškova. Sljedeće poglavlje daje teorijsku analizu metoda koje se koriste u svrhu upravljanja troškovima. Pri tome se detaljnije pristupa razradi samoga procesa, pripadajućih pravila i modela koji se koriste u praksi. U predzaključnom poglavlju rada pristupa se razradi predmetne problematike na primjeru poslovnog subjekta Kraš d.d. Osim iznošenja osnovnih informacija u svezi njega, identificiraju se i metode koje on koristi za navedene potrebe.

Metodologija istraživanja temelji se na primjeni nekih osnovnih metoda. Misli se na metodu analize i sinteze, induktivnu i deduktivnu metodu, metodu komparacije, metodu apstrakcije i statističku metodu. Rad je uređen i oblikovan metodom deskripcije.

## **2. Pojmovno određenje i vrste troškova**

U ekonomskoj misli i praksi troškovi predstavljaju jedan od osnovnih termina i pojmova koji se najčešće koriste i spominju. Uglavnom se razmatraju s negativnog aspekta jer su oprečni profitu, odnosno prihodima poslovnog subjekta i umanjuju konačnu dobit poslovanja. Međutim, treba ukazati kako se njihovo prepoznavanje, praćenje, evidentiranje i predviđanje koristi u mnoge svrhe. Pri tome se misli na generativnu sposobnost ove ekonomske kategorije da procjeni uspješnost poslovanja nekog poslovnog subjekta, ali ukaže i na ostale pokazatelje poslovanja.

Često se u praksi pojam troška izjednačava s pojmom rashoda. Međutim to nije sasvim ispravno i takvo poimanje ovih pojmova u praksi može donijeti niz nelogičnosti i ozbiljnih problema. Generalno postoje brojne definicije troškova i rashoda, a one su rezultat sve učestalijih i opsežnih istraživanja u ekonomiji. Pored brojnosti definicija treba istaknuti i postojanje nekolicine klasifikacija troškova, koje se svakodnevno koriste u procesu praćenja poslovanja, ali i pri upravljanju troškovima.

U okviru ovoga poglavlja prvenstveno se pristupa definiranju pojma troška. Naposljetku se ukazuje na osnovne različitosti između troškova i rashoda. Također, u svrhu detaljnije analize daje se pregled klasifikacije istih, što doprinosi njihovu boljem razumijevanju.

### **2.1. Definicija troškova**

Troškovi se definiraju u kvalitativnom i kvantitativnom kontekstu. Najjednostavnija kvantitativna definicija troška određuje ovaj pojam kao umnožak utroška i cijene utroška. Prema danoj definiciji trošak zapravo predstavlja novčano izraženi utrošak, a koji se u ekonomiji usmjerava prema realizaciji željenog cilja ili više njih (Gulin et al., 2003: 322).

Na osnovu navedenoga, a nadovezujući se na rad i usmjerenost uprave, može se istaknuti kako ona ima za cilj i obvezu procijeniti i kvantificirati trošak određenog



poslovnog procesa i odluke, koji je relevantan i potrebit za realizaciju nekog poslovnog cilja ili više njih. Jedan od najjednostavnijih primjera može biti procjena troška nabave stroja, alata, opreme ili nekih drugih resursa za proširenje proizvodnje i slično.

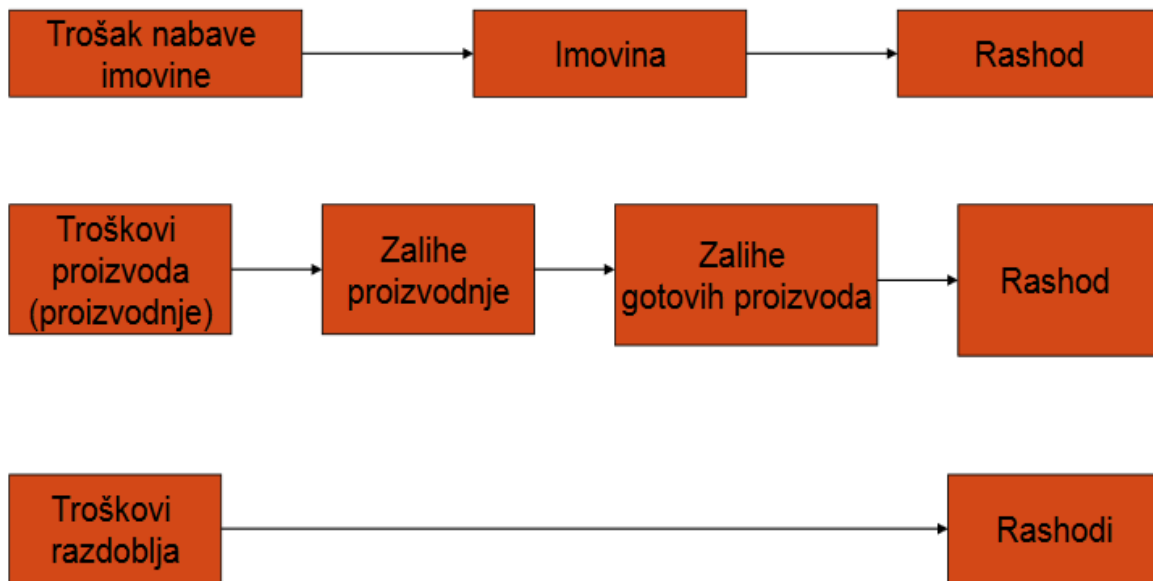
Moguće je također istaknuti kako ova ekonomska kategorija predstavlja izdatke za dobra i usluge koje su potrebne da bi se izveo poslovni proces u okviru nekog poslovnog sustava (Gulin et al., 2011: 47). Riječ je o žrtvovanim ili utrošenim resursima koji se koriste za postizanje određenih učinaka u poslovanju.

Često se neispravno trošak izjednačava, prema značenju, s rashodom. U računovodstvenoj profesiji riječ je o dva vrlo različita pojma. Međutim, kako bi se razlučile razlike i stvarno značenje ovih pojmova, važno je krenuti od klasifikacije troškova na dospjele i nedospjele (Gulin et al., 2011). Pri tome se već u samom početku analize troškova ukazuje na važnost njihova klasificiranja ili razvrstavanja.

Nedospjeli troškovi su oni troškovi od kojih se očekuju neke buduće koristi ili realizacija ciljeva. Točnije, riječ je o imovini, odnosno troškovima koji se vežu uz nabavu imovine ili uz trošak proizvoda imovine koja se proizvodi. Pri tome, troškovi imovine prelaze u rashode u onom trenutku u kojem se imovina proda, uništi ili daruje, odnosno kada prestane biti dio imovine od koje se očekuje ekonomska korist. Konačno, daje se zaključiti kako je riječ zapravo o dospelim troškovima, odnosno ukazuje se da su rashodi troškovi, ali samo oni dospjeli (Perčević, 2019).

Računovodstveni kriterij sagledanja troška i rashoda daje se u nastavku (Slika 1.).

**Slika 1. Računovodstveni tok troška**



Izvor: Perčević, H. (2019.) *Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova*. Dostupno na: [http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/poslovno\\_planiranje/Tro%C5%A1kovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20tro%C5%A1kova.pdf](http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/poslovno_planiranje/Tro%C5%A1kovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20tro%C5%A1kova.pdf) (22.01.2019.).

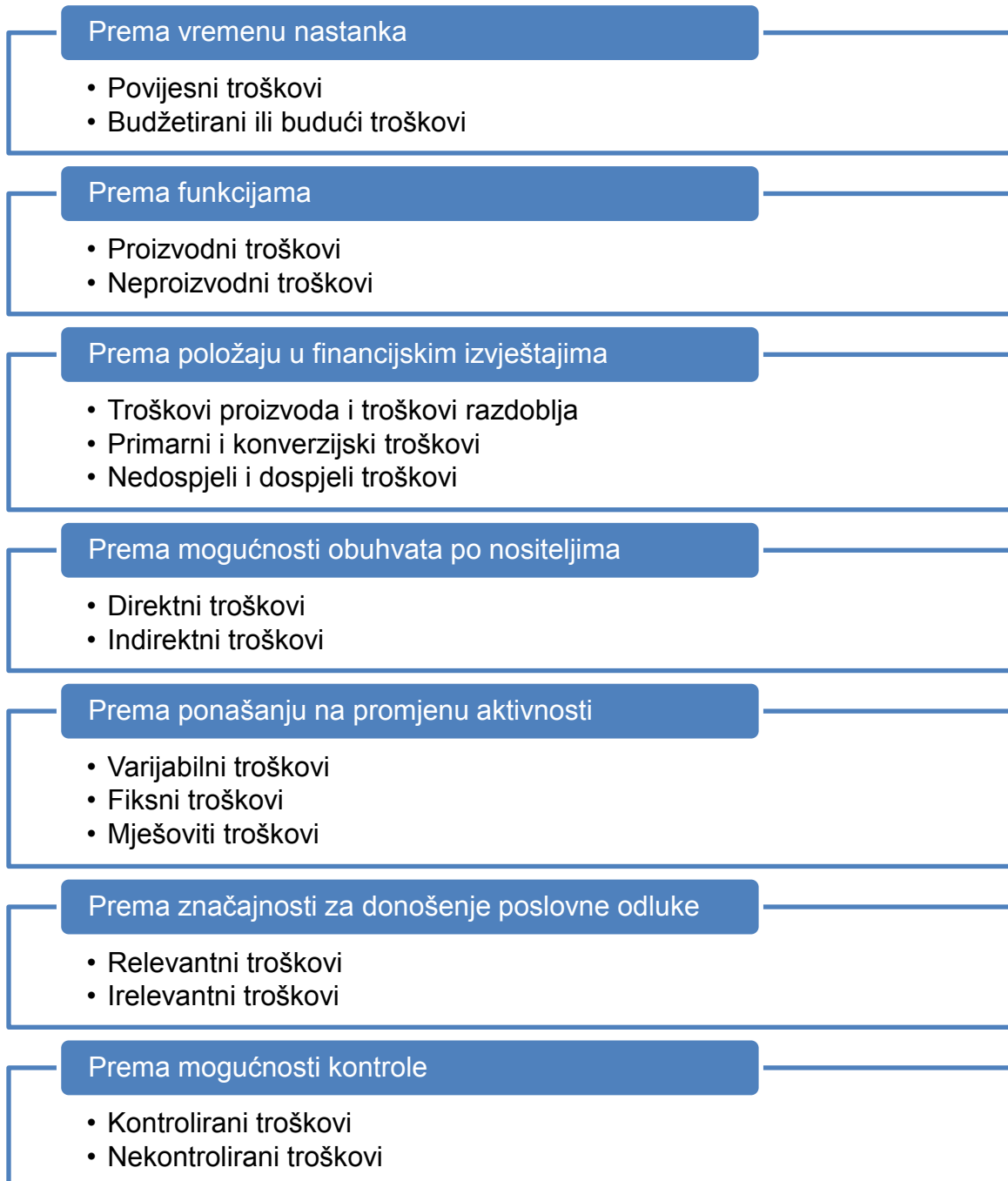
Vidljivo je kako u rashode prelaze troškovi nabave imovine, troškovi proizvoda, odnosno proizvodnje kroz stvaranje zaliha i troškovi razdoblja. U ekonomsku kategoriju rashoda, pored navedenoga ubrajaju se i izdaci koji nemaju obilježje troška, odnosno kazne, naknade šteta, otpisi potraživanja, vrijednosna usklađivanja i slično (Gulin et al., 2003: 322). U nastavku slijedi detaljnije o klasifikaciji troškova kao središnjeg objekta istraživanja u kontekstu predmetne problematike.

## **2.2. Klasifikacije troškova**

U domaćoj i inozemnoj znanstvenoj i stručnoj literaturi postoje jasno precizirane klasifikacije troškova. One se koriste u svakodnevnom poslovanju, ali jednako tako i u bilo kakvim istraživačkim pothvatima, s ciljem jasnijeg razumijevanja, objašnjavanja ili evidentiranja troškova. Postojanje i brojnost ovih klasifikacija ujedno ukazuje i na kompleksnost same problematike.

Najčešća klasifikacija troškova u računovodstvenoj profesiji ukazuje na sedam osnovnih skupina troškova, koji se diferenciraju na temelju određenih kriterija. Pregled ove klasifikacije, odnosno pojedinih vrsta slijedi u nastavku (Slika 2.).

## Slika 2. Klasifikacija i vrste troškova



Izvor: Gulin, D. et al. (2011.) *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. Str. 57.

Na temelju pojedinih kriterija podjele troškova izvršena je predočena klasifikacija. Već iz samih kriterija i naziva vrsta troškova moguće je dokučiti o kojim troškovima je riječ, odnosno što oni predstavljaju u poslovanju poslovnog subjekta. Prva skupina troškova jesu troškovi prema vremenu nastanka. Povijesni troškovi odnose se na one troškove koji su nastali u nekim prošlim događanjima, odnosno u proteklom obračunskom razdoblju. Njihovim evidentiranjem i kvantificiranjem vrši se procjena uspješnosti upravljanja, a koriste se i za vrednovanje imovine poduzeća. S druge strane, budući troškovi jesu oni koji će nastati u budućem obračunskom razdoblju. Kao takvi, dio su ukupnog poslovnog plana, a od tuda i naziv planski ili budžetirani troškovi (Perčević, 2019).

Klasifikacija troškova prema funkcijama prepoznaje proizvodne i neproizvodne troškove. Proizvodni su oni koji nastaju uslijed procesa proizvodnje, odnosno povezani su s istim. Primjerice riječ je o troškovima direktnog rada, materijalnim resursima i sličnome. Neproizvodni troškovi odnose se na ostale procese poslovanja, kao što su plasman ili prodaja, oglašavanje i slično (Perčević, 2019).

Prema njihovu položaju u financijskim izvještajima troškovi se dijele na nedospjele i dospjele, o kojima je već bilo riječi, te na troškove proizvoda i razdoblja, odnosno na primarne i konverzijske troškove. Troškovi proizvoda zapravo su proizvodni troškovi, dok troškovi razdoblja predstavljaju one neproizvodne, odnosno prenose se u rashode razdoblja. Primarni troškovi odnose se na troškove direktnih resursa, a svi oni koji nastaju u procesu konverzije jesu konverzijski troškovi (Gulin et al., 2003).

Nadalje, direktni troškovi jesu oni troškovi koje je moguće pratiti prema nositeljima, odnosno dovode se u vezu s učincima zbog kojih nastaju. Suprotno njima, indirektni troškovi se ne mogu pratiti na ovaj način. Oni predstavljaju troškove koji se ne prate po radnim nalogima, već se alociraju prema metodama alokacije u računovodstvu (Gulin et al., 2019). Trošak konverzije je zbroj direktnog materijala i direktnog rada u direktnim troškom proizvodnje (Moj bankar, 2019). Proizvodnjom podrazumijeva pretvaranje ili konverziju sirovina u gotove proizvode. Direktni rad i indirektni troškovi proizvodnje neophodni su da bi došlo do tog procesa pa se zbroj direktnog rada i indirektnih troškova proizvodnje naziva troškom konverzije (Moj bankar, 2019).

Fiksni troškovi su nepromjenjivi, odnosno troškovi koji se ne mijenjaju s obujmom proizvodnje, odnosno masom. Varijabilni su oprečni njima i mijenjaju se s ovim promjenama. Fiksni trošak može na primjer biti najam prostora, a varijabilni trošak nekog resursa ili inputa proizvodnje. Mješoviti u konačnici predstavljaju specifične troškove, odnosno troškove koji imaju obilježja obje prethodne vrste.

Relevantni i irelevantni troškovi su oni koji se određuju s obzirom na njihov značaj u procesu poslovnog odlučivanja. Naime, relevantni mogu predstavljati troškove informacija ili savjetovanja, dok irelevantni podrazumijevaju troškove izvan ove domene i isključuju se iz analize troškova (Gulin et al., 2003).

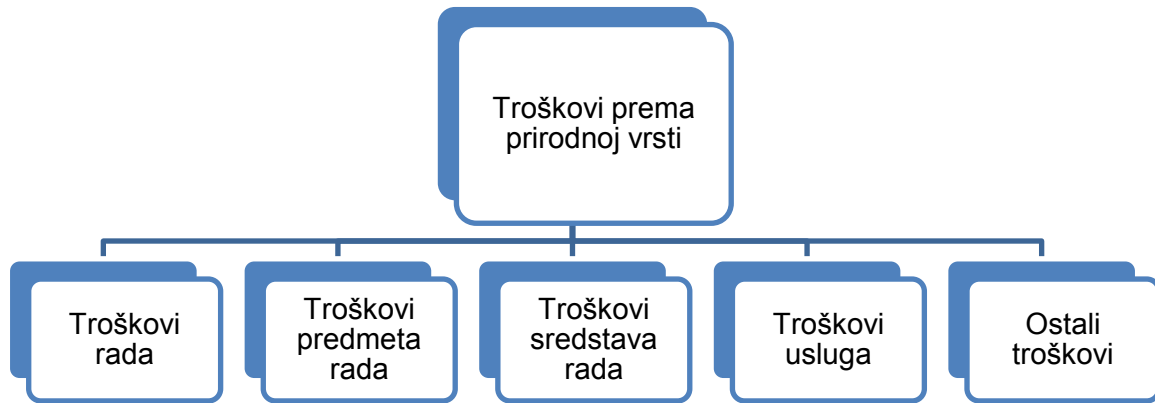
U konačnici, kontrolirani troškovi su oni koji podliježu mogućnosti kontrole, te suprotno. Određeni su vremenskom dimenzijom i utjecajem upravljačkih subjekata u njihovu kontroliranju ili nadzoru.

### **2.3. Troškovi prema prirodnoj vrsti**

Za cjelovito poimanje i shvaćanje troškova, važno je osvrnuti se i na troškove prema prirodnoj vrsti. Ova klasifikacija koristi se za njihovo evidentiranje u knjigovodstvenom radu. Značaj ove klasifikacije očituje se u činjenici da je riječ o najuobičajenom kriteriju podjele troškova. Ova klasifikacija koristi se za potrebe statistike, odnosno u porezne svrhe i za financijsko izvještavanje, a provodi se u glavnoj knjizi ili financijskom računovodstvu (Perčević, 2019).

Pregled navedene klasifikacije daje se u nastavku (Slika 3.).

### Slika 3. Klasifikacija troškova prema prirodnoj vrsti



Izvor: Golner, D. (2019.) *Troškovi*. Dostupno na: <https://www.darko-golner.com/download/tekstovi/troskovi.pdf> (22.01.2019.).

Kod predočene klasifikacije troškova polazi se od postavke kako su svi inputi razlog nastajanja troškova. Generalno je moguće tvrditi kako je riječ o troškovima rada i kapitala. Na temelju prepoznatih vrsta ističe se kako su troškovi rada često najizdašniji troškovi, posebice na primjeru proizvodnih poslovnih subjekata. Razlog tome su potreba za velikim brojem zaposlenika te visoki radni angažman. U ove troškove svrstavaju se troškovi plaća te doprinosi na plaće. Ovaj trošak izravno utječe i na formiranje krajnje cijene dobara koja nastaju proizvodnim procesom (Golner, 2019).

Sljedeća vrsta su troškovi predmeta za rad. Predmeti za rad jesu jedan od uvjeta odvijanja poslovnih procesa i radnih procesa. Oni su zapravo osnovna ili temeljna stavka i proporcionalno se mijenjaju s obujmom proizvodnje. Trošak kao takav predstavlja sveukupnost korištenih predmeta rada, odnosno vrijednost koja ulazi u proces rada, neovisno o razini iskorištenja. Tijekom vremena sredstva za rad gube na vrijednosti, a to se izražava kroz troškove amortizacije. Pored amortizacije javljaju se i troškovi održavanja od kojih jedan dio tereti troškove poslovanja, u obliku tekućeg održavanja, a jedan dio povećava nabavnu vrijednost sredstava za rad, u obliku investicijskog održavanja (Golner, 2019).

Troškovi usluga primjerice odnose se na prijevoz robe i radnika, skladištenje, marketing, distribuciju i slično. Riječ je o heterogenoj i kompleksnoj skupini troškova. Pored njih tu su i ostali troškovi koji se odnose na razne obveze koje su produkt zakonodavne regulative, ugovornih odnosa i sličnoga (Golner, 2019).

### **3. Metode upravljanja troškovima**

Upravljanje troškovima jedan je od osnovnih strateških procesa u svim poslovnim subjektima i to je polazište ovoga istraživanja, koje se istim nastoji i dokazati. Procjena kretanja troškova, što jest jedan od zadataka ovoga procesa najznačajniji je čimbenik u definiranju cijena dobara, njihove profitabilnosti, ali i za formiranje strategije. Razlog tome očituje se u moći troškova da utječu i generiraju veličinu ili vrijednost ostvarene dobiti u nekom razdoblju.

Danas postoji relativno veliki broj metoda i modela kojima se upravlja troškovima. Čest je primjer i njihove kombinacije za što se vjeruje da će u budućnosti predstavljati optimalni pothvat za navedene potrebe. Generalno, moguće je govoriti o tradicionalnim, suvremenim i integriranom modelima upravljanja troškovima.

U ovome poglavlju prvenstveno se istražuju značanje, tijek i specifičnosti procesa upravljanja troškovima. Naposljetku slijedi identificiranje pravila ovoga procesa, kao i razrada modela, odnosno metoda upravljanja istima.

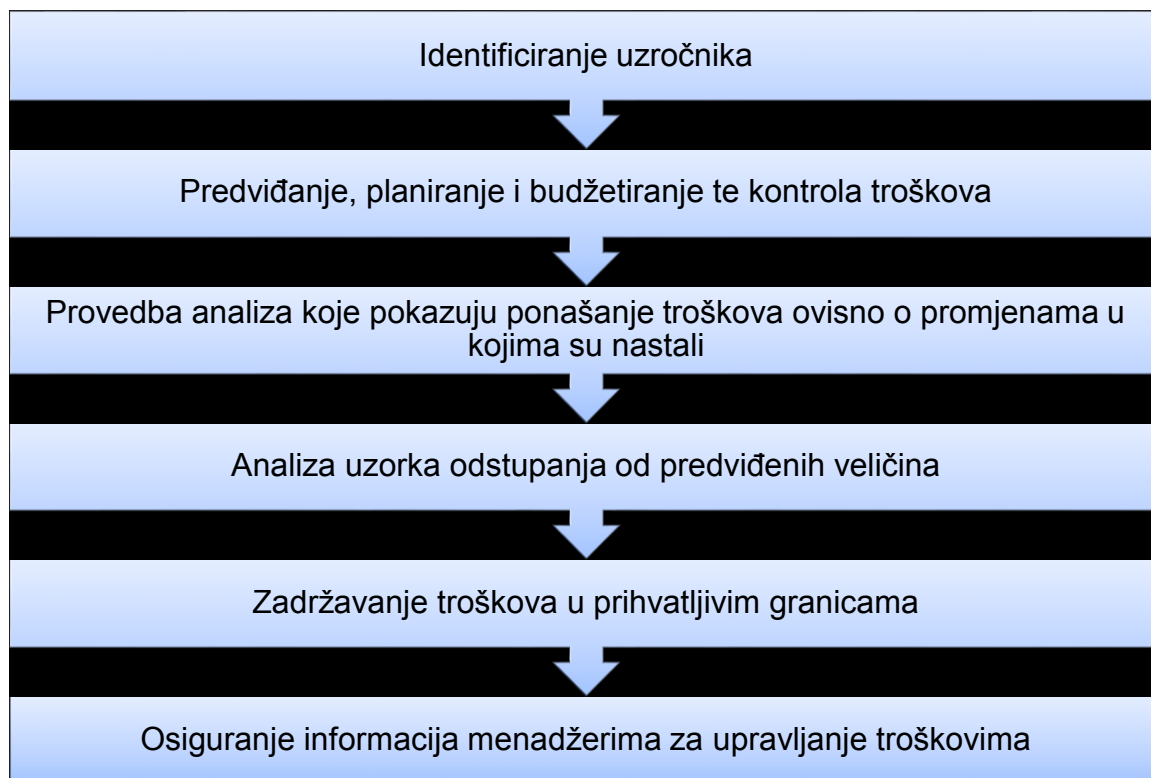
#### **3.1. Upravljanje troškovima**

Upravljanje troškovima poima se kao proaktivni proces utvrđivanja uzročnika troškova s osnovnim ciljem smanjenja ukupnih troškova koji su povezani s pružanjem dobara krajnjim kupcima i potrošačima (Potonik Galić, 2015: 11). Prema tome, može se zaključiti kako sam proces upravljanja troškovima započinje s identificiranjem njihovih uzroka, a nastavlja se tijekom čitavog životnog ciklusa dobara. Svrha procesa je smanjenje i kontrola troškova.

Ovaj proces može se definirati i kao postizanje upravljačkih ciljeva na temelju optimalnog angažiranja troškova (Belak, 1995: 130). Tijek procesa može se sistematizirati na sljedeći način (Slika 4.).



#### Slika 4. Proces upravljanja troškovima



Izvor: Hrvatska zaklada za znanost (2019.) Upravljanje troškovima i standardizacija internog obračuna – korištenje instrumentarija upravljačkog i troškovnog računovodstva. Dostupno na: <http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/HRZZprojekti/Vasicek/prezentacija%20II.dio%20finalno.pdf> (22.01.2019.).

Vidljivo je prema navedenome da je ovaj proces u domeni uprave poduzeća, a izravno biva determiniran uzrocima iz unutarnjeg i vanjskog okruženja poduzeća. Upravljanje troškovima treba sagledati kao dio ukupnog upravljačkog procesa poslovanja na razini poduzeća. Pri tome, smatra se kako nije cilj isključivo minimizirati troškove, jer taj pothvat može donijeti niz učinaka na poslovanje i kvalitetu proizvoda, već je cilj upravljati troškovima na način da se osigura dugoročno profitabilno poslovanje.

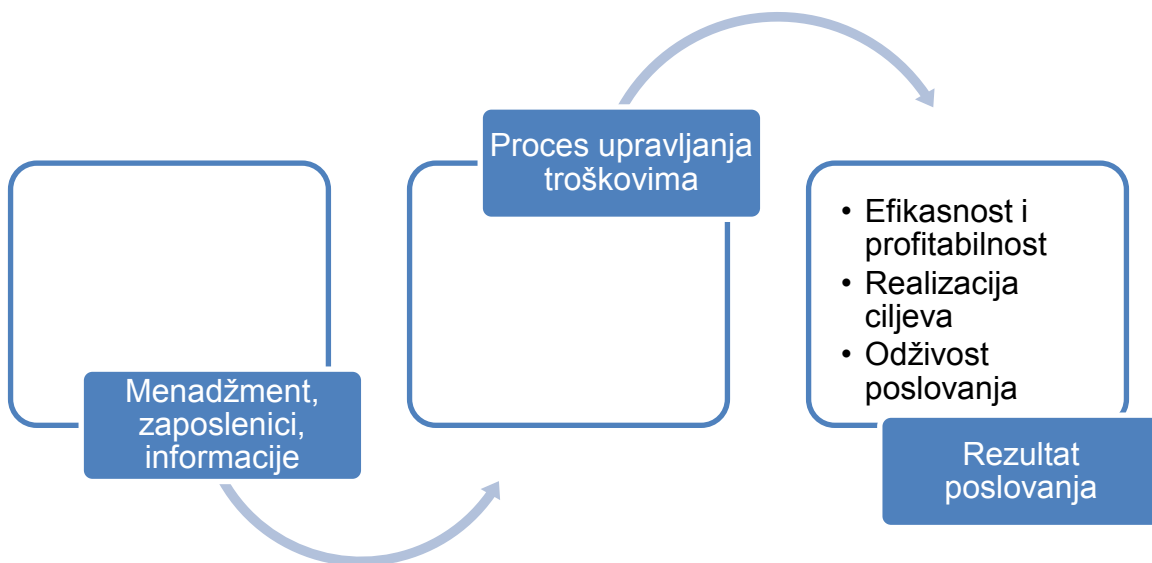
Pored navedenoga, ovaj proces osigurava dostupnost onih informacija koje su subjektima upravljanja potrebne za razumijevanje troškova. Na temelju navedenoga donose se odluke koje podržavaju realizaciju strateških i ostalih ciljeva poslovnog

subjekta. Pri navedenom, uprava identificira sljedeće potrebe za upravljanje troškovima (Potonik Galić, 2015:12):

- Vrednovanje zaliha – identificiranje troškova koji su uključeni u zalihe;
- Utvrđivanje dobitka – identificiranje troškova koji se oduzimaju od dobitka;
- Financijsko planiranje – postavljanje financijskih ciljeva;
- Kontrola poslovanja – generirana i kontrolom troškova;
- Odlučivanje – izbor opcija.

Može se konkretizirati kako je jedan od osnovnih ciljeva upravljanja troškovima usmjeren ka postizanju dugoročne korisnosti od ostvarenog troška, a što proizlazi i iz same definicije istih. Točnije, cilj je ostvarenje troškovne efikasnosti, to jest optimalnog odnosa između angažiranih troškova i realiziranih rezultata (Slika 5.).

**Slika 5. Ciljevi i rezultati procesa upravljanja troškovima**



*Izvor: Hrvatska zaklada za znanost (2019.) Upravljanje troškovima i standardizacija internog obračuna – korištenje instrumentarija upravljačkog i troškovnog računovodstva. Dostupno na: <http://www.efzg.unizg.hr/UserDocImages/HRZZprojekti/Vasicek/prezentacija%20II.dio%20finalno.pdf> (22.01.2019.).*

Na temelju kritičkog promišljanja, zaključuje se kako je upravljanje troškovima kontinuirani i ciklički proces, koji osim što je u domeni uprave, integrira sve

zaposlenike. Kao takav, on povezuje sve segmente poslovanja i sve nositelje aktivnosti, a izravno utječe na planiranje poslovanja, ali i poslovne rezultate.

Uprava je općenito usmjerena na dva ključna aspekta ili procesa sustav upravljanja troškovima. Misli se na upravljanje troškovima nabave resursa i troškove korištenja ili trošenja istih (Potonik Galić, 2015). Rezultat je snižavanje i kontroliranje troškova.

### **3.2. Pravila u upravljanju troškovima**

Kao što je već i istaknuto, danas postoje brojne metode i modeli upravljanja troškovima u poslovnom subjektu. Sukladno tome, organizacije diljem svijeta, neovisno o djelatnosti kojoj pripadaju i ostalim obilježjima, odlučuju o primjeni jedne ili više metoda u predmetne svrhe. Neovisno o metodi ili modelu koji se primijenjuje, u ovome procesu važno je poštivati određena pravila.

Prvo pravilo nalaže potrebu za sagledanjem ovoga procesa kao načina optimizacije poslovanja. Odnosno, riječ je o uravnoteženju količine utrošenih resursa poradi dostizanja željene proizvodnje, zadovoljenja potražnje i realizacije planiranih ciljeva. „Optimizacija poslovnih procesa je skup postupaka kojima se primjenom metoda i tehnologija odvijanje procesa dovodi u granice dozvoljenih odstupanja, što rezultira optimizacijom ukupnih troškova samog procesa (Bogović, 2017: 33).“

Kako bi u praksi isto bilo izvedivo, potrebno je poštivati splet narednih pravila (Bogović, 2017: 33):

- „Na dugi rok apsolutno je važno biti jeftiniji od konkurencije za istu razinu ponude ili ponuditi više za istu cijenu;
- Da bi ostali konkurentni, troškovi poslovanja u relativnoj svoti moraju kontinuirano padati;
- Stvarni troškovi, prihodi i profit za svaki segment (centar odgovornosti) kao i stvarne cijene i dobitak za svaku uslugu i sve ključne kupce moraju uvijek biti poznati. Tradicionalni računovodstveni sustavi ili uskraćivanje informacija od menadžera centara odgovornosti ne smiju ih prikrivati;
- Kontrola općenito i controlling funkcija posebno, moraju se koncentrirati na: dobit ( profit ) i novčani tijek i snagu održavanja izvora novca.“

Osnovni preduvjet za izvedbu ovoga procesa jest poznavanje postojeće strukture ukupnih troškova. Ovaj proces ne mora isključivo podrazumijvati štednju, odnosno minimiziranje troškova, kao što je već i konstatirano, već može biti usmjeren i prema nekim drugim ciljevima, rezultatima te učincima. On kao takav doprinosi upravljanju organizacijom i vođenju cjelovitog poslovanja iste. Na temelju toga, daje se zaključiti kako pravila koja vrijede u ovome procesu, općenito se implementiraju u svakodnevnom poslovanju i razvoju poduzeća.

### **3.3. Modeli upravljanja troškovima**

Procesom upravljanja troškovima, kao što je već i istaknuto, nastoje se unaprijediti odnosi između ukupnih ulaganja i ukupnih učinaka poduzeća. O tome ovisi ukupna kvaliteta poslovanja, a što je i osnovna potvrda značaja ovoga procesa. Za potrebe provedbe ovoga procesa, uprava poduzeća koristi se raznim metodama i modelima, a oni osiguravaju kritičnu količinu i kvalitetu informacija koje su presudne za optimizaciju troškova i odlučivanje.

Odabrani modeli i metode upravljanja troškovima prikazane su u nastavku (Tablica 1.).

**Tablica 1. Usporedni prikaz odabranih metoda i modela upravljanja troškovima**

R.b.	Model	Ishodište modela (odgovor na pitanje)	Pretpostavka modela
1.	Tradicionalni proizvodni troškovi ( <i>Traditional Product Costing – TPC</i> )	Gdje trošak nastaje?	Ključevi za pridruživanje troškova, Kalkulacija
2.	Troškovi temeljeni na procesima ( <i>Process Based Costing – PBC</i> )	Gdje su uzroci troškova proizvodne režije?	Procesi, Dekompozicija procesa II. razine ( <i>na procesne korake ili faze procesa</i> ), Ključevi za pridruživanje troškova
3.	Troškovi temeljeni na aktivnostima ( <i>Activity Based Costing – ABC</i> )	Zašto trošak nastaje?	Procesi, Dekompozicija procesa III. razine ( <i>na aktivnosti</i> )
4.	Ciljni troškovi ( <i>Target Costing – TC</i> )	Koliki troškovi smiju biti?	Poznavanje strukture postojećih troškova, Poznavanje tržišta
5.	Budžetiranje temeljeno na aktivnostima ( <i>Activity Based Budgeting – ABB</i> )	Koliki su kapaciteti organizacije potrebni za zahtijevani proizvod ili uslugu?	Normativi
6.	Bilanca postignuća ( <i>Balanced Score Card – BSC</i> )	Kakvi su rezultati povezivanja i uravnoteženja čimbenika uspješnosti?	Razvijen sustav pokazatelja
7.	"Kaizen" troškovi ( <i>"Kaizen" Costing – KC</i> )	Može li još bolje?	Postojanje razvijenih postupaka
8.	Analiza vrijednosti ( <i>Value Engineering – VE</i> )	Mogu li se troškovi još smanjiti?	Funkcionalna analiza, Poznavanje tehnologije
9.	Model upravljanja troškovima kvalitete ( <i>Quality Cost Management – QCM</i> )	Koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put?	Izgrađen sustav praćenja troškova kvalitete

Izvor: Drljača, M. (2004.) *Metode upravljanja troškovima*. Dostupno na: [https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode\\_upravljanja\\_trokovima.pdf](https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf) (23.01.2019.). Str. 9.

Osim navedenih, u praksi postoje i ostali upravljački koncepti koji se javljaju kao odrednice utjecaja na razvoj modela informacijskog sustava za upravljanje poslovnim procesima, odnosno čitavom organizacijom. Detaljnija razrada svakog od navedenih modela daje se u nastavku ovog dijela poglavlja.

### 3.3.1. Metode tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima

Ova metoda često se naziva i TPC metodom (engl. *Total Product Costing*). U praksi se koristi više od jednog stoljeća, a namijenjena je razgraničavanju troškova u nekom

poduzeću. Između ostaloga, popularnost u primjeni temelji na sposobnosti grupiranja pojedinih troškova u nekoliko skupina, a misli se na (Drljača, 2004: 5):

- Troškove izravnog materijala;
- Troškove izravnog rada;
- Troškove proizvodne režije;
- Troškove prometne i upravne režije.

Može se zaključiti kako ovaj model ima za cilj obuhvatiti troškove na računovodstveni način, odnosno objediniti u tom kontekstu izravne troškove, dok se troškovi proizvodne režije, te prometne i upravne režije evidentiraju kao pridruženi ili pridodani troškovi.

Prema definiciji ove metode, riječ je o kalkulacijskoj metodi, a to znači da se troškovi na jednostavan način kalkuliraju te im se dodaju određeni dodaci. Unatoč intenzivnoj primjeni ove metode, u suvremeno doba nastaju nešto opsežnije potrebe u okviru ovoga procesa, a one se odnose na potrebu za cjelovitim sustavima odlučivanja, što ova metoda ne zadovoljava.

Sukladno navedenome, osnovni nedostaci ove metode jesu kratkoročni vijek dobivenih informacija, ograničena upotrebljivost informacija, vremenski pomak, manjkava dinamika i nedovoljno uvažavanje tržišta i utjecajnih čimbenika (Drljača, 2004). Ova metoda kvantificira troškove i tek daje uvid u mjesto njihova nastanka te se smatra djelomično prikladnom za potrebe upravljanja troškovima u suvremeno doba.

### *3.3.2. Model upravljanja troškovima temeljen na procesu i model upravljanja troškovima temeljen na aktivnostima*

Ovaj model naziva se PBC modelom (engl. *Process Based Costing*), a osnovna mu je odlika da troškove proizvodnje prati i kvantificira na temelju logične faze u procesu proizvodnje. "U okviru PBC modela izravni troškovi materijala i rada terete se i prate po fazama procesa proizvodnje, a troškovi proizvodne režije dodaju se izravnim troškovima na razini svake faze uz primjenu određenih "ključeva" rasporeda utemeljenih na troškovnim indikatorima. PBC modeli bi trebali pokazati uzroke

troškova proizvodne režije i stupanj njihovog pridruživanja izravnim troškovima svake faze u procesu proizvodnje (Stojiljković, 2000: 16)."

Sličan njemu je ABC model (engl. *Activity Based Costing*), koji raspoređuje troškove po aktivnostima. Točnije, umjesto da se oni prate na osnovu faza proizvodnje, ovom metodom se evidentiraju na osnovu aktivnosti ili dijelova proizvodnog procesa. Smatra se da se na taj način osigurava jednostavniji nadzor nad troškovima u ustrojstvenim dijelovima, a što upravi olakšava reduciranje i otklanjanje nepotrebnih troškova.

Prema definiciji utvrđivanje troškova temeljenih na aktivnostima predstavlja „računovodstveni postupak koji organizaciji omogućuje detektiranje i povezivanje stvarnih troškova sa svakim pojedinačnim proizvodom ili uslugom koja proizlazi iz same organizacije (Stojiljković, 2000: 16).“

Treba istaknuti kako je riječ o faznoj metodi koja se zasniva na sljedećim aktivnostima (Drljača, 2004):

- Analiza aktivnosti;
- Analiza izravnih troškova;
- Praćenje troškova po aktivnostima;
- Uspostava mjerenja izlaznog proizvoda;
- Analiza troškova.

Zaključuje se kako oba modela podrazumijevaju proizvodno orijentiranu organizaciju koja raspolaže dokumentiranim procesima. Primjenom ove metode spoznaje se zbog čega nastaje svaki pojedini trošak.

### 3.3.3. Model ciljnih troškova

Model ciljnih troškova ili TC model (engl. *Target Costing*) svrstava se u skupinu suvremenih metoda i modela upravljanja troškovima. Ovaj model obuhvaća i sustavno kvantificira sve troškove koji su uključeni u dobra, a koji doprinose realizaciji dobiti. Prema prirodi zanimanja model daje odgovor na pitanje koliki troškovi trebaju biti (Drljača, 2004).

Naime, kako bi se ovaj model primijenio u praksi važno je identificirati ravnotežni odnos između kvalitete i funkcioniranja, ali i cijene na razini poslovnog subjekta. Na ovaj način predmetni model odražava odnos među troškovima i tržištem. On se temelji na iskazivanju opravdanosti troškova sadržanih u proizvodu i usluzi samo do razine koja je prihvatljiva potrošaču, kao jednom od temeljnih dionika nekog tržišta.

#### *3.3.4. Budžetiranje temeljeno na aktivnostima*

Ovaj model naziva se i ABB modelom (engl. *Activity Based Budgeting*). Model polazi od utvrđivanja zahtjeva potražnje, a ne utvrđivanja troškova, a usmjeren je na kapacitet opreme i dostatnost iste za zadovoljenje potražnje (Žic, 2003). Sukladno tome, analizirajući kapacitete važno je utvrditi kapacitete opreme i broj zaposlenih.

Može se konkretizirati da ova metoda analizira troškove koji proizlaze iz upotrebe materijalnih inputa ili resursa, u što se svrstavaju i ljudski potencijali. Smatra se kako je pogodna za odlučivanje u svezi raspoloživih kapaciteta organizacije i njezinoj adekvatnosti za zadovoljenje potražnje na tržištu. Prema tome, odgovara na pitanje o tome koliki je kapacitet materijalnih resursa potreban za zadovoljenje potražnje.

#### *3.3.5. Model bilance postignuća*

Ovaj se model naziva i BSC modelom (engl. *Balanced Score Card*). Riječ je o modelu pomno odabranog skupa pokazatelja i mjera koje su izvedene iz strategije pomoću kojeg se planiraju i usmjeravaju aktivnosti i mjere postignuća (Žic, 2003). S obzirom da je riječ o relativno novom pristupu kontrole u kontekstu strategijskog upravljanja također pripada suvremenim metodama upravljanja troškovima.

Ovaj se model temelji na spoznaji o nedostacima postupaka obuhvaćanja troškova, a podrazumijeva četiri perspektive razvoja organizacije. Misli se na (Drljača, 2004: 6):

- Financijsku perspektivu;
- Perspektivu kupaca;
- Perspektivu internog poslovnog procesa;



- Perspektiva usavršavanja i rasta broja zaposlenih.

Smatra se iznimno korisnim jer daje odgovor u svezi rezultata povezivanja, ali i uravnoteženja čimbenika uspješnosti.

### *3.3.6. Kaizen troškovi i metoda analize vrijednosti*

Ova metoda specifična je jer nastaje u Japanu. Ona je povezana s primjenom u automobilskoj industriji Toyota. Suština modela odnosi se na kontinuirano minimiziranje troškova za vrijeme odvijanja proizvodnog ciklusa.

Sam model polazi od pretpostavke da se sve uvijek može napraviti bolje. Daje odgovor na pitanje može li još bolje, a što je specifično za način poslovanja u Japanu i njihove poslovne strategije te koncepte.

Još jedna specifična metoda je analiza vrijednosti koja nastaje u prvoj polovici prošloga stoljeća. Vezana je uz poslovanje i strategiju kompanije General Electric. Ista polazi od uvjerenja kako je timsko rješavanje problema optimalno ukoliko se provodi na temelju funkcijske analize. Daje odgovor na pitanje mogu li se troškovi reducirati, a kontinuitet njihova smanjivanja jedan je od osnovnih ciljeva (Drljača, 2004).

### *3.3.7. Model upravljanja troškovima kvalitete*

Ovaj model smatra se iznimno kompleksnim, ali i učinkovitim. On se svodi na prepoznavanje, utvrđivanje i optimizaciju troškova kvalitete kao strukturnog elementa ukupnih troškova organizacije (Drljača, 2004: 8). Pri tome, troškovi kvalitete nastaju pri osiguravanju zadovoljavajuće kvalitete, što posebice dolazi do izražaja u suvremeno doba i uvjetima suvremenog poslovanja.

Generalno se prepoznaju troškovi koji nastaju s ciljem osiguranja i maksimiziranja kvalitete, ali i troškovi uslijed nekvalitete proizvodnje ili ostalih procesa. Primjeri ovih troškova su svakodnevni. Ogledni primjer mogu biti troškovi koji nastaju uslijed

ulaganja u razvoj ljudskih potencijala, kao i troškovi koji nastaju uslijed nekvalificiranog i nestručnog ljudskog kadra.

Svrha rada na troškovima kvalitete je utvrđivanje nesukladnosti u poslovnim procesima kako bi se trajno otklonio uzrok njihova nastanka, a poslovni procesi učinili pouzdanima. Model daje odgovor na pitanje koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao obavio kvalitetno.

## **4. Upravljanje troškovima na primjeru poslovnog subjekta Kraš d.d.**

Jedna od vodećih kompanija u Hrvatskoj je Kraš d.d. Riječ je o poslovnom subjektu koje se ističe dugom tradicijom poslovanja, a koje ostvaruje zavidne poslovne rezultate, posebice u posljednjih nekoliko godina. Između ostaloga, to može zahvaliti odgovornom i sustavnom upravljanju troškovima poslovanja, ali i ostalim procesima.

Nakon osnovne teorijske analize predmetne problematike rada, istu je važno istražiti na konkretnom primjeru. Za te potrebe analizira se predmetni poslovni subjekt, pri čemu se, pored osnovnih podataka, analiziraju i troškovi istoga, na temelju javno objavljenih financijskih izvještaja.

Pored navedenoga, u okviru ovoga poglavlja prepoznaju se metode koje poslovni subjekt koristi u svrhu upravljanja vlastitim događajima. Također, daje se osvrt na koristi i nedostatke koje pri tome ostvaruje. Na ovaj način predmetna se problematika zaokružuje u smislenu cjelinu.

### **4.1. Kraš d.d. – osnovne informacije**

Kraš d.d., kao što je i istaknuto, predstavlja jednog od vodećih poslovnih subjekata na nacionalnom teritoriju koje već duži niz godina posluje vrlo uspješno i stabilno. Važno je istaknuti kako ono sve intenzivnije usmjerava proizvodnju i na inozemno tržište, a ona danas bilježi oko 50% ukupne proizvodnje.

Sjedište mu je u Zagrebu, gdje se nalazi i matično društvo Grupe Kraš (Godišnje izvješće Kraš, 2018). Povijest razvoja zasniva se na nekoliko ključnih događaja i razdoblja, a misli se na (Godišnje izvješće Kraš, 2018):

- Godine 1911. tvornica Union u Zagrebu počinje s radom kao prvi industrijski proizvođač čokolade u jugoistočnoj Europi;
- Godine 1923. u Zagrebu tvrtka Bizjak započinje proizvodnju dvopeka, keksa i vafla;
- Do 1950. godine dolazi do ujedinjenja Uniona, Bizjaka i ostalih manjih proizvođača konditorskih proizvoda iz Zagreba – tvrtka Josip Kraš;

- Društveni poslovni subjekt se 1992. transformira u dioničko društvo Kraš, a od tada do danas razvija se kao suvremeno organizirana i tržišno orijentirana kompanija čiji su proizvodi prisutni i priznati na svjetskim tržištima.

Osnovna djelatnost, prema nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti, je proizvodnja i prodaja konditorskih proizvoda, odnosno proizvodnja kaka, bombona, keksa i čokolade. Ukupan portfolio, a time i proizvodni proces organiziran je kroz tri grupe konditorskih proizvoda, odnosno kakao proizvoda, keksa i vafla i bombonskih proizvoda.

Proizvodnja je suvremena i visokoserijska, a obilježavaju je kontinuirana ulaganja u kvalitetu. U vlasništvu kompanije su svjetski poznati brandovi poput Bajadere, Griotte deserta, Dorina čokolade, Životinjskog carstva, Domaćice, Napolitanki, Kiki i Bronhi bombona i ostalih.

Također, treba naglasiti kako je cjelokupna proizvodnja organizirana u skladu sa svjetskim konditorskim standardima, pri čemu se ispunjavaju najstroži zahtjevi za postizanje visoke kvalitete, o čemu svjedoče i implementirani međunarodni standardi kvalitete, ISO 14001 i 9001 (Godišnje izvješće Kraš, 2018).

Među brojnim snagama, koje predstavljaju i konkurentske prednosti, jesu sustavna ulaganja u razvoj ljudskih potencijala, sustavno poticanje inovativnosti i kreativnosti te primjereno nagrađivanje putem Kraš akademije, razvoj integriranog sustava upravljanja kvalitetom, ali i učinkovito nadziranje poslovanja, uz poseban fokus prema sustavu upravljanja troškovima.

#### **4.2. Analiza poslovanja poslovnog subjekta Kraš d.d. tijekom 2017. godine**

Tijekom 2017. godine zabilježeni su pozitivni poslovni rezultati na primjeru ovoga poslovnog subjekta. Poslovne aktivnosti u tom razdoblju bile su u najvećoj mjeri usmjerene prema zadržavanju i jačanju stabilne pozicije u složenim tržišnim okolnostima, koje su dodatno pogoršala zbivanja u svezi krize Agrokora.

Način na koji se Kraš oduprjeo nepovoljnim okolišnim zbivanjima u predmetnom razdoblju mogu se sagledati kroz (Godišnje izvješće Kraš, 2018):

- Aktivno sudjelovanje u rješavanju naplate i opskrbe maloprodajnog lanca;
- Povećanje marketinških aktivnosti, što je donijelo i rast troškova, ali je ostvaren i rast prodaje od 3,5 % na domaćem tržištu;
- Intenziviranje inozemne prodaje i prodor na nova tržišta (ukupno 30 zemalja svijeta);
- Plasman novih proizvoda kao što su Dorina Jadro, Dorina Macarons s trima okusima, jagoda, pistacija i vanilija, Dorina Cocoa Puffs, Dorina Banana Buttons i Dorina Tortica i slični proizvodi;
- Optimizaciju troškova poslovanja što je dovelo do povećanja profitabilnosti.

Evidentno je kako je u predmetnom razdoblju, između ostaloga, nastupila optimizacija troškova, no već iz navedenih aktivnosti vidljivo je kako se ona ne odnosi isključivo na njihovo reduciranje. To se potvrđuje činjenicom kako su povećani marketinški troškovi, ali opravdano, s obzirom da su doprinijeli i jačanju tržišne pozicije te maksimizaciji prodaje.

Tijekom 2018. godine ostvareni su ukupni prihodi od 1.035,5 milijuna kuna, a prihodi od prodaje iznosili su 1.023,7 milijuna kuna (Godišnje izvješće Kraš, 2018). Pri tome se gotovo jednako realiziraju prihodi od prodaje na domaćem i inozemnom tržištu. Ukupni konsolidirani rashodi Kraš grupe u poslovnoj 2017. godini ostvareni su u iznosu od 996,5 milijuna kuna, što je 4,3 milijuna kuna iznad ostvarenog u poslovnoj 2016. godini. Time se ukazuje da je ova vrsta troškova zabilježila rast u predmetnom razdoblju, no sukladno ostvarenim rezultatima, opravdano (Godišnje izvješće Kraš, 2018).

Bruto dobit zabilježila je rast od 4,7% u odnosu na proteklu godinu. Nakon pokrića ukupnih rashoda poslovanja, ostvarena je dobit prije oporezivanja u iznosu od 39,1 milijun kuna, a neto dobit razdoblja iznosi 30,4 milijuna kuna, što je 18,7 % više u odnosu na 2016. godinu (Godišnje izvješće Kraš, 2018).

### 4.3. Vrste troškova na razini poslovnog subjekta Kraš u 2017. godini

Za potrebe analize troškova Kraš d.d. koristi se računovodstvena metoda praćenja troškova. Riječ je o tradicionalnom modelu koji se uglavnom zasniva na kvantificiranju troškova u određenom obračunskom razdoblju. Točnije, riječ je o evidentiranju troškova prema njihovoj prirodnoj vrsti.

U nastavku slijedi pregled materijalnih troškova (Tablica 2.).

**Tablica 2. Materijalni troškovi 2017. godine (000 kn)**

Vrsta materijalnog troška	2017.	2016.
Utrošene sirovine, materijal i ambalaža	426.108	426.671
Utrošena energija	24.815	25.969
Sitni inventar	1.590	1.460
<b>Ukupno</b>	<b>452.513</b>	<b>453.100</b>

Izvor: Kraš (2018.) Godišnje izvješće 2017. Dostupno na: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/17/Godisnje-izvjesce-2017.pdf> (23.01.2019.). Str. 121.

U promatranom razdoblju ukupni materijalni troškovi imaju tendenciju blagog pada. Pri tome je evidentno kako su smanjene sve vrste ovih troškova, izuzev sitnog inventara koji bilježi blagi rast.

Troškovi prodane robe u 2017. godini iznosili su 40.449 tisuća kuna, dok su prethodne godine iznosili nešto više, 42.410 tisuća kuna (Godišnje izvješće Kraš, 2018). U nastavku slijedi pregled troškova usluga za isto razdoblje (Tablica 3.).

**Tablica 3. Troškovi usluga 2017. godine (000 kn)**

Vrsta troškova usluga	2017.	2016.
Prijevoz	19.041	16.656
Održavanje	9.166	8.923
Sajmovi	139	208
Najamnine i zakupnine	9.129	8.806
Vanjske usluge reklame	59.930	69.989
Intelektualne i osobne usluge	8.711	9.273
Komunalne usluge	3.420	3.510
Usluge reprezentacije	983	1.413
Ostale vanjske usluge	10.436	9.456
<b>Ukupno</b>	<b>121.018</b>	<b>128.234</b>

Izvor: Kraš (2018.) Godišnje izvješće 2017. Dostupno na: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/17/Godisnje-izvjesce-2017.pdf> (23.01.2019.). Str. 121.

Jednaki trend kretanja kao i materijalni troškovi, imaju troškovi usluga. Vidljivo je kako su isti smanjeni u promatranom razdoblju, a tome je pogodovalo minimiziranje troškova sajmova, vanjskih usluga promidžbe, intelektualnih usluga, komunalnih usluga te reprezentacije.

S druge strane, zabilježen je rast troškova prijevoza, a što se povećava s jačanjem inozemne i domaće prodaje te proširenjem asortimana, a evidentan je i rast troškova održavanja, najamnine i zakupnine te vanjskih usluga.

U nastavku slijedi pregled kretanja troškova osoblja za isto razdoblje (Tablica 4.).

**Tablica 4. Troškovi osoblja 2017. godine (000 kn)**

Vrsta troškova osoblja	2017.	2016.
<b>Neto plaće</b>	165.406	156.166
<b>Porezi i doprinosi iz plaće</b>	70.030	68.740
<b>Doprinosi na plaće</b>	35.599	34.469
<b>Ukupno</b>	<b>271.035</b>	<b>259.379</b>

Izvor: Kraš (2018.) Godišnje izvješće 2017. Dostupno na: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/17/Godisnje-izvjesce-2017.pdf> (23.01.2019.). Str. 121.

Troškovi osoblja imaju tendenciju rasta, a što je povezano s povećanjem broja zaposlenih. Sukladno tome, evidentan je rast svih pojedinačnih vrsta troškova iz ove skupine. Amortizacija iskazana u 2017. godini iznosila je 49.427 tisuća kuna, dok je iznosila 47.825 tisuća kuna (Kraš, 2018).

U nastavku slijedi pregled ostalih troškova poslovanja (Tablica 5.).



**Tablica 5. Ostali troškovi poslovanja 2017. godine (000 kn)**

<b>Vrsta ostalih troškova</b>	<b>2017.</b>	<b>2016.</b>
<b>Dnevnice za službena putovanja i putni troškovi</b>	2.981	2.322
<b>Naknade troškova zaposlenima</b>	19.164	18.935
<b>Pomoć i ostala davanja</b>	975	1.347
<b>Premije osiguranja</b>	4.342	4.194
<b>Bankarske usluge i troškovi platnog prometa</b>	2.718	4.138
<b>Doprinosi, članarine i ostala davanja</b>	6.226	6.044
<b>Porezi koji ne ovise o rezultatu i takse</b>	1.349	1.281
<b>Naknade članovima Nadzornog odbora</b>	2.947	2.411
<b>Naknadno odobreni popusti</b>	244	0
<b>Ostali nematerijalni troškovi</b>	11.791	8.604
<b>Ukupno</b>	<b>52.782</b>	<b>49.276</b>

Izvor: *Kraš (2018.) Godišnje izvješće 2017. Dostupno na: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/17/Godisnje-izvjesce-2017.pdf> (23.01.2019.). Str. 121.*

Svi troškovi iz ove skupine, osim bankarskih usluga i pomoći, imaju tendenciju rasta u promatranom razdoblju. Pregled financijskih rashoda za isto razdoblje slijedi u nastavku (Tablica 6.).

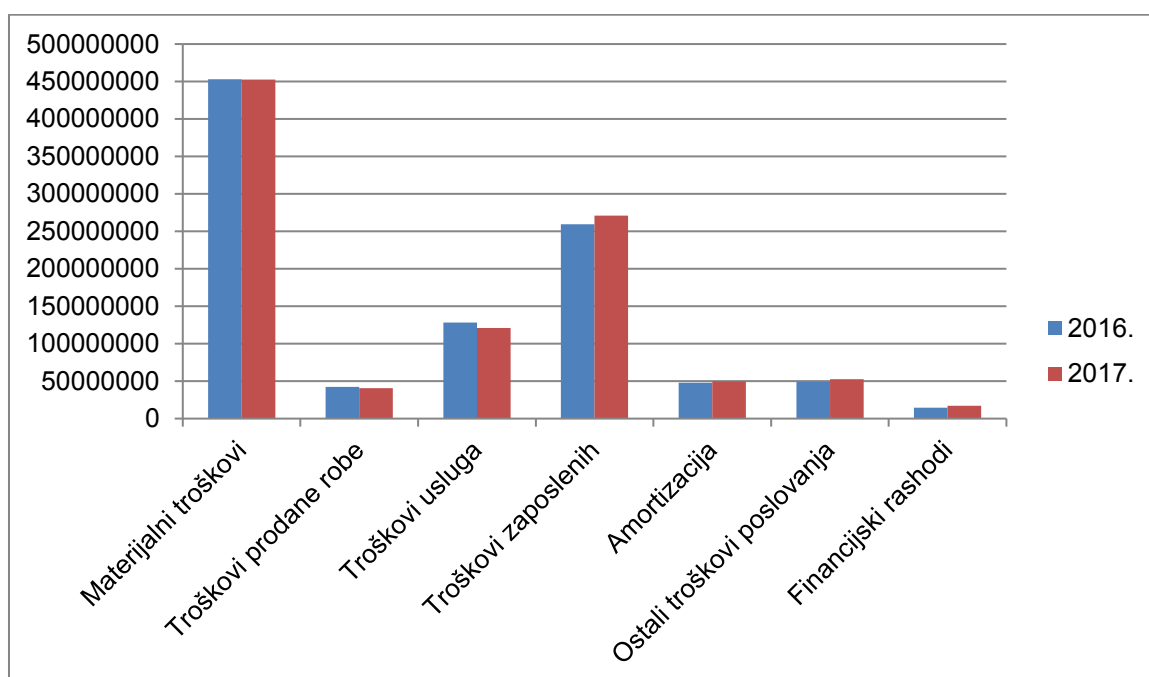
**Tablica 6. Financijski rashodi 2017. godine (000 kn)**

Vrsta rashoda	2017.	2016.
Rashodi od kamata	11.698	14.738
Gubitak od tečajnih razlika	5.290	0
Ostali financijski rashodi	11	2
<b>Ukupno</b>	<b>16.999</b>	<b>14.740</b>

Izvor: Izrada autorice prema: Kraš (2018.) Godišnje izvješće 2017. Dostupno na: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/17/Godisnje-izvjesce-2017.pdf> (23.01.2019.). Str. 121.

U predmetnom razdoblju zabilježen je rast financijskih rashoda, čemu je doprinio nastali gubitak od tečajnih razlika, kao i rast ostalih financijskih rashoda. U konačnici se daje usporedni pregled kretanja pojedinih vrsta troškova prema prirodi u promatranom razdoblju (Grafikon 1.).

**Graf 1. Usporedni prikaz kretanja pojedinih vrsta troškova poslovanja Kraš d.d. u 2017. godini**



Izvor: Kraš (2018.) Godišnje izvješće 2017. Dostupno na: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/17/Godisnje-izvjesce-2017.pdf> (23.01.2019.). Str. 121.

S obzirom na navedeno, evidentno je kako glavninu troškova u promatranom razdoblju čine materijalni troškovi i troškovi zaposlenih. Oni prate kretanje obujma prodaje. Također, vidljivo je kako strategija upravljanja troškovima ne počiva isključivo na njihovu minimiziranju. U slučaju odluke za reduciranjem troškova, smatra se optimalnim poraditi upravo na ove dvije skupine, s obzirom da i čine većinske troškove.

### **3.4. Kritički osvrt autora**

Prema provedenom istraživanju potvrđeno je kako Kraš d.d. predstavlja uspješnog i profitabilnog poslovnog subjekta, koje posluje na domaćem i inozemnom tržištu. Riječ je o jednom od vodećih poslovnih subjekata u prehrambenoj industriji, koje već duži niz godina ostvaruje zavidne poslovne rezultate. Produkt je to brojnih uspješno provedenih poslovnih procesa, kao i učinkovitog rada uprave.

Uvidom u godišnje izvješće o poslovanju za 2017. godinu vidljivo je kako je unapređenju konkurentnosti, stabilnosti i profitabilnosti, djelomično doprinjela i optimizacija troškova poslovanja. Sukladno tome, zaključuje se kako Kraš d.d. usmjerava upravljačke napore i posebnu pažnju prema procesu upravljanja troškovima.

Na osnovu provedenog istraživanja o poslovanju ovog poduzeća i javno objavljenih financijskih izvještaja vidljivo je kako se primjenjuje tradicionalni model upravljanja troškova, koji ima obilježja računovodstvenog iskazivanja i kvantificiranja istih. Na temelju istoga Kraš d.d. ima uvid o mjestu nastanka troška, kao i usporedni prikaz u odnosu na protekla razdoblja.

Istraženi izvori podataka, kao i analizirani podaci o poslovanju Kraš d.d. ne ukazuju na postojanje modela upravljanja troškovima na temelju procesa i pojedinačnih aktivnosti, kao ni ostalih metoda koje su u ovome radu istražene. Međutim, to ne isključuje mogućnost njihove buduće primjene, uz korištenje već spomenute tradicionalne metode.

Na temelju istaknutih činjenica smatra se kako Kraš d.d. poklanja nešto veći značaj ostalim poslovnim procesima, kao što su kvaliteta proizvoda, ulaganje u resurse i

ljudske potencijale te inovacije i proširnje portfolia. Uz nešto razvijeniji sustav upravljanja troškovima, vjeruje se kako bi poslovni rezultati bili još uspješniji. Pri tome se posebice korisnim smatraju metoda analize vrijednosti i metoda upravljanja troškovima kvalitete.

Metodom analize vrijednosti izvršila bi se funkcionalna analiza poslovanja i troškova te bi se dobila šira percepcija o mogućnosti minimiziranja troškova. Pored toga, metodom upravljanja troškovima kvalitete dobio bi se uvid u isplativost opsežnih investicija, koje u poslovnom subjektu postoje, a koje se usmjeravaju u opremu, resurse i ljudske potencijale. Također, dobio bi se uvid i u troškove koji nastaju uslijed određenih propusta, odnosno zanemarivanja pojedinih segmenata kvalitete poslovanja.

## 5. Zaključak

U računovodstvenoj praksi i poslovanju generalno, troškovi čine jednu od najkritičnijih ekonomskih komponenti. Razlog tome jest u činjenici da oni svakodnevno prate poslovanje, a izravno i u najvećem djelu utječu na reduciranje dobiti od poslovanja. Sukladno tome, vrlo čest primjer je tendencija reduciranja troškova poslovanja što često predstavlja jedan od osnovnih strateških ciljeva poduzeća, no opravdanost istoga u suvremeno doba postaje sve više upitna.

U ekonomskoj misli i praksi naglašava se značaj praćenja, evidentiranja i upravljanja troškovima u poduzeću. Za te potrebe koriste se razni modeli, koji su prikazani u ovome radu, kao i neki ostali. Svi oni koriste se u iste svrhe, a polazi se od optimizacije troškova, a ne od njihova striknog reduciranja i otklanjanja.

Kompleksnost današnjeg poslovanja, kao i sve veći izazovi okoline poduzeća, nametnuli su praksu kombinacije modela upravljanja troškovima u poduzećima. Ta strategija se najčešće primijenjuje kod većih i razvijenijih poduzeća, no to nije nužno pravilo. Pri tome na umu treba imati činjenicu kako svi modeli imaju određene prednosti i nedostatke.

Na temelju provedenoga istraživanja zaključuje se kako je tradicionalni model upravljanja troškovima sveprisutan jer iskazuje mjesto troškova i vrši njihovu kalkulaciju. On je izričito računovodstvene prirode, a primijenjuje ga i poduzeće Kraš d.d. Na sva ostala pitanja u svezi troškova, odgovore daju ostali modeli njihova upravljanja.

Kako bi se na optimalni način proveo predmetni proces, a ujedno i primjenio integrirani model upravljanja troškovima, važno je cjelovito poznavati okruženje poduzeća, njegove snage i slabosti te željene ciljeve. Sukladno tome odlučuje se o kritičnim točkama poslovanja, kao i područjima koja je potrebno unaprijediti. Na temelju navedenoga može se konkretizirati kako je upravljanje troškovima u poduzeću esencijalni proces, o čijoj kvaliteti ovisi cjelokupno poslovanje i ekonomski napredak

poduzeća. Vjeruje se kako je ovaj proces vrlo dinamičan, a na temelju toga implicira se potreba njegove kontinuirane nadogradnje i modifikacije.

U posljednjih nekoliko godina poduzeće Kraš ostvaruje sve uspješnije rezultate, a što je dijelom rezultat optimizacije troškova njegova poslovanja. To ne znači, a što su pokazali i analizirani podaci, da je ono usmjereno prema reduciranju, izbjegavanju i otklanjanju troškova. Sasvim suprotno, ovo poduzeće nastoji opravdano stvarati troškove, a što znači da prodajom i prihodima argumentira razloge i opravdava njihov rast. Iako ne postoje konkretni dokazi i podaci koji ukazuju na primjenu nekolicine modela upravljanja troškovima, vjeruje se kako je riječ o promjeni koja predstoji ovome poduzeću u budućnosti. Sukladno analiziranim podacima, predlaže se integriranje metode analize vrijednosti i metode upravljanja troškovima kvalitete.

## Literatura

### Knjige:

1. Belak, V. (1995.) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RriF
2. Gulin, D. et al. (2003.) Računovodstvo. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
3. Gulin, D. et al. (2011.) Upravljačko računovodstvo. Zagreb: Zajednica računovođa i financijskih djelatnika
4. Potonik Galić, K. (2015.) Strateško upravljanje troškovima – primjena suvremenih metoda upravljanja troškovima. Požega: Veleučilište u Požegi

### Članci:

1. Drljača Stojilković, N. (2000.) Activity Based Costing/Management – nužnost, a ne odabir. Infotrend. Broj 84. Zagreb
2. Žic, I. (2003.) Metode rasporeda troškova u upravljačkom računovodstvu. RriF. Broj 6. Zagreb

### Internet izvori:

1. Bogović, J. (2017.) Tradicionalni model upravljanja troškovima na primjeru malog poduzeća. Dostupno na: <https://repositorij.vuka.hr/islandora/object/vuka:734/preview> (22.01.2019.)
2. Drljača, M. (2004.) Metode upravljanja troškovima. Dostupno na: [https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode\\_upravljanja\\_trokovima.pdf](https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf) (23.01.2019.)
3. Golner, D. (2019.) Troškovi. Dostupno na: <https://www.darko-golner.com/download/tekstovi/troskovi.pdf> (22.01.2019.).
4. Hrvatska zaklada za znanost (2019.) Upravljanje troškovima i standardizacija intenog obračuna – korištenje instrumentarija upravljačkog i troškovnog računovodstva. Dostupno na:

<http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/HRZZprojekti/Vasicek/prezentacija%20II.dio%20finalno.pdf> (22.01.2019.).

5. Kraš (2016.) Godišnji financijski izvještaj za poslovnu 2015. godinu. Dostupno na: <http://zse.hr/userdocsimages/financ/KRAS-fin2015-1Y-REV-K-HR.pdf> (23.01.2019.)
6. Kraš (2018.) Godišnje izvješće 2017. Dostupno na: <https://www.kras.hr/datastore/filestore/17/Godisnje-izvjesce-2017.pdf> (23.01.2019.)
7. Petričević, H. (2019.) Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova. Dostupno na: [http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/poslovno\\_planiranje/Tro%C5%A1kovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20tro%C5%A1kova.pdf](http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/poslovno_planiranje/Tro%C5%A1kovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20tro%C5%A1kova.pdf) (22.01.2019.)



## Popis slika

Slika 1. Računovodstveni tok troška .....	5
Slika 2. Klasifikacija i vrste troškova .....	6
Slika 3. Klasifikacija troškova prema prirodnoj vrsti .....	9
Slika 4. Proces upravljanja troškovima .....	12
Slika 5. Ciljevi i rezultati procesa upravljanja troškovima .....	13

## Popis tablica

Tablica 1. Usporedni prikaz odabranih metoda i modela upravljanja troškovima .....	16
Tablica 2. Materijalni troškovi 2017. godine (000 kn).....	25
Tablica 3. Troškovi usluga 2017. godine (000 kn) .....	26
Tablica 4. Troškovi osoblja 2017. godine (000 kn) .....	27
Tablica 5. Ostali troškovi poslovanja 2017. godine (000 kn).....	28
Tablica 6. Financijski rashodi 2017. godine (000 kn).....	29

## **Popis grafova**

Graf 1. Usporedni prikaz kretanja pojedinih vrsta troškova poslovanja poslovnog subjekta Kraš d.d. u 2017. godini ..... 29

## Sažetak

Upravljanje troškovima jedan je od strateški značajnih procesa na razini upravljanja općenito. O njemu ovise uspješnost, stabilnosti održivost poslovanja. Riječ je o dinamičnom i kontinuiranom procesu, koji se mora modificirati sukladno stanju u okruženju i unutar organizacije, a posebice sukladno ciljevima i mogućnostima.

Danas se koristi razne metode, odnosno modeli upravljanja troškovima. Svaki od njih donosi određene prednosti i nedostatke pa se sve intenzivnije pristupa primjeni integriranih sustava upravljanja troškovima. Kombinacija modela u tom slučaju ponovno ovisi o jednakim čimbenicima, a o načinu implementacije odlučuje uprava.

Jedno od uspješnijih poslovnih subjekata u Hrvatskoj je Kraš. Isto posluje u prehrambenoj industriji i ističe se uspješnim i stabilnim poslovanjem. Velikim dijelom za to je zaslužna optimizacija troškova, kao svrha primjene upravljanja troškovima na razini ovog poslovnog subjekta. Iako se ono oslanja na tradicionalnu metodu, u budućnosti se očekuje razvoj integriranog sustava upravljanja troškovima.

*Ključne riječi: trošak, upravljanje troškovima, metode upravljanja troškovima, integrirani sustav upravljanja troškovima, Kraš*

## Summary

Cost Management is one of the main strategically significant processes at the management level in each organization. It effects the success, stability and sustainability of the entire business. It is a dynamic and continuous process, which needs to be modified according to the state of the environment and within the organization, especially in terms of goals and capabilities.

Different methods are being used in contemporary time for the needs of the cost management. Each of them brings certain advantages and disadvantages, so the integrated system is being more and more popular. The combination of models in this case is dependent on the same factors and the management of the company decides on the way of implementation.

One of the most successful companies in Croatia is Kraš. It is a company with long tradition in the food industry and stands out for its successful and stable business. Much of this is due to cost optimization, as the purpose of managing Cost Management at this company level. Although it relies on the traditional method, an integrated cost management system is expected in the future.

*Key words: cost, cost management, cost management methods, integrated cost management system, Kraš*