

Računovodstveno praćenje troškova trgovaca

Dvorneković, Matej

Undergraduate thesis / Završni rad

2024

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Organization and Informatics / Sveučilište u Zagrebu, Fakultet organizacije i informatike**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:211:171813>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-NoDerivs 3.0 Unported](#) / [Imenovanje-Nekomercijalno-Bez prerada 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-06-28**



Repository / Repozitorij:

[Faculty of Organization and Informatics - Digital Repository](#)



**SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
FAKULTET ORGANIZACIJE I INFORMATIKE
VARAŽDIN**

Matej Dvorneković

**RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE
TROŠKOVA TRGOVACA**

ZAVRŠNI RAD

Varaždin, 2024.

SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
FAKULTET ORGANIZACIJE I INFORMATIKE
V A R A Ž D I N

Matej Dvorneković

Matični broj: 0016146122

Studij: Primjena informacijske tehnologije u poslovanju

RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE TROŠKOVA TRGOVACA

ZAVRŠNI RAD

Mentorica:

Doc. dr. sc. Suzana Keglević Kozjak

Varaždin, siječanj 2024.

Dvorneković Matej

Izjava o izvornosti

Izjavljujem da je moj završni/diplomski rad izvorni rezultat mojeg rada te da se u izradi istoga nisam koristio drugim izvorima osim onima koji su u njemu navedeni. Za izradu rada su korištene etički prikladne i prihvatljive metode i tehnike rada. Za bilo kakve netočnosti u činjenicama ili rasuđivanju preuzimam punu odgovornost.

Autor/Autorica potvrdio/potvrdila prihvaćanjem odredbi u sustavu FOI-radovi

Sažetak

Završni rad istražuje računovodstveno praćenje troškova pet trgovačkih društava: Kaufland Hrvatska k.d., Konzum plus d.o.o., Lidl Hrvatska d.o.o. k.d., Plodine d.d. i Spar Hrvatska d.o.o. Cilj istraživanja je razumjeti podjelu troškova u teoriji, zakonske smjernice o izvještavanju u troškovima te analizirati kako razne promjene na tržištu utječu na promjenu troškova u poduzećima. U uvodu je naglašena važnost računovodstvenog praćenja troškova kao ključnog alata za upravljanje poslovanjem i postizanje konkurentske prednosti. U pregledu regulatornog okvira opisani su zakoni Republike Hrvatske kojih se trgovačka društva moraju držati prilikom poslovanja. Praktični dio rada uključuje detaljniju analizu trendova i varijacija u ukupnim troškovima poslovanja promatranih poduzeća.

Ključne riječi: trošak, računovodstveno praćenje, zakonski okvir, financijski izvještaji, podjela troškova, analiza ukupnih troškova

Sadržaj

1. Uvod	1
2. Metode i tehnike rada	2
3. Teorijsko razumijevanje troškova i postupci primjene računovodstvenog praćenja troškova za trgovačka društva	3
3.1 Definicija i podjela troškova u kontekstu računovodstva	3
3.1.1. Prirodne vrste troškova	4
3.1.2. Troškovi prema mjestima i nositeljima	5
3.1.3. Troškovi prema načinu raspoređivanja	5
3.1.4. Troškovi prema dinamici poslovanja	6
3.1.5. Troškovi s upravljačkog aspekta	8
3.1.6. Ostali kriteriji podjele troškova	8
3.2. Pregled regulatornog okvira koji regulira računovodstveno praćenje troškova za trgovce U Republici Hrvatskoj	10
3.2.1. Zakon o računovodstvu	10
3.2.2. Zakon o porezu na dobit	11
3.2.3. Zakon o trgovačkim društvima	12
3.2.4. Hrvatski i međunarodni standardi financijskog izvještavanja	13
3.3 Detaljan pregled postupaka i metoda korištenih u računovodstvu troškova za trgovačka društva	15
3.3.1. Nabava i zaduženje trgovačke robe	16
3.3.2. Upravljanje zalihama i skladištenje trgovačke robe	18
3.3.3. Metode vrednovanja zaliha	20
4. Analiza troškova poslovanja odabranih poduzeća u Republici Hrvatskoj	24
4.1. Odabir pet trgovačkih društava za analizu	24
4.2. Prikaz troškova poslovanja odabranih trgovačkih poduzeća u razdoblju od 2019. do 2022. godine	26
4.3. Identifikacija i analiza ključnih trendova i varijacija	30
5. Zaključak	38
Popis literature	39
Popis slika	41
Popis tablica	42
Popis grafikona	43

1. Uvod

Praćenje troškova ključni je čimbenik poslovnog uspjeha i čini osnovu za financijsko upravljanje i donošenje strateških odluka u tvrtkama. Svrha ovog rada je detaljno ispitati pojam, raspodjelu i ulogu troškova prema teoriji te istaknuti njihovu važnost u analizi uspješnosti poslovanja trgovačkih društava. Na ovaj način istaknut je regulatorni okvir i specifični postupci za primjenu računovodstvene kontrole troškova u skladu sa zakonodavstvom Republike Hrvatske. Definiranjem ovih aspekata bit će iskazan jasan pregled ključnih standarda i procedura relevantnih za praćenje troškova u poslovnom sektoru. Prvi dio rada govori o teorijskim osnovama, fokusirajući se na pojmove troškova, njihovu raspodjelu i njihovu ulogu u trgovačkom sustavu.

U radu su navedene i objašnjene različite kategorije troškova s ciljem da se teorijska saznanja o troškovima primjene u praktičnom dijelu rada. Osim toga, istraživanje se fokusira na regulatorni okvir i detaljne procedure za primjenu računovodstvene kontrole troškova u praksi trgovačkih društava u Republici Hrvatskoj. Pregled regulatornih zahtjeva i standarda ključan je za razumijevanje kako ispravno voditi troškovno računovodstvo u trgovini. U praktičnom dijelu rada, na temelju analize registra godišnjih financijskih izvještaja, odabrano je pet trgovačkih društava za detaljnu analizu troškova njihovog poslovanja u posljednje četiri godine.

Ova analiza pruža uvid u trendove, promjene i ključne pokretače troškova u trgovačkim društvima. Ovaj rad strukturiranim istraživačkim pristupom daje cjelovit pregled važnosti praćenja računovodstvenih troškova za poduzetnike, postavlja temelje za detaljnu analizu troškova poslovanja i doprinosi boljem razumijevanju financijskog poslovanja poduzeća u Republici Hrvatskoj. Ovaj rad počinje uvodom koji pruža osnovne informacije o istraživanju. Zatim, drugo poglavlje detaljno opisuje korištene metode i tehnike istraživanja. Treće poglavlje istražuje teorijsko razumijevanje troškova i primjenu računovodstvenog praćenja troškova za trgovce, uključujući definiciju i podjelu troškova te regulatorni okvir u Republici Hrvatskoj. Četvrto poglavlje analizira troškove poslovanja pet odabranih trgovačkih poduzeća u razdoblju od 2019. do 2022. godine, identificira ključne trendove i varijacije. Na kraju, zaključak sažima glavne nalaze i zaključke istraživanja.

2. Metode i tehnike rada

Za pisanje ovog završnog rada korištena je znanstvena i stručna literatura koja uključuje stručne i znanstvene knjige iz područja ekonomije kao društvene znanosti, internetski izvori kao i članci koji su pronađeni putem alata Google Znalac. Pretraživanje uz pomoć alata Google Znalac tražilice s visokim postotkom sigurnosti rezultira pronalaženje relevantnih stručnih i znanstvenih djela iz željenog područja proučavanja. Prilikom prikupljanja literature koristi se tehnika proučavanja kojom se sortiraju i dijele informacije na bitne i one manje bitne za temu rada. U tehnici proučavanja glavni alat koji se koristi je Google pretraživač. U radu je također korištena znanstvena metoda analize kojom se raščlanjuje pojam i pojava troškova. „Analiza je traženje veze, uzroka i posljedice te izvođenje zaključka pomoću rastavljanja cjelovitoga na sastavne elemente.“ (Čendo Metzinger & Toth, 2020. str. 11). Osim metode analize korištena je i metoda klasifikacije kojom je opći pojam troškova podijeljen i klasificiran na posebne pojmove koje opći pojam obuhvaća. Metoda klasifikacije je uvjet za uspješno provođenje analize te se s istom nastoji unijeti preglednost i red u radu.

Literatura koja je poslužila kao temelj za teorijski okvir ovog rada potekla je od priznatih znanstvenika, ekonomista i stručnjaka iz područja, pri čemu su svi izvori pouzdani i uzeti su s renomiranih internetskih stranica.

Za analizu troškova poslovanja pet odabranih poduzeća korišteni su financijski izvještaji preuzeti sa službenih stranica Financijske agencije (FINA)- RGFI javna objava, koji su javno dostupni. Poduzeća koja su odabrana su Kaufland Hrvatska k.d., Konzum Plus d.o.o., Lidl Hrvatska d.o.o. k.d., Plodine d.d. i Spar Hrvatska d.o.o. Poduzeća su odabrana s namjerom da se analiziraju njihovi troškovi kroz vremenski period od 2019. do 2022. godine kako bi se mogao identificirati stupanj utjecaja globalnih događaja poput pandemije virusa COVID -19, rata u Ukrajini i ostalih ratova na zemlji te poremećaja u lancima distribucije i opskrbe koji su doveli do povećavanja troškova u djelatnosti trgovine. Odabrana su konkretna poduzeća koja se bave istom djelatnosti kako bi njihova usporedba bila što efektivnija. Prilikom usporedbe podataka o troškovima navedenih tvrtki korištena je metoda komparacije kojom se među poduzećima pokušava uočiti sličnost, istaknuti zajednička obilježja i različitosti.

Programski alati koji su se koristili za obradu podataka i kreiranje sadržaja su programi tvrtke Microsoft, Excel 2016 i Word 2016. Alat Excel 2016 korišten je za obradu financijskih izvještaja, kreiranja tablica i kreiranja grafikona dok je alat Word 2016 korišten za pisanje samog rada.

3. Teorijsko razumijevanje troškova i postupci primjene računovodstvenog praćenja troškova za trgovačka društva

Osim stvaranja prihoda i ostvarivanja dobiti, troškovi u ekonomiji su jedan od najvažnijih čimbenika. Kao neizostavan dio svakog poslovanja, možemo ih okarakterizirati kao ključnu varijablu koja utječe na profitabilnost, održivost i konkurentnost poduzeća. Razumijevanje, praćenje i analiza troškova predstavljaju temeljni stup uspješnog poslovanja poduzeća, pomažući im identificirati potencijalne uštede te optimizirati svoje procese radi postizanja boljeg financijskog rezultata.

3.1 Definicija i podjela troškova u kontekstu računovodstva

U ekonomskom tumačenju pronalazimo više definicija pojma troška. „Troškovi su vrijednosni iskaz utrošenih resursa“ (Šestan-j-Perić & Keglević Kozjak, 2019, str. 24.). Troškovi obuhvaćaju širi pojam od rashoda, jer u ekonomskom smislu troškovi obuhvaćaju i oportunitetne troškove koji se računovodstveno ne mogu evidentirati.

„Iako postoji puno definicija troška kao ekonomske pojave, svima je zajedničko da su troškovi posljedica određenih utrošaka izraženih novčanim vrijednostima“ (Dvorski & Kovšca, 2011, str.175.) Troškovi se iskazuju u novčanim vrijednostima jer je brojčano najlakše raditi analize i usporedbe potrebne za donošenje odluka u sferi upravljačkog računovodstva.

S obzirom da troškovi nastaju u na različitim mjestima, zbog različitih uzroka u i različito vrijeme potrebno je podijeliti troškove u skladu s tim kriterijima.

Troškove možemo podijeliti na (Dvorski & Kovšca, 2011, str.175.):

- Prirodne vrste troškova
- Troškove prema mjestima i nositeljima
- Troškove prema načinu raspoređivanja
- Troškovi prema dinamici poslovanja
- Troškovi s upravljačkog aspekta
- Ostali kriteriji podjele troškova

3.1.1. Prirodne vrste troškova

Prirodne vrste troškova najčešće se karakteriziraju kao troškovi na čiji nastanak utječu inputi. Prema ekonomskoj teoriji, to bi bili troškovi rada i kapitala jer su to dva od 3 glavna faktora proizvodnje prema ekonomskog teoriji.

Prema prirodi sudjelovanja u poslovnom procesu prirodne troškove dijelimo na:

- Troškove rada
- Troškove predmeta rada
- Troškove sredstava za rad
- Troškove usluge
- Ostale troškove

Troškovi rada čine velik udio troškova u poslovanju trgovačkih društava, pogotovo onih koji se bave proizvodnjom. Za razliku od poduzeća koji se ne bave sa proizvodnjom, već samo prodajom, ovakva vrsta poduzeća koja se bavi proizvodnjom određenog proizvoda uvijek traži veći broj radnika zbog opsega posla i ozbiljnosti svladavanja prepreka u proizvodnom procesu. Trošak rada osim velikog čimbenika u troškovima, čini značajnu stavku u strukturi cijene proizvoda kroz koju se ta cijena rada pokušava naplatiti.

S obzirom na tezu da troškovi rada obuhvaćaju najveći udio u troškovima poduzeća, možemo povući paralelu sa upravljačkim računovodstvom u realnom sektoru. Ukoliko se trgovačko društvo nađe u financijskim poteškoćama, među prvim odlukama upravljačke strukture poduzeća najčešće nailazimo na smanjenje troškova rada, odnosno ili smanjivanje plaća djelatnika, ili raskidanje ugovornih odnosa zbog viška radne snage. Samim time opseg proizvodnje se smanjuje jer više nema dovoljno potrebne radne snage koja bi podržala tu razinu.

Troškovi predmeta rada obuhvaćaju trošak korištenih predmeta rada, tj. vrijednost koja ulazi u proces rada, bez obzira bila ona iskorištena ili ne. Ovi troškovi su uvjet odvijanja procesa rada i u određenoj količini ulaze u sastav novih proizvoda.

Troškovi sredstava za rad odnose se na sve pogone, strojeve i alate koji se koriste u radnom procesu. S obzirom da ona gube svoju vrijednost s određenim vremenskim odmakom i potrošnjom u procesu rada, podliježu amortizaciji. Amortizacija predstavlja troškove sredstava za rad i obračunava se po određenim stopama, sve dok se ista ne otpišu. Osim troškova amortizacije javljaju se i troškovi održavanja. U knjizi Ekonomija za poduzetnike (Dvorski i Kovšca, 2011), navodi se kako jedan dio tih troškova održavanja tereti troškove poslovanja (tekuće održavanje), a jedan dio povećava nabavnu vrijednost samih sredstava za rad (investicijsko održavanje).

Troškovi usluga su skupina troškova koji ne predvode najveći udio u strukturi troškova, no ne znači da su beznačajni. Pod istima podrazumijevamo troškove prijevoza robe i radnika na posao, telefonske, poštanske i komunalne usluge, usluge platnog prometa i mnoge druge. Upravljačka struktura prilikom analize troškova poduzeća, također analizira i ovaj aspekt troškova te je naglasak na smanjivanju istih na najniže moguće razine kako bi imalo efekt u udjelu ukupnih troškova poduzeća.

Ostale troškove sačinjavaju obveze određene zakonskom regulativom i obveze iz ugovornih odnosa poduzeća sa drugima. Obveze određene zakonom podrazumijevaju poreze, carine, trošarine, i doprinose koje poduzeća moraju plaćati. Ugovorni odnosi podrazumijevaju troškove kamata za ugovoreno korištenje tuđeg kapitala (banaka ili drugih kreditnih subjekata), troškove najamnine sredstava za rad u vidu strojeva, alata, pogona i drugih te, troškove najamnine poslovnih prostora koji su u tuđem vlasništvu.

3.1.2. Troškovi prema mjestima i nositeljima

Troškove prema mjestima se odnose na troškove koje možemo razvrstati prema mjestima na kojima su nastali. Pod mjestom rada podrazumijevamo radne uvjete zaposlenih u organizaciji poput radnog prostora, opreme, alata kao i rad radnika. Ne mora se promatrati svako mjesto rada samo za sebe, već se može promatrati skupina radnih mjesta ili dio organizacije gdje se odvija cjelina jednog posla, pa sve do čak promatranja jedne smjene.

Nositelji troškova su razni proizvodi, poluproizvodi, dijelovi i usluge zbog kojih se odvija poslovni proces i na temelju kojih nastaju sami troškovi. Veliki značaj se pridaje promatranju ove vrste troškova jer služi kao dobar temelj za formiranje cijene koštanja i na kraju i prodajne cijene proizvoda.

3.1.3. Troškovi prema načinu raspoređivanja

Troškove prema načinu raspoređivanja dijelimo na:

- Neposredne
- Opće

Neposredne troškove nazivamo još izravnim ili direktnim troškovima, i oni obuhvaćaju troškove materijala, energije, plaća te amortizacija onih sredstava koji su potrebni za izradu jednog proizvoda. Kada možemo točno odrediti na koje se proizvode odnose troškovi, otvara se mogućnost uključivanja tih istih troškova kroz samu cijenu proizvoda. Da bi ovakav poduhvat bio moguć potrebna je detaljna analiza, evidentiranje i praćenje troškova u količinskim i vrijednosnim iskazima.

Opće troškove možemo nazvati i neizravnim ili indirektnim jer nastaju kao rezultat rada cijele organizacije. Pod opće troškove smatramo veći dio amortizacije, te troškovi funkcija van proizvodnje poput nabave, financija, planiranja, rukovođenja itd. Ono što svakako ulazi u ovu klasifikaciju troškova su i troškovi vezani uz stvaranje uvjeta u proizvodnom pogonu poput čišćenja, nadzora, osvjetljenja, čuvanja, održavanja i mnogih drugih.

Za razliku od neposrednih, opći troškovi se ne mogu izravno uključiti u cijenu proizvoda, nego se raznim metodama i analizama trebaju rasporediti kroz cijeli asortiman proizvoda s obzirom da nije moguća identifikacija na koji se točno proizvod odnosi taj trošak.

3.1.4. Troškovi prema dinamici poslovanja

Troškove prema dinamici poslovanja možemo podijeliti u smjera:

- Fiksne troškove
- Varijabilne troškove

Fiksnim troškovima možemo nazvati sve one troškove čiji iznos ostaje isti neovisno o promjenama u opsegu poslovanja (porastu ili padu količine proizvodnje, prodaje ili odrađenih usluga). Najčešće u tu skupinu možemo svrstati troškove sredstava koji su potrebni za rad poput amortizacije, najamnine, troškova osiguranja imovine i značajan dio općih troškova.

U većini poslovnih organizacija amortizacija čini najveći udio u strukturi fiksnih troškova. Fiksne troškove nazivamo još i vremenskim troškovima jer nastaju tijekom vremena.

Podjelu fiksnih troškova izvršit ćemo na:

- Apsolutno fiksne
- Relativno fiksne

Apsolutno fiksni troškovi, koje nazivamo još i troškovima početnog kapaciteta, nastali su kao rezultat određene izgrađenosti i opremljenosti poslovne organizacije. Oni su apsolutni jer se isti neće mijenjati bez obzira na kasniju nadogradnju i proširivanje kapaciteta.

Stupanj zaposlenosti	Fiksni troškovi	
	ukupno	po jedinici
0	1000	-
10	1000	100
20	1000	50
30	1000	33,3
40	1000	25
50	1000	20
60	1000	16,7

Slika 1 Apsolutno fiksni troškovi (vlastita izrada prema: Dvorski i Kovšca, 2011., str. 183)

„Ukupni fiksni troškovi nisu se promijenili čak ni pri šesterostrukom povećanju stupnja zaposlenosti u poslovnoj organizaciji“ (Dvorski i Kovšca, 2011, str.184).

Za razliku od apsolutnih, relativno fiksni troškovi reagiraju na povećanje opsega poslovanja poduzeća i javlja se granica koju postavljaju postojeći kapaciteti i preko kojih nije moguće prijeći zbog ograničenja mogućnosti istih.

Stupanj zaposlenosti	Relativno fiksni troškovi	
	ukupno	po jedinici
0	2000	-
10	2000	200
20	2000	100
30	2000	66,7
31	2800	90,3
40	2800	70
50	2800	56
51	3500	68,6

Slika 2 Relativno fiksni troškovi (vlastita izrada prema: Dvorski i Kovšca, 2011., str.186)

Ako su tržišne prilike povoljne za proizvod koji je na tržištu, znači da će u velikoj vjerojatnosti rasti prodaja čak i iznad maksimalnih mogućnosti. Takva situacija na tržištu organizaciju gura u smjeru proširenja postojećih kapaciteta kako bi mogli pokriti i zadovoljiti potražnju na tržištu, no samim proširenjem kapaciteta rastu i fiksni troškovi, no pojavljuje se i povećanje ostalih fiksnih troškova u vidu troškova osoblja, nabave, skladištenja i mnogih drugih.

Varijabilni troškovi su oni troškovi koji se mijenjaju s promjenama stupnja zaposlenosti. Nazivamo ih još količinski troškovi jer ovise o količini proizvoda, a ne tijeku vremena. Valja istaknuti da, ako poduzeće privremeno stoji (ne radi), ti troškovi neće nastajati (za razliku od fiksnih), (Dvorski i Kovšca, 2011, str. 189).

Primjeri varijabilnih troškova su troškovi materijala izrade, plaće izrade, energija izrade. Oni direktno ovise o količini proizvoda. Što poduzeće ima veću proizvodnju i promet, proporcionalno s time rastu i varijabilni troškovi.

S obzirom na intenzitet mijenjanja varijabilnih troškova u odnosu na stupanj zaposlenosti dijelimo ih na:

- Proporcionalne
- Degresivne
- Progresivne

Proporcionalni varijabilni troškovi su oni troškovi koji izravno ovise o količini učinaka i mijenjaju se razmjerno s količinom učinaka.

Degresivnim varijabilnim troškovima nazivamo one troškove koji rastu sporije od porasta stupnja zaposlenosti.

Progresivni troškovi rastu brže od stupnja zaposlenosti.

3.1.5. Troškovi s upravljačkog aspekta

Troškovi s upravljačke točke gledišta služe kao komponenta za donošenje važnih odluka u dijelu upravljanja i dugoročne strategije poslovne organizacije. Troškovi su najčešće gledani s eksplicitnog stajališta, dok je za detaljniju analizu potrebno uključiti i implicitne troškove.

Eksplicitni troškovi su zapravo računovodstveni troškovi izraženi kao eksplicitna kategorija proizašla iz računovodstvene evidencije, koja često nije dostatna i ne pruža punu sliku o realnom stanju troškova.

Zbog gore navedene teze stvara se potreba za uvođenje novog pojma koji nazivamo implicitni trošak. Definicija implicitno troška nalaže da sredstva uložena u proces proizvodnje poput rada, kapitala ili sirovina nisu besplatna već imaju svoju određenu cijenu koja je odraz i eksplicitnih i implicitnih troškova zajedno.

Pojam koji vežemo uz implicitne troškove je oportunitetni trošak. Oportunitetni trošak ekonomski stručnjaci često nazivaju troškom propuštene prilike. Možemo ga definirati kao troškove propuštenih prilika u kojem tvrtka propušta resurse i kapacitete iskoristiti na najkorisniji način. Primjerice, ukoliko tvrtka odluči uložiti sredstva u povećanje proizvodnje jednog proizvoda, za to vrijeme gubi mogućnost proširenja voznog parka tvrtke. S obzirom na ograničenost sredstava i resursa vodstvo je prisiljeno evaluirati izbor i donijeti odluku.

3.1.6. Ostali kriteriji podjele troškova

Osim gore navedenih i definiranih troškova, možemo spomenuti i dodatnu podjelu troškova na:

- Planske troškove
- Stvarne troškove
- Standardne troškove
- Jalove troškove

Planski troškovi govore o usklađenju prihoda i troškova, te je njihov cilj spriječiti nekontrolirano i nepredvidivo kretanje.

Stvarni troškovi su svi stvarno utrošeni resursi određenih elemenata radnog procesa promatrani u određenom vremenu. Njih je moguće utvrditi samo nakon isteka određenog vremena ili na kraju izrade proizvoda. Jednom kada su zaključeni, na njih nije moguće djelovati.

Standardne troškove je moguće predvidjeti, ali za njihovo utvrđivanje postavljeni su određeni uvjeti poput:

- Poznatog asortimana i vrste proizvoda koji će se proizvoditi
- Poznate vrste elemenata koji će se trošiti u radnom procesu
- Poznavanje cijena pojedinih elemenata i radnog vremena
- Utvrđenih normativa utrošaka pojedinih elemenata i radnog vremena

Da bismo imali informacije o gore navedenim uvjetima potrebno je voditi evidenciju i dokumentirati ranija kretanja i prikupljene podatke analizirati.

Do odstupanja od standardnih troškova dolazi u slučaju da se:

- promjeni asortiman proizvoda, tehnologije ili organizacije rada
- promjeni cijena i drugi financijski uvjeti
- dogodi bilo kakva druga nepredviđena promjena

Jalove troškove direktno povezujemo sa stupnjem iskorištenosti kapaciteta i fiksnim troškovima. Kapaciteti i stupnjevi opremljenosti stvaraju određeni iznos fiksnih troškova, dok njihovo nedovoljno korištenje izaziva ne pokrivanje fiksnih troškova.

Djelomično korištenje kapaciteta osigurava pokriće dijela fiksnih troškova, dok drugi dio ostaje nepokriven. Navedeni dio nepokrivenih troškova nazivamo jalovi fiksni troškovi. Glavni cilj poslovne organizacije je povećati korištenje kapaciteta kako bi se smanjili jalovi troškovi, naravno ako postoji mogućnost prodaje tih istih proizvoda na tržištu, odnosno ako je potražnja na istoj razini.

3.2. Pregled regulatornog okvira koji regulira računovodstveno praćenje troškova za trgovce U Republici Hrvatskoj

Poslovanje trgovačkih društava u Republici Hrvatskoj određeno je i regulirano određenim zakonima i regulatornim računovodstvenim propisima kako bi se osiguralo fer i objektivno prikazivanje poslovanja tvrtki u Republici Hrvatskoj i na taj način reguliralo zakonski korektno natjecanje između subjekata na tržištu. Postavljanje regulatornog okvira i zakonskih propisa je jedan od alata države pomoću kojeg prate poslovanja tvrtki sve u svrhu kontrole platnih transakcija prema državnom proračunu u vidu raznih poreznih davanja.

Računovodstveni sustav Republike Hrvatske reguliran je Zakonom o računovodstvu (ZOR), Hrvatskih standardima financijskog izvještavanja (HSFI), Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI) koje također još zovemo i Međunarodni računovodstveni standardi (MRS). Svi zajedno čine podlogu za računovodstveno praćenje trgovačkih i drugih društava na tržištu Republike Hrvatske.

Osim gore navedenih zakona, trgovačka društva podliježu i Zakonu o trgovačkim društvima te Zakonom o porezu na dobit. Osim navedenih zakona, trgovačka društva su dužna poštivati i pridržavati se i svih ostalih pravilnika, odredbi i zakona koje je propisala Republika Hrvatska.

3.2.1. Zakon o računovodstvu

Ovim zakonom uređuje se računovodstvo poduzetnika, razvrstavanje poduzetnika i grupa poduzetnika, knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, popis imovine i obveza, primjena standarda financijskog izvještavanja i tijelo za donošenje standarda financijskog izvještavanja, godišnji financijski izvještaji i konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja, izvještaj o plaćanjima javnom sektoru, izvješće o informacijama o porezu na dobit, revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, sadržaj godišnjeg izvješća, javna objava godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, Registar godišnjih financijskih izvještaja te obavljanje nadzora (Članak 1. (NN 78/15, 82/23).

Poduzetnici i pravne i fizičke osobe iz članka 4. stavka 3. ZOR, dužni su sastavljati godišnje financijske izvještaje u obliku i na način propisan ovim Zakonom.

U financijske izvještaje ubrajamo:

1. Izvještaj o financijskom položaju (bilanca)
2. Račun dobiti i gubitka
3. Izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti

4. Izvještaj o novčanim tokovima
5. Izvještaj o promjenama kapitala
6. Bilješke uz financijske izvještaje

Godišnji financijski izvještaji moraju pružiti istinit i fer prikaz financijskog položaja i uspješnosti poslovanja poslovnih organizacija, točnije poduzetnika. Kreiraju se na hrvatskom jeziku te se izražavaju u nacionalnoj valuti euro (€).

Bilanca je sustavan pregled imovine, kapitala i obveza na određeni datum.

Račun dobiti i gubitka prikazuje prihode i rashode te dobit i gubitak ostvaren u određenom obračunskom razdoblju.

Izvještaj o promjenama kapitala prikazuje sve promjene na kapitalu koje su se dogodile između dva datuma bilance.

Izvještaj o novčanom toku iskazuje novčane tokove, tj. priljev i odljev novca i novčanih ekvivalenata u određenom obračunskom razdoblju.

Bilješke uz financijske izvještaje sadrže dodatne i dopunske informacije koje nisu prezentirane u bilanci, računu dobiti i gubitka, izvještaju o promjenama kapitala i izvještaju o novčanom toku.

Za sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja zaduženi su članovi uprave poduzetnika i njegova nadzornog odbora, ili svi izvršni direktori i upravni odbori u poslovnim organizacijama. Reviziji financijskih izvještaja na godišnjoj razini podliježu subjekti od javnog interesa, te srednji i veliki poduzetnici čiji subjekti nisu od javnog interesa. Godišnje financijske izvještaje poduzetnici su dužni javno objaviti u Registru godišnjih financijskih izvještaja.

3.2.2. Zakon o porezu na dobit

Porez na dobit utvrđuje se i plaća prema odredbama Zakona o porezu na dobit.

Porezni obveznik je trgovačko društvo i druga fizička i pravna osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi.

Porezna osnovica je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama ovog Zakona. Ako se u postupku obračunavanja porezne osnovice utvrdi negativan rezultat, porezni obveznik ima porezni gubitak. On se prenosi i nadoknađuje umanjivanjem porezne osnovice u sljedećih pet godina, osim ako Zakonom nije drukčije utvrđeno. Ista se utvrđuje na temelju podataka evidentiranih u poslovnim knjigama koje se vode u skladu s računovodstvenim propisima i Zakonom o računovodstvu i financijskim izvještajima koja se sastavljaju na temelju tih propisa (bilanca, račun dobiti i gubitka).

Prema članku 28. Zakona o porezu na dobit (NN 115/16, 138/20, 114/22) porez na dobit se plaća na utvrđenu poreznu osnovicu po stopi:

- 10% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi od 995.421,06 € ili
- 18 % ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi jednaki ili veći od 995.421,06 €

Porez na dobit ili gubitak utvrđuje se za porezno razdoblje koje je u pravilu kalendarska godina. Porezni obveznik dužan je utvrditi poreznu obvezu i platiti porez s danom podnošenja porezne prijave. Obavezna dokumentacija uz poreznu prijavu obuhvaća bilancu i račun dobiti i gubitka na temelju koje je i napravljena porezna osnovica i podnesena porezna prijava.

3.2.3. Zakon o trgovačkim društvima

Zakonom o trgovačkim društvima uređuje se osnivanje, ustroj, prestanak i statusne promjene trgovačkih društava te povezanih društava.

Trgovac je osoba koja samostalno obavlja gospodarsku djelatnost radi ostvarivanja dobiti proizvodnjom, prometom robe ili pružanjem usluga na tržištu. Trgovačka društva možemo podijeliti na društva osoba i društva kapitala.

U društva osoba spadaju (Zakon o trgovačkim društvima, članak 3. (NN 40/19)):

- Javno trgovačko društvo (j.t.d.)
- Komanditno društvo (k.d.)
- Gospodarsko interesno udruženje (g.i.u.)

U društva kapitala spadaju (Zakon o trgovačkim društvima, članak 3. (NN 40/19)):

- Dioničko društvo (d.d.)
- Društvo s ograničenom odgovornošću (d.o.o.)
- Jednostavno društvo s ograničenom odgovornošću (j.d.o.o.)

Trgovačko društvo se smatra pravnom osobom i taj status stječe upisom u sudski registar. Isto pravo gubi brisanjem iz sudskog registra. Trgovačko društvo odgovara za svoje obveze cijelom svojom imovinom.

Kada govorimo o odgovornosti članova u trgovačkim društvima, članovi javnog trgovačkog društva i komplementari u komanditnome društvu odgovaraju za obveze društva osobno, solidarno i neograničeno cijelom svojom imovinom. Članovi društva s ograničenom odgovornošću, dioničari dioničkog društva i komanditori u komanditnom društvu ne odgovaraju za obveze društva, osim kada je drukčije određenom ovim Zakonom.

3.2.4. Hrvatski i međunarodni standardi financijskog izvještavanja

Hrvatski standardi financijskog izvještavanja su računovodstvena načela i pravila koja primjenjuje računovodstvena struka, a koriste se kod sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja (Odbor za standarde financijskog izvještavanja; NN broj 78/2015).

HSFI nastali su sukladno Zakonu o računovodstvu, a donosi ih Odbor za standarde financijskog izvještavanja. Temelje se na domaćoj računovodstvenoj teoriji i praksi i Direktivi 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o godišnjim financijskim izvještajima, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća, o izmjeni Direktive 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i o stavljanju izvan snage direktiva Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ (Odbor za standarde financijskog izvještavanja; NN broj 78/2015).

HSFI 16 koncentriraju se na rashode. „Rashodi su smanjenja ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza što za posljedicu ima smanjenje kapitala, osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu.“ (Odbor za standarde financijskog izvještavanja, 2008., točka 16.3. HSFI 16). Cilj ovog standarda je propisati kriterije primjenjive za priznavanje, mjerenje i objavljivanje rashoda u financijskim izvještajima subjekata koji primjenjuju ove standarde.

„Rashodi se priznaju u računu dobiti i gubitka na temelju izravne povezanosti između nastalih troškova i određene stavke prihoda. Ovaj proces se obično naziva sučeljavanje rashoda s prihodima, uključuje istodobno ili kombinirano priznavanje prihoda i rashoda koji proizlazi izravno ili zajednički iz istih transakcija ili drugih događaja; primjerice, razni elementi rashoda koji čine trošak prodanih proizvoda priznaju se istodobno kad i prihod od prodaje proizvoda.“ (Odbor za standarde financijskog izvještavanja, 2008., točka 16.12. HSFI 16).

Materijalni troškovi koji se odnose na troškove sirovina i materijala i prodane trgovačke robe priznaju se u skladu s HSFI 10 – Zalihe.

Također poduzetnik u svojim bilješkama koje su priložene u financijskom izvješću, mora objaviti objašnjene iznose pod stavkom kao izvanredni rashodi kako bi se točno znalo koji rashodi se uvrštavaju u ovu vrstu rashoda. Prema točki 16.51. HSFI 16, Poduzetnik će u Računu dobiti i gubitka u okviru poslovnih rashoda iskazati najmanje sljedeće pozicije:

a. materijalni troškovi

- i. troškovi sirovina i materijala
- ii. troškovi prodane robe
- iii. ostali vanjski troškovi (troškovi usluga)

- b. troškovi osoblja
 - i. nadnice i plaće
 - ii. troškovi poreza, socijalnog i mirovinskog osiguranja i drugo
- c. amortizacija
- d. vrijednosno usklađivanje dugotrajne imovine
- e. vrijednosno usklađivanje kratkotrajne imovine
- f. rezerviranja troškova i rizika
- g. ostali troškovi poslovanja.

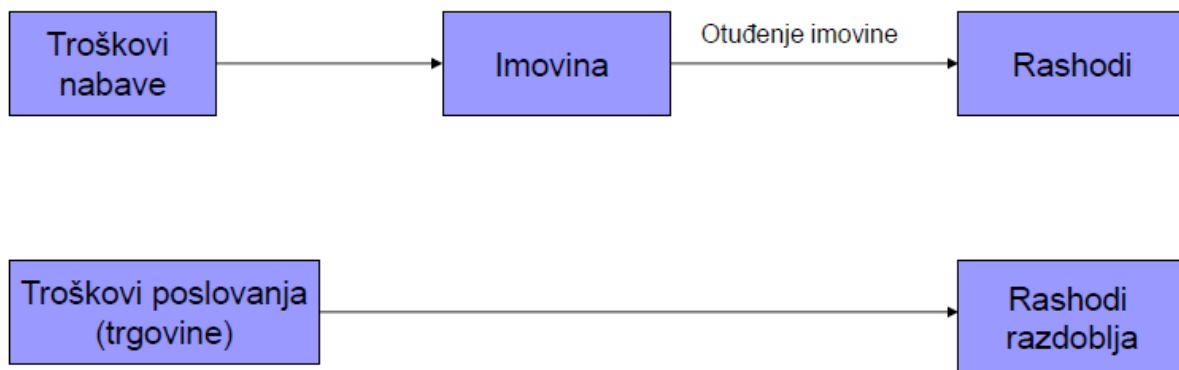
Osim hrvatskih standarda, potrebno je spomenuti i međunarodne standarde financijskog izvještavanja čiji je cilj je usvajanje i upotreba međunarodnih računovodstvenih standarda u Zajednici radi usklađivanja financijskih podataka koje trgovačka društva prikazuju, a u svrhu osiguravanja visokog stupnja transparentnosti i usporedivosti financijskih izvještaja, pa tako i učinkovitog funkcioniranja tržišta kapitala Zajednice i unutarnjeg tržišta. (Službeni list Europske Unije, 2002.)

Prema MSFI-u subjekt analizu rashoda priznatih u dobiti ili gubitku iskazuje klasifikacijom prema vrsti rashoda ili njihovoj funkciji u subjektu, ovisno o tome što pruža pouzdanije i relevantnije informacije. Rashodi se raščlanjuju kako bi se istaknule komponente financijske uspješnosti, koje se mogu razlikovati po učestalosti, mogućnosti dobiti ili gubitka te predvidivosti. Ta se analiza provodi na jedan od dva načina (Službeni list Europske Unije, Uredba komisije (EU), 2023/1803):

1. Metoda „vrste rashoda“ – subjekt agregira rashode u dobiti ili gubitku prema njihovoj vrsti (npr. amortizacija, troškovi nabave materijala, troškovi prijevoza, primanja zaposlenika i troškovi oglašavanja) i ne raspoređuje ih prema različitim funkcijama u subjektu. Ta metoda može biti jednostavna za primjenu jer nije nužno raspoređivati rashode prema funkcijama.
2. Metoda „funkcije rashoda“ ili „troškova prodaje“ - rashode klasificira prema njihovoj funkciji kao dio troškova prodaje ili npr. troškova distribucije ili administrativnih troškova. Prema toj metodi subjekt odvojeno od drugih rashoda objavljuje barem troškove prodaje. Tom se metodom korisnicima mogu pružiti relevantnije informacije nego klasifikacijom rashoda prema vrsti, ali podjela rashoda po funkcijama može biti proizvoljna i zahtijevati visok stupanj prosudbe.

3.3 Detaljan pregled postupaka i metoda korištenih u računovodstvu troškova za trgovačka društva

Djelatnost trgovine podrazumijeva kupovinu robe radi daljnje prodaje i usmjeravanje iste prema krajnjem kupcu. Pod pojmom roba podrazumijevamo sve stvari koje se prodaju, kupuju, zamjenjuju. Pojam trgovine obuhvaća vještine, odnosno pravilnik, uredbu, propis i ustrojstvo pod kojima se obavljaju i ugovaraju poslovi vezani uz robu. Navedene djelatnost je regulirana Zakonom o trgovačkim društvima koja detaljnije definiraju ustroj i pravila vezana uz poslovanje trgovaca na području Republike Hrvatske. Specifičnost trgovačke djelatnosti prema Perčeviću je u tome što nema proizvodnje što čini poslovni proces jednostavnijim i kraćim. Također jednostavnija je alokacija troškova koja podrazumijeva da su svi troškovi poslovanja odmah i rashodi. Pokriće troškova i ostvarenje dobiti ostvaruje se kroz razliku u cijeni (maržu ili rabat).



Slika 3 Alokacija troškova u trgovačkoj djelatnosti (izvor: Perčević, Računovodstveno praćenje trgovačke robe, nastavni materijali)

Trgovinu na tržištu možemo podijeliti na trgovinu na veliko i na malo. Trgovina na veliko se javlja kao posrednik u razmjeni roba između proizvođača i maloprodajnih poduzeća i velikih potrošača. Zadaća im je da nabavom robe dopunjuju asortiman trgovaca na malo i drugih velikih potrošača. Trgovina na malo djeluje kao posrednik u razmjeni dobara između veletrgovaca i proizvođača s jedne strane i krajnjih potrošača s druge. Trgovina na malo može se obavljati u prodavaonicama ili izvan njih. Zakon o trgovini čl.9, čl. 10 (NN 68/13) propisuje obavljanje trgovine na malo:

- U prodavaonicama ili izvan prodavaonica
- Na štandovima i klupama
- Putem kioska ili automata
- Pokretnom prodajom
- Prodajom na daljinu (Internet, TV, katalog..)
- U objektima OPG-a

3.3.1. Nabava i zaduženje trgovačke robe

S obzirom da trgovac na malo najčešće nabavlja robu od proizvođača ili veletrgovca javljaju se i troškovi nabave te iste robe. Nabavna vrijednost trgovačke robe sastoji se od troškova kupnje same robe i dodatnih ovisnih troškova koji nastaju u procesu dovođenja zaliha na lokaciju skladišta. Pri nabavljanju i skladištenju robe mora se sastaviti određena dokumentacija na osnovi koje se unose podaci u Knjigu popisa ili neku drugu evidenciju.

Strukturu troška nabave robe možemo prikazati na sljedećem primjeru:

1. **Kupovna cijena robe**
2. **+ Ovisni troškovi nabave (prijevoz, ukrcaj, iskrcaj, osiguranje u transportu..)**
3. **+ Carina i uvozne pristojbe**
4. **– Popusti**

= TROŠAK NABAVE TRGOVAČKE ROBE

Primka i/ili kalkulacija su isprave o trgovačkoj robi na osnovu kojih se može dokazati nastali poslovni događaj. Sastavljaju se na temelju računa dobavljača ili dostavnice koji se evidentiraju u Knjizi ulaznih računa, tzv. U-RA. Trgovina na malo zadužuje se prema prodajnim cijenama s PDV-om, utvrđenih prema primkama tj. kalkulacijama.

Knjiga popisa (obrazac KP) je evidencija o nabavi i prodaji robe. Iako po zakonu više nije propisana obveza vođenja iste, mnogi trgovci su je zadržali kako bi na najpraktičniji način osigurali praćenje podataka vezanih uz stanje robe u prodavaonici.

Red.br.	Datum	Naziv i broj dokumenta	Vrijednost robe	
			Zaduženje	Razduženje
1.	01.01.20XX.	Početno stanje	500.000,00	
2.	08.01.20XX.	Dnevni utržak		55.000,00
3.	09.01.20XX.	Primka br. X	40.000,00	

Slika 4 Knjiga popisa (Izvor: Pepur, Računovodstvo troškova, 2016.)

Kalkulaciju maloprodajne cijene možemo prikazati na sljedeći način:

1. Neto kupovna cijena robe po računu dobavljača
2. Zavisni troškovi nabave (troškovi prijevoza, skladištenja, prepakiranja, osiguranja..)
3. Carina i druge uvozne pristojbe.
4. Posebni porezi

I. NABAVNA CIJENA

+ Marža (razlika u cijeni)

II. PRODAJNA CIJENA BEZ PDV-a

+ PDV (propisane stope 25%, 13%, 5%)

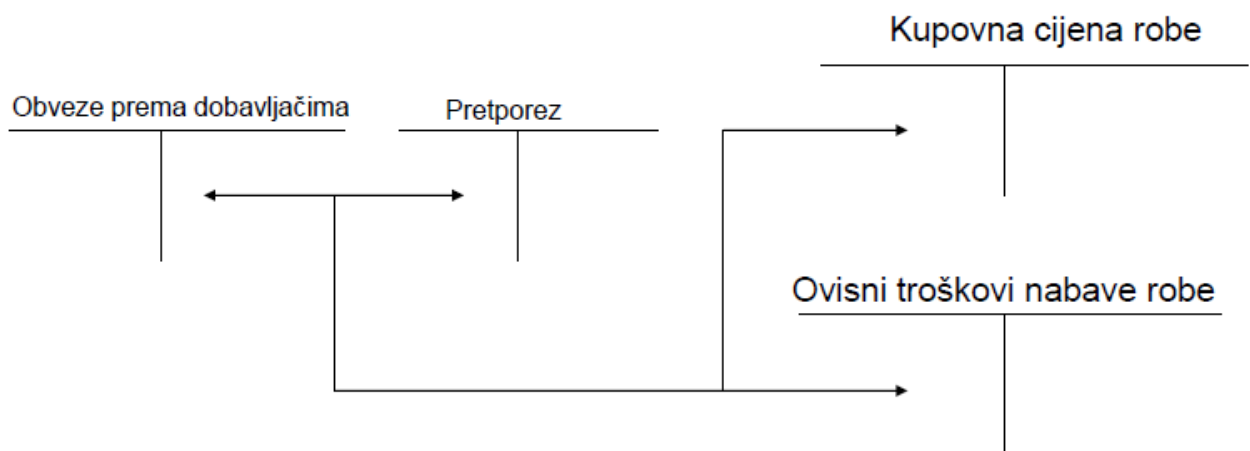
III. MALOPRODAJNA CIJENA

Kod robe za koju je propisano plaćanje povratne naknade (piće) u kalkulaciji se dodaje i povratna naknada na ambalažu u iznosu od 0,07 € (sedam centi).

PDV se u kalkulaciji maloprodajne cijene prema članku 38. Zakona o porezu na dodanu vrijednost obračunava u sljedećim stopama:

- **5%** na kruh, mlijeko, knjige, lijekove, medicinsku opremu, kino, ulaznice, znanstvene časopise
- **13%** za usluge smještaja, usluge pripremanja hrane i usluživanje pića, jestiva ulja i masti, dječju hranu, isporuku vode, bijeli šećer od trske i šećerne repe, ulaznice za koncerte
- **25%** na sve ostale isporuke usluga i proizvoda

Knjiženje cjelokupnog procesa nabave robe možemo prikazati na primjeru ispod:



Slika 5 Knjiženje procesa nabave robe (izvor: Perčević, Računovodstveno praćenje trgovačke robe, nastavni materijali)

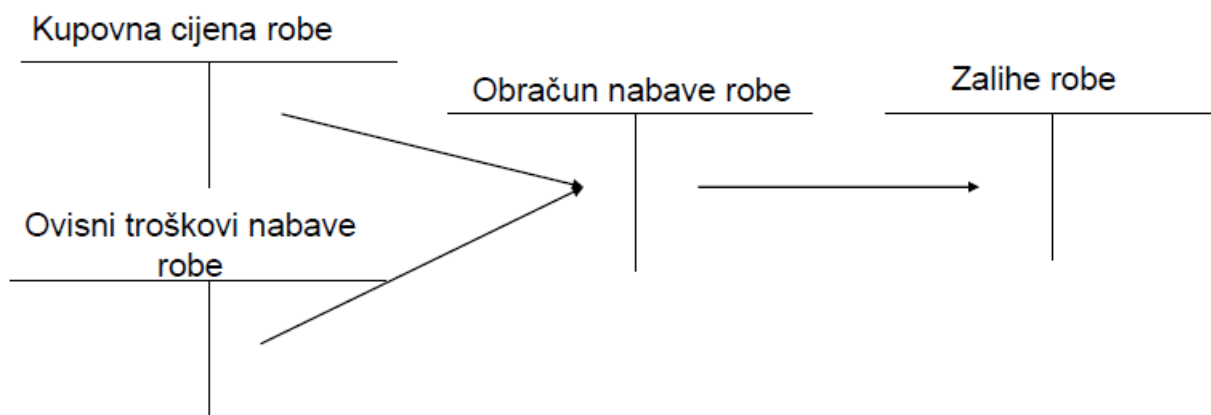
3.3.2. Upravljanje zalihama i skladištenje trgovačke robe

Skladištenje je planirana aktivnost čija je glavna zadaća primitak, čuvanje i izdavanje robe. Evidencija robe za skladištu se evidentira po:

1. Trošku nabave (nabavnoj vrijednosti)
2. Prodajnoj cijeni

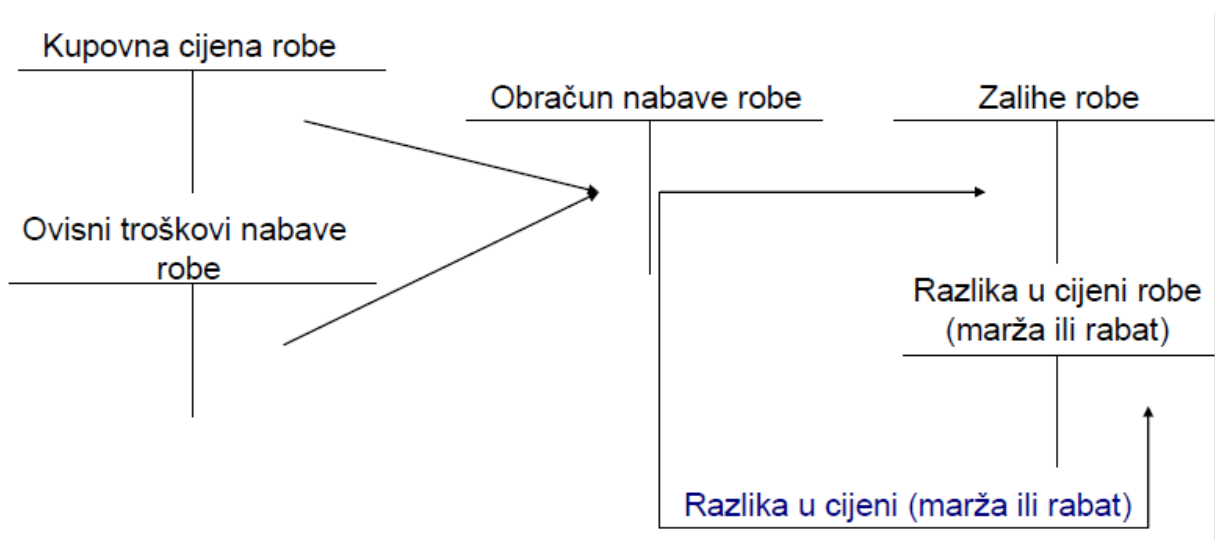
Na dolje navedenim primjerima možemo prikazati kako izgleda knjiženje uskladištenja robe:

1. Prema trošku nabave (nabavnoj vrijednosti):



Slika 6 Knjiženje uskladištenja robe po trošku nabave (izvor: Perčević, Računovodstveno praćenje trgovačke robe, nastavni materijali)

2. Po prodajnoj cijeni



Slika 7 Knjiženje uskladištenja robe po prodajnoj cijeni (izvor: Perčević, Računovodstveno praćenje trgovačke robe, nastavni materijali)

Zalihe trgovačke robe mjere se prema trošku zaliha ili prema neto vrijednosti koju treba realizirati. Prilikom početnog vrednovanja zaliha iste treba mjeriti isključivo prema trošku, a nakon toga ili prema trošku ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome koja je vrijednost niža.

Neto utrživa vrijednost = procijenjena prodajna cijena u toku redovnog poslovanja umanjena za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su nužni za obavljanje prodaje. Govorimo o neto iznosu kojeg poslovna organizacije očekuje realizirati prodajom zaliha u redovnom toku poslovanja.

Neki poistovjećuju pojam neto utržive vrijednosti s fer vrijednosti, ali fer vrijednost predstavlja iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili podmiriti obveza.

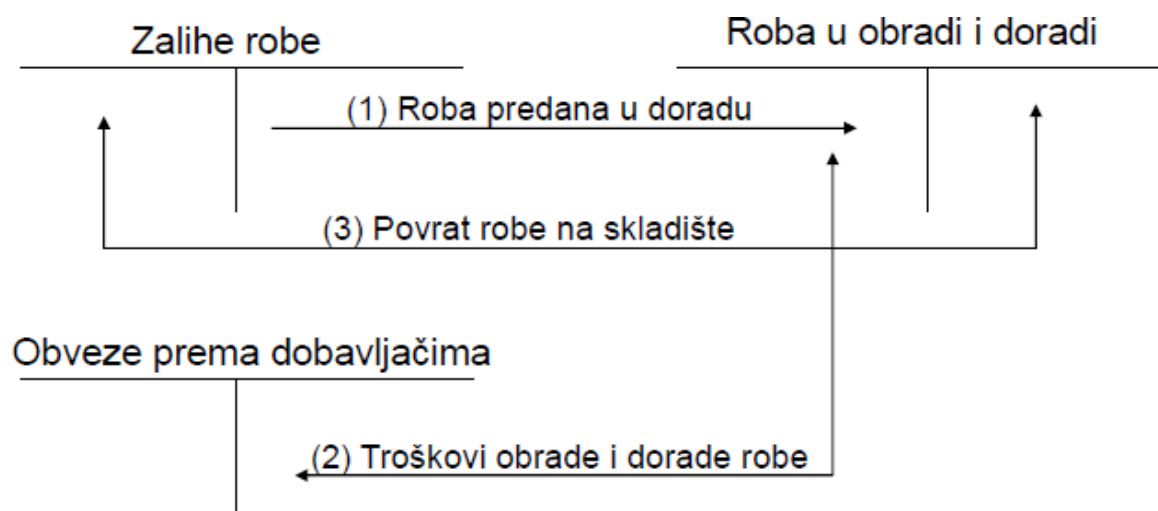
Trošak zaliha trgovačke robe ili trošak skladištenja sadrži:

- Troškove nabave
- Troškove konverzije
- Ostale troškove koji su nastali u dovođenju zaliha na lokaciju skladišta i u optimalno stanje

Uz prethodno objašnjene troškove nabave, važno je spomenuti i troškove konverzije koji uključuju:

- Troškove transformacije (dorada, obrada i pakiranje)
- Izravne troškove potrebno za dovođenje robe u stanje za prodaju

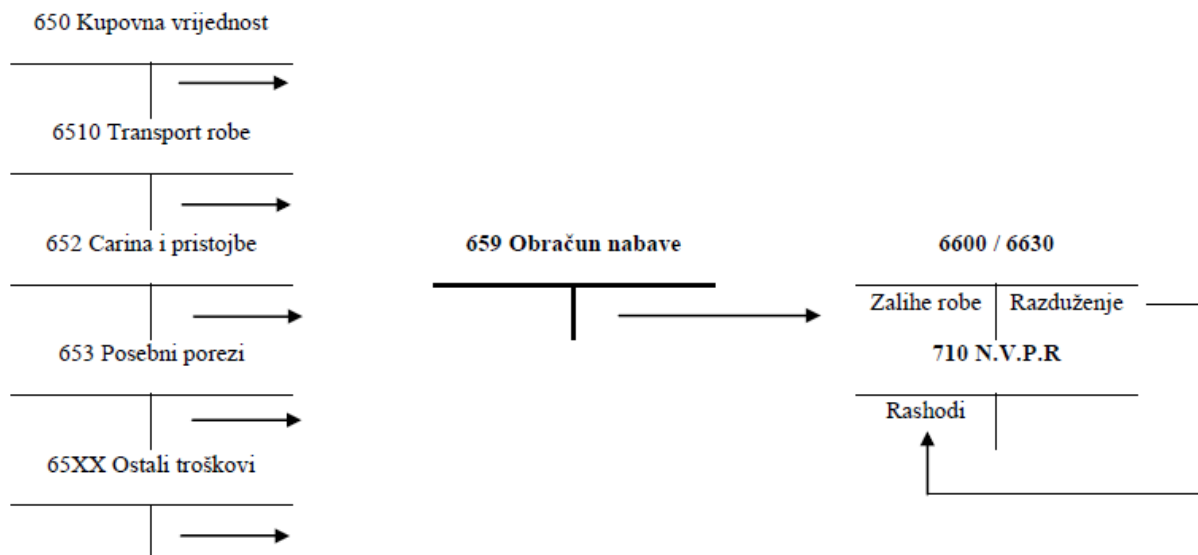
Potrebno je napomenuti da troškovi obrade i dorade povećavaju samu vrijednost robe stoga možemo to i računovodstveno prikazati na sljedeći način:



Slika 8 Roba u obradi i doradi (izvor: Perčević, Računovodstveno praćenje trgovačke robe, nastavni materijali)

Ostali troškovi uključuju se u trošak zaliha samo u onoj mjeri u kojoj su povezani s dovođenjem zaliha u optimalno stanje i na lokaciju, kao npr. troškovi dizajna proizvoda za određenu skupinu kupaca.

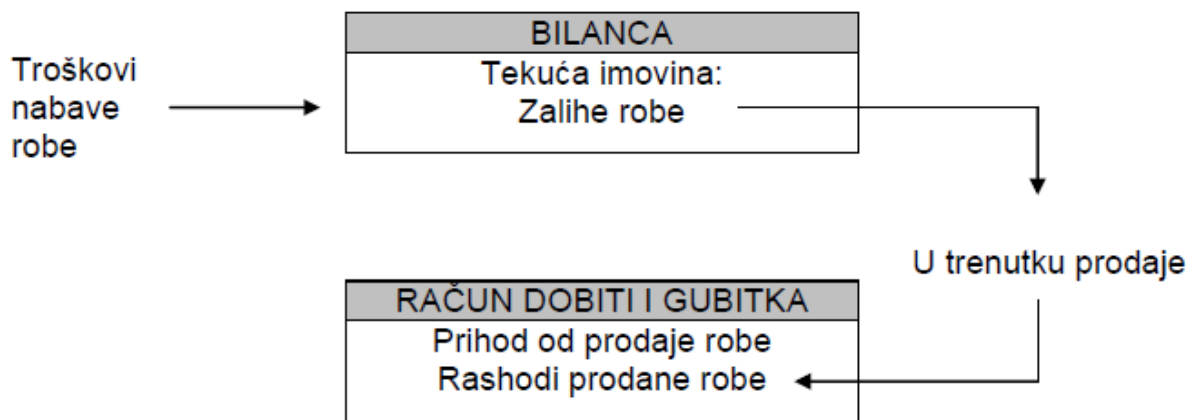
Troškovi zaliha i uskladištene robe prikazuje se preko vrijednosti zaliha u razredu 6. kontnog plana. U bilanci se iskazuju kroz zalihe, a nadoknađuju se iz prihoda u razdoblju u kojem su prodani, tj. na računu dobiti i gubitka kao rashod.



Slika 9 Raspored uskladištivih troškova (Izvor: Pepur, Računovodstvo troškova, 2016.)

3.3.3. Metode vrednovanja zaliha

Zalihe robe u trgovini predstavljaju jedan od bitnijih elemenata tekuće imovine, dok su isto tako jedan od najznačajnijih rashoda iskazanih kroz rashode prodane robe. Ulogu zaliha u poslovanju trgovaca u RH možemo prikazati na sljedećoj skici:



Slika 10 Uloga zaliha u poslovanju trgovačkih društava (Izvor: Pepur, Računovodstvo troškova, 2016.)

Prodajom skladištene robe stvaraju se prihodi koji su direktno povezani sa rashodima prodane robe koji imaju značajnu ulogu u formiranju krajnjeg poslovnog rezultata poslovne organizacije na tržištu. Metodama obračuna utroška zaliha utječe se na vrijednosni sadržaj otpremnice. Otpremnica je skladišni dokument kojim se evidentira izlaz skladišne robe, odnosno smanjenje zaliha na istome.

Sukladno MRS 2 i HSFI 10 potrebno je obratiti pažnju i propisati primijenjenu metodu obračuna utroška zaliha:

- FIFO (First In – First Out)
- PPC (Prosječna ponderirana cijena)

Navedenim metodama izrađuje se kartica robnog knjigovodstva kojom se vrši evidencija stanja i promjena robe na skladištu (ulaz i izlaz zaliha). Elementi koji se bilježe su količina, cijena i vrijednost i to pojedinačno za svaku vrstu robe.

FIFO metoda propisuje da zalihe robe koje su prve nabavljene moraju biti i prve terećene na troškove. Ova metoda temelji se na vremenskom rasporedu nabave robe (Računovodstvo trgovine – nastavni materijal 2020-2021, pdf, Dr.sc.Petar Pepur, Split, 2021.).

Obračun utroška zaliha provodi se:

- Kontinuirano
- Periodično

Kontinuiran obračun utroška zaliha nalaže da se pri svakom utrošku robe provodi obračun zaliha prema redosljedu i cijenama nabave (prvi ulaz prvi izlaz), te se oduzima od raspoloživih zaliha. Navedeni obračun ilustrira sljedeća skica:

Datum	Opis	Količina			Cijena	Vrijednost		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
	Primka	x		+		x		+
	Otpremnica		x	-			x	-
	Primka	x		+		x		+

Slika 11 FIFO metoda, kontinuirani obračun utroška zaliha (Izvor: Pepur, Računovodstvo troškova, 2016.)

Periodičan obračun utroška zaliha obračunava se tako da se prvo utvrdi vrijednost zaliha raspoloživih za utrošak u odgovarajućem periodu te da se od te vrijednosti oduzme utvrđena vrijednost preostalih zaliha na kraju perioda. Navedeno možemo prikazati pomoću sljedeće slike:

Vrijednost zaliha raspoloživih za utrošak (početno stanje uvećano za sve nabave)

- **Zalihe na kraju = preostale zalihe** (po inventuri)

UTROŠENE ZALIHE

Periodičan obračun utroška zaliha (Izvor: Pepur, Računovodstvo troškova, 2016.)

Bez obzira koristili kontinuirani ili periodični obračun FIFO metode, važno je naglasiti da se rezultati podudaraju kod primjene oba obračuna.

PPC metoda ili metoda prosječne ponderirane cijene temelji se na prosječnoj ponderiranoj cijeni robe koju dobijemo sljedećim računskim postupkom:

$$\text{PPC} = \frac{\text{Ukupna vrijednost zaliha}}{\text{Količina zaliha}}$$

Računanje PPC metode (Izvor: Pepur, Računovodstvo troškova 2016.)

PPC metoda također se može provoditi na dva načina:

- Kontinuirano
- Periodično

Kontinuiran obračun utroška zaliha nalaže da se svaki utrošak provodi temeljem prosječno ponderirane cijene robe koja se mora računati nakon svake dodatne nabave nove robe. Vrijednost zaliha odbija se od vrijednosti raspoloživih zaliha temeljem prosječnih ponderiranih cijena. Redoslijed nabave nije bitan kao što je to slučaj u FIFO metodi, već je naglasak na prosječnoj ponderiranoj cijeni.

Na primjeru tablice možemo vidjeti gore navedenu tvrdnju:

Datum	Opis	Količina			Cijena ↓	Vrijednost		
		Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	Saldo
	Primka	x		+	PPC	x		+
	Otpremnica		x	-	PPC		x	-
	Primka	x		+	PPC	x		+

Slika 12 PPC metoda, kontinuirani obračun utroška zaliha (Izvor: Pepur, Računovodstvo troškova, 2016.)

Periodičan utrošak zaliha nalaže da se prvo utvrdi vrijednost robe i prosječna ponderirana cijena raspoloživa za utrošak u budućem periodu. Količina zaliha robe na kraju razdoblja se množi sa prosječnom ponderiranom cijenom tog perioda kako bi se dobila vrijednost zaliha na kraju perioda. Razlika između vrijednosti zaliha na kraju i raspoloživih za utrošak predstavlja vrijednost utrošenih zaliha prema PPC-u, što možemo prikazati na dolje navedenoj shemi:

Vrijednost zaliha raspoloživih za utrošak (početno stanje uvećano za sve nabave)

- **(Preostala količina zaliha na kraju X PPC)** (PPC =ukupna vrijednost / ukupna količina)

UTROŠENE ZALIHE

PPC metoda periodičan obračun utroška zaliha (Izvor: Pepur, Računovodstvo troškova, 2016.)

PPC metoda rezultatski se ne podudara kod primjene oba obračuna.

4. Analiza troškova poslovanja odabranih poduzeća u Republici Hrvatskoj

U ovom dijelu završnog rada naglasak je na analizi troškova odabranih trgovačkih poduzeća. Odabrano je 5 poduzeća i period u kojem se promatraju trendovi kretanja troškova je od 2019. do 2022. godine.

4.1. Odabir pet trgovačkih društava za analizu


Kaufland Hrvatska k.d.

Tablica 1 Osnovni podaci tvrtke Kaufland Hrvatska k.d.

Logotip trgovačkog društva	Godina osnivanja	Pravni oblik	Vrijednost ukupne imovine (aktive) u 2022. g (tisuće eura)	Vrijednost ukupnog prometa u 2022. godini (tisuće eura)	Broj zaposlenih u 2022. godini
	2000.	Komanditno društvo	583.155	646.547	3119


Konzum plus d.o.o.

Tablica 2 Osnovni podaci tvrtke Konzum plus d.o.o.

Logotip trgovačkog društva	Godina osnivanja	Pravni oblik	Vrijednost ukupne imovine (aktive) u 2022. g (tisuće eura)	Vrijednost ukupnog prometa u 2022. godini (tisuće eura)	Broj zaposlenih u 2022. godini
	2018.	Društvo s ograničenom odgovornošću	1.012.919	1.549.930	10726


Lidl Hrvatska d.o.o. k.d.

Tablica 3 Osnovni podaci tvrtke Lidl Hrvatska d.o.o. k.d.

Logotip trgovačkog društva	Godina osnivanja	Pravni oblik	Vrijednost ukupne imovine (aktive) u 2022. g (tisuće eura)	Vrijednost ukupnog prometa u 2022. godini (tisuće eura)	Broj zaposlenih u 2022. godini
	2002.	Komanditno društvo	720.885	1.057.100	3409


Plodine d.d.

Tablica 4 Osnovni podaci tvrtke Plodine d.d.

Logotip trgovačkog društva	Godina osnivanja	Pravni oblik	Vrijednost ukupne imovine (aktive) u 2022. g (tisuće eura)	Vrijednost ukupnog prometa u 2022. godini (tisuće eura)	Broj zaposlenih u 2022. godini
	1993.	Dioničko društvo	551.642	789.379	3967

Spar Hrvatska d.o.o.

Tablica 5 Osnovni podaci tvrtke Spar Hrvatska d.o.o.

Logotip trgovačkog društva	Godina osnivanja	Pravni oblik	Vrijednost ukupne imovine (aktive) u 2022. g (tisuće eura)	Vrijednost ukupnog prometa u 2022. godini (tisuće eura)	Broj zaposlenih u 2022. godini
	2005.	Društvo s ograničenom odgovornošću	507.685	763.255	4917

4.2. Prikaz troškova poslovanja odabranih trgovačkih poduzeća u razdoblju od 2019. do 2022. godine

U ovom dijelu završnog rada prikazat ćemo troškove već spomenutih 5 trgovačkih društva te ih opisati i detaljnije analizirati. Podaci u tablicama preuzeti su sa stranice Fine RGFI javna objava. Iz revizorskih izvješća izdvojeni su samo podaci koji govore o troškovima poduzeća. Promatrano razdoblje je od 2019 do 2022. godine.

Kaufland Hrvatska k.d.

Za prvu analizu troškova napravljena je tablica koja prikazuje troškove poslovanja poduzeća Kaufland k.d. u periodu između 2019. i 2022. godine.

Tablica 6 Struktura troškova poduzeća Kaufland k.d. (tisuće €)

Struktura troškova poduzeća Kaufland k.d. (tisuće eura)					Postotak promjene		
GODINA	2019	2020	2021	2022	2020	2021	2022
II. POSLOVNI RASHODI	515.147	523.173	556.560	631.033	1,56%	6,38%	13,38%
2. materijalni troškovi	423.508	427.643	456.618	515.895	0,98%	6,78%	12,98%
a) troškovi sirovina i materijala	2.474	2.959	3.494	5.052	19,63%	18,05%	44,61%
b) troškovi prodane robe	376.993	375.390	399.851	457.133	-0,43%	6,52%	14,33%
c) ostali vanjski troškovi	44.042	49.294	53.273	53.710	11,93%	8,07%	0,82%
3. Troškovi osoblja	42.204	43.400	46.572	51.819	2,83%	7,31%	11,27%
a) neto plaće I nadnice	27.266	28.353	31.182	35.819	3,99%	9,98%	14,87%
b) troškovi poreza I doprinosa iz plaća	9.866	10.073	10.128	10.048	2,10%	0,54%	-0,79%
c) doprinosi na plaće	5.071	4.974	5.262	5.952	-1,93%	5,80%	13,11%
4. amortizacija	20.513	21.160	22.739	23.837	3,16%	7,46%	4,83%
5. ostali troškovi	28.009	29.530	29.551	37.993	5,43%	0,07%	28,57%
6. vrijednosna usklađenja	2	1	1	0	-33,33%	-37,50%	-100,00%
7. rezerviranja	498	842	735	787	69,13%	-12,69%	7,05%
8. ostali poslovni rashodi	414	597	345	702	44,11%	-42,23%	103,51%
IV. FINANCIJSKI RASHODI	1.122	1.651	675	2.073	47,10%	-59,14%	207,28%
UKUPNO	516.270	524.824	557.235	633.106	1,66%	6,18%	13,62%

Iz prikazane tablice možemo primijetiti da glavninu troškova, oko 80 % čine materijalni troškovi koji uključuju troškove sirovina i materijala, troškove prodane robe i ostale vanjske troškove. Sljedeći najveći trošak uključuje trošak osoblja kroz neto plaće i nadnice, troškove poreza na plaće i doprinose na iste u iznosu od 8%. Ostali troškovi čine čak 6%, dok troškovi amortizacije dugotrajne imovine iznose 4 %. Svi ostali troškovi poput vrijednosnih usklađenja, rezerviranja, financijskih rashoda i ostalih poslovnih rashoda čine samo 1% ukupnih troškova poslovanja. Iznosi se u postotcima i udjelima u ukupnim troškovima kroz promatrane godine nisu previše mijenjale te je njihova zastupljenost u svim promatranim godinama skoro pa ista, uz manja odstupanja.

Pomoću tablice možemo također primijetiti da su se ukupni troškovi iz godinu u godinu povećavali. Iz promatranih podataka možemo zaključiti da su najveći troškovi poduzeća troškovi prodane robe koji čine dio materijalnih troškova. Taj podatak ne iznenađuje jer se tvrtka bavi maloprodajnom djelatnošću odnosno robu nabavlja direktno od proizvođača i veletrgovaca i prodaje ih krajnjim potrošačima i samim time u tom procesu nastaju i troškovi prodane robe. Možemo sa sigurnošću reći da je druga najveća stavka u ukupnim troškovima stavka osoblja, odnosno sve neto plaće i nadnice zajedno sa svim troškovima poreza i doprinosa.

Konzum plus d.o.o.

Druga analiza obuhvaća analizu troškova tvrtke Konzum Plus d.o.o.

Tablica 7 Struktura troškova poduzeća Konzum plus d.o.o. (tisuće €)

Struktura troškova poduzeća Konzum plus d.o.o. (tisuće eura)					Postotak promjene		
GODINA	2019	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Trošak prodane trgovačke robe	719.886	941.720	1.017.351	1.135.189	30,82%	8,03%	11,58%
Troškovi materijala i energije	42.957	57.787	39.164	48.803	34,52%	-32,23%	24,61%
Troškovi usluga	62.849	82.995	90.183	95.476	32,05%	8,66%	5,87%
Trošak osoblja	96.756	135.811	139.650	160.904	40,36%	2,83%	15,22%
Vrijednosno usklađenje imovine	7.906	2.609	668	489	-67,00%	-74,38%	-26,81%
Ostali troškovi	11.805	19.413	16.727	19.232	64,45%	-13,84%	14,98%
Amortizacija	59.982	82.372	77.742	80.315	37,33%	-5,62%	3,31%
Financijski rashodi	31.348	46.119	36.241	34.863	47,12%	-21,42%	-3,80%
UKUPNO	1.033.487	1.368.826	1.417.725	1.575.271	32,45%	3,57%	11,11%

Od 2019. do 2022. godine možemo primijetiti da je najveći udio troškova u iznosu od oko 70% posto čine troškovi prodane trgovačke robe. Prema tom podatku odmah možemo zaključiti kojom djelatnošću se tvrtka bavi, a to je maloprodaja. Trošak osoblja čini 9% ukupnih troškova što ga svrstava pod drugi najveći trošak u udjelu ukupnog troška.

Po 6% udjela snose amortizacija i troškovi usluga. Troškovi materijala i energije iznose 4%. Troškovi materijala i energije nisu veliki jer materijal i energija koja se koristi većinom se koristi za skladištenje i čuvanje maloprodajne robe čiji troškovi nisu veliki kao kod proizvodnih djelatnosti. Čak 3% troškova čine financijski rashodi. Ostali troškovi i vrijednosno usklađenje imovine svaki snose po 1% udjela u ukupnom trošku poslovanja tvrtke.

Lidl Hrvatska d.o.o. k.d.

Treće poduzeće čije ćemo troškove prikazati je još jedno maloprodajno poduzeće, a to je Lidl Hrvatska d.o.o. k.d. U nastavku ćemo prema tablici strukture troškova prikazati udjele u ukupnim troškovima prema pojedinim segmentima.

Tablica 8 Struktura troškova poduzeća Lidl Hrvatska d.o.o. k.d. (tisuće €)

Struktura troškova poduzeća Lidl Hrvatska d.o.o. k.d. (tisuće eura)					Postotak promjene		
GODINA	2019	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Troškovi nabave prodane robe	576.702	592.077	636.540	785.326	2,67%	7,51%	23,37%
Troškovi osoblja	51.647	56.934	61.358	79.859	10,24%	7,77%	30,15%
Amortizacija i umanjenje vrijednosti imovine	22.862	25.228	25.196	33.950	10,35%	-0,13%	34,74%
ostali troškovi poslovanja	79.952	82.241	87.214	101.520	2,86%	6,05%	16,40%
Vrijednosna usklađenja dugotrajne imovne	904	0	0	0	-100,00%	0,00%	0,00%
Financijski rashodi	1.638	3.826	990,378	3.206	133,58%	-74,11%	223,71%
UKUPNO	733.706	760.306	811.299	1.003.861	3,63%	6,71%	23,74%

Kao i kod prethodnih trgovačkih društava najveći trošak poslovanja trgovačkog društva maloprodajnog tipa podrazumijeva troškove nabave prodane robe koji iznose kroz 4 promatrane godine u obujmu od 75 – 80% posto. Slijede ih ostali troškovi poslovanja u iznosu od 11%. Na trećem mjestu su troškovi osoblja koje je zaposleno i koje pokreće poslovanja ovog trgovačkog društva. Amortizacija dugotrajne imovine je na četvrtom mjestu u iznosu od 3% što ukazuje da u ukupnim troškovima godišnji otpis dugotrajne imovine ne zauzima značajan udio.

Vrijednosna usklađenja i financijski troškovi čine svaki po 1% udjela što ih stavlja na zadnje mjesto po značajnosti u ukupnim troškovima poslovanja u ove promatrane 4 godine.

Plodine d.d.

Tablica 9 Struktura troškova poduzeća Plodine d.d. (tisuće €)

Struktura troškova poduzeća Plodine d.d. (tisuće eura)					Postotne promjene		
GODINA	2019	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Materijalni troškovi	450.707	473.494	536.765	615.264	5,06%	13,36%	14,62%
a) troškovi sirovina i materijala	16.452	15.946	19.285	28.293	-3,08%	20,94%	46,71%
b) troškovi prodane robe	413.520	439.264	495.387	560.020	6,23%	12,78%	13,05%
c) troškovi usluga	20.734	18.284	22.093	26.951	-11,82%	20,83%	21,99%
Troškovi osoblja	46.259	48.961	55.115	68.434	5,84%	12,57%	24,17%
Amortizacija	31.539	26.988	24.260	26.905	-14,43%	-10,11%	10,90%
Vrijednosna usklađenja	143	99	119	1	-30,92%	20,28%	-98,77%
Rezerviranja	364	0	0	0	-100,00%	0,00%	0,00%
Ostali troškovi i rashodi	26.324	23.403	26.206	30.577	-11,10%	11,98%	16,68%
Financijski rashodi	3.148	2.805	2.471	2.737	-10,88%	-11,92%	10,78%
UKUPNO	558.483	575.750	644.935	743.919	3,09%	12,02%	15,35%

Podaci financijskih izvještaja od 2019. do 2022. godine ukazuju da 80-ak posto udjela u ukupnim troškovima poslovanja tvrtke kroz promatrani period čine materijalni troškovi. Troškovi prodane robe čine najveću stavku s gledišta troškovne strane te se njen obujam nije pretjerano

mijenjao u smislu udjela u troškovima, dok je u iznosu primjetno da se troškovi svake godine povećavaju za određeni iznos sukladno prilikama na tržištu. Troškovi plaća i ostali troškovi vezani uz radnu snagu koja je zaposlena u tvrtki je zastupljena na drugom mjestu sa ukupnim udjelom od oko 8%. Na trećem mjestu je amortizacija u iznosu od 6%, što ukazuje na to da tvrtka posjeduje određenu vrstu i količinu dugotrajne imovine koja se postupno troši i otpisuje prema zakonskim stopama. Ostali troškovi i rashodi čine 5% udjela, dok vrijednosna usklađenja, financijski rashodi i rezerviranja čine ispod 1% svaki.

Spar Hrvatska d.o.o.

Zadnja tvrtka čiji opseg troškova ćemo prikazati je tvrtka Spar Hrvatska d.o.o.

Tablica 10 Struktura troškova poduzeća Spar Hrvatska d.o.o. (tisuće €)

Struktura troškova poduzeća Spar Hrvatska d.o.o. (tisuće eura)					Postotne promjene		
GODINA	2019	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Materijalni troškovi i troškovi prodane robe	417.420	434.009	464.462	534.441	3,97%	7,02%	15,07%
Troškovi amortizacije	39.888	41.960	42.948	55.131	5,20%	2,35%	28,37%
Umanjenja imovine	2.962	816	2.754	1.476	-72,47%	237,62%	-46,39%
Troškovi osoblja	55.979	57.235	60.135	69.497	2,24%	5,07%	15,57%
Ostali troškovi iz poslovanja	75.810	78.661	83.490	99.109	3,76%	6,14%	18,71%
Ukupno troškovi iz poslovanja	78.580	81.317	86.773	100.823	3,48%	6,71%	16,19%
Financijski troškovi	3.722	5.258	2.803	3.445	41,29%	-46,69%	22,89%
UKUPNO	10.923	11.490	11.889	13.839	5,19%	3,47%	16,40%

Troškovi prodane robe zajedno sa materijalnim troškovima čine 70% strukture ukupnog troška . Kada usporedimo taj podatak sa ostalim tvrtkama koje smo prethodnom analizirali primjećujemo da i Spar Hrvatska d.o.o. kao maloprodajna tvrtka čija je primarna djelatnost prodaja maloprodajnih, prehrambenih i neprehrambenih proizvoda, ima jako sličnu strukturu troškova i da kao i njegovi prethodnici najveći trošak dolazi iz procesa nabave trgovačke robe koja se potom prodaje po većoj cijeni u prodavaonicama.

Troškovi osoblja u iznosu od 9% karakteriziraju trošak zaposlenika koji svakodnevno obavljaju svoje radne zadatke s ciljem ostvarivanja dobiti. Troškovi amortizacije u iznosu od 7% čine najveći udjel u ukupnom trošku od svih navedenih tvrtki (no ne i najveći u iznosu). Ostali troškovi poslovanja iznose 13%, a čine ih stavke poput: energije, putnih troškova, komunalnih naknada, bankarskih naknada, reprezentacije, najma i drugih. Financijski troškovi iznose 1% ukupnog udjela a najviše ih čine troškovi kamata i gubici po tečajnim razlikama koje se dogodile prilikom transakcija u promatranim godinama.

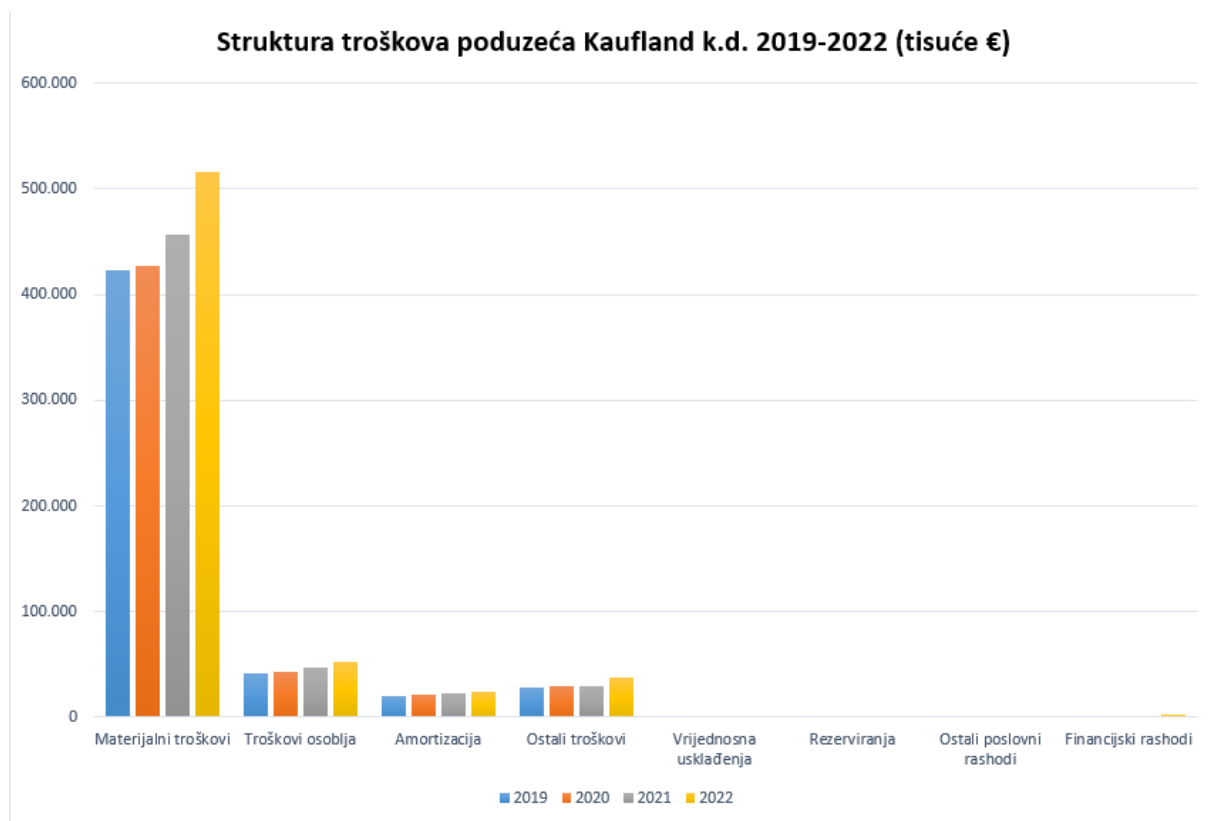
4.3. Identifikacija i analiza ključnih trendova i varijacija

U ovom poglavlju napravljena je detaljnija analiza gore navedenih troškova te su objašnjeni uzroci zbog kojih je došlo do promjena u iznosu ili strukturi troškova kroz promatrane godine.

Analiza trendova i varijacija u poduzeću Kaufland k.d.

Trendovi i varijacija kretanja troškova uvjetovane su globalnim okruženjem i stanjem tržišta koje je također podložno raznim promjenama koji utječu na njega. Analizu troškova kroz promatranim period prikazat ćemo pomoću grafikona sastavljenog na temelju ukupnih troškova koji sačinjavaju financijske izvještaje tvrtke. Grafikon prikazuje svaku stavku troška kroz sve promatrane godine.

Grafikon 1 Struktura troškova poduzeća Kaufland k.d. 2019-2022. (tisuće €)



Materijalni troškovi koje čine troškovi prodane robe, troškovi sirovina i materijala i ostali vanjski troškovi svake godine bilježe rast najviše zbog troškova prodane robe. S obzirom da troškovi prodane robe podrazumijevaju troškove nabave te iste robe, možemo zaključiti da su materijalni troškovi u 2020. godini u odnosu na 2019. porasli za 1,56%, što i nije značaj porast u troškovima s obzirom na globalnu pandemiju COVID-19 virusa koji je zahvatio cijeli svijet. U 2021. bilježimo rast materijalnih troškova u odnosu na 2020. za 6,38%, dok u 2022, čak 13,38% u odnosu na prethodnu 2021. godinu što je već značajni rast koji je zahvatio tvrtku zbog porasta cijene rada na tržištu, većih cijena proizvoda i otežanog lanca opskrbe. Troškovi

osoblja upućuju također na značajna dešavanja na tržištu i prepreke s kojima se tvrtka susrela. U 2022. u odnosu na 2019. troškovi osoblja, odnosno plaća zajedno sa porezima i doprinosima na iste, porasli su za 22,5 %. Razlog tome je što su cijene svega porasle u doba pandemije COVID-19. Također nedostatak radne snage u pojedinim zanimanjima podigao je cijenu rada jer ih nije imao tko zamijeniti. Razine plaća na razini tvrtke podignute su kako bi se djelatnici lakše nosili sa inflacijom koja je narasla i podigla cijene osnovnih životnih potreba.

Iznos troškova amortizacije povećao se u 2020. u odnosu na 2019. za 3,16%. U 2021. u odnosu na 2020. rast je bio čak 7,46%, dok u 2022. godini bilježimo blagi pad u odnosu na 2021 za 2,63% što znači da je tvrtka u ove 4 godine najviše dugotrajne imovine u vidu poslovnih zgrada, skladišta i raznih strojeva amortizirala u 2021. godini.

Vrijednosna usklađenja odnose se najviše na usklađivanje potraživanja od kupaca, uskladu dugotrajne imovine u vidu postrojenja, opreme i nekretnina te zaliha na skladištu. Možemo primijetiti silazni trend u troškovima usklađenja jer je pad u 2020. u odnosu na prethodnu 2019. bio za 33,33%, u 2021. 37,50%, dok u 2022. čak 100% . Ostali troškovi poslovanja su u 2020. u odnosu na prethodnu narasli za 5,43%. U 2021. bilježimo neznatan rast od 0,07% dok u 2022. čak 28,57% što je dosta velik rast s obzirom na stagnaciju godinu prije. Uzimajući u obzir rizike i položaj tvrtke kroz godine, možemo primijetiti da su rezerviranja u 2020. u odnosu na 2019. porasli za 69,13% što ukazuje na dosta veliko izdvajanje novca kako bi se pokrili potencijalni gubici i nepredvidivi troškovi s obzirom na signale koje je tržište davalo krajem 2019. godine i pojavom virusa COVID-19.

Financijski rashodi od kamata i tečajnih razlika bilježe značajan porast u 2022. godini u iznosu od 207,28% što signalizira povećanje zaduženja tvrtke u vidu kredita zbog otplate kamate kroz mjesečne anuitete.

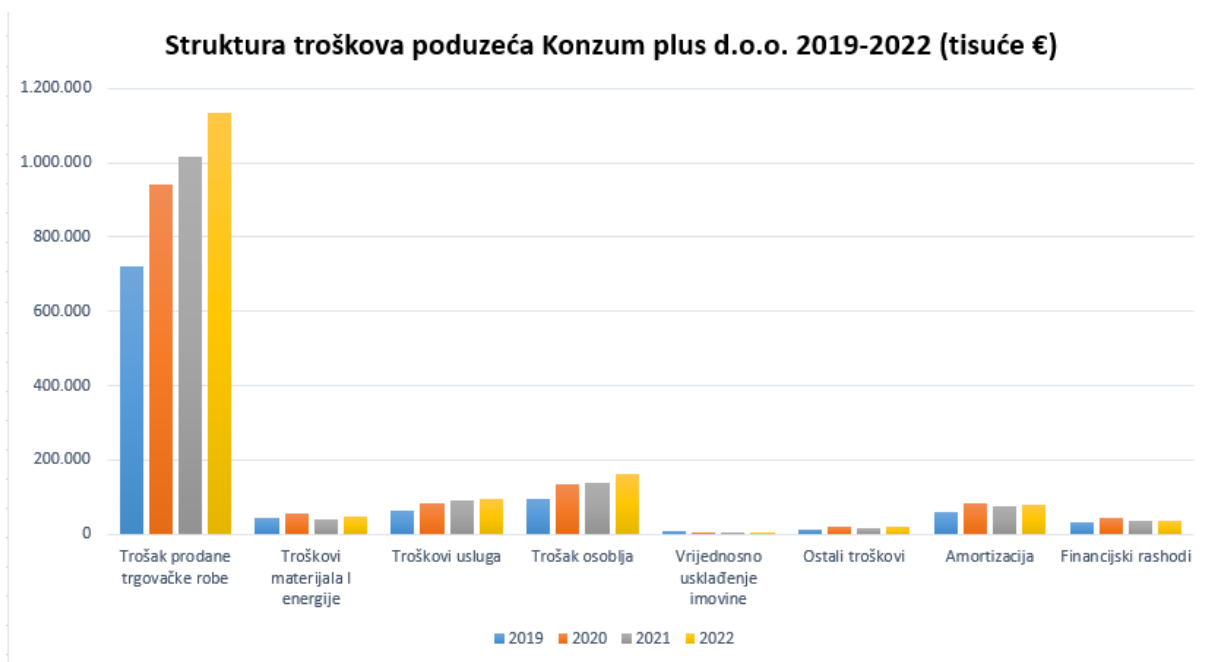
Ukupni troškovi u 2020. u odnosu na 2019. rastu za 1,66%, dok u 2021. primjećujemo povećanje od 6,18%. U 2022. godini povećanje troškova je 13,62% što je više od duplo u odnosu na godinu prije što signalizira da cijene na tržištu rastu i povećavaju svakog dana trošak obavljanja djelatnosti.

Analiza trendova i varijacija u poduzeću Konzum plus d.o.o.

Tvrtka Konzum plus d.o.o. kao i svi njegovi konkurenti djelatnost maloprodaje obavlja u vrlo izazovno tržišno vrijeme. Dok troškovi rastu svakog dana sve više zbog situacije na svjetskom tržištu, tvrtka pokušava minimizirati troškove te povećati prihode kako bi očuvali poslovanje na domaćem, ali inozemnom tržištu.

Na sljedećem grafikonu opisati ćemo sve trendove kretanja troškova u poduzeću i analizirati trendove kretanja istih te potkrijepiti ih činjenicama koje su i najveći uzrok stanja u financijskim izvješćima.

Grafikon 2 Struktura troškova poduzeća Konzum plus d.o.o. 2019 - 2022 (tisuće €)



Za početak možemo primijeniti veliki rast u troškovima prodane trgovačke robe što nam govori da je porasla nabavna cijena proizvoda zbog pandemija virusa COVID-19. U 2020. u odnosu na 2019. troškovi prodane trgovačke robe porasli su za visokih 30,82% što pokazuje realno stanje na tržištu u tom trenutku s obzirom na okolnosti na svjetskoj razini. Tvrtka je u 2021. usporila rast troškova prodane robe te su oni iznosili 8,03%, a u 2022. 11,58 %. Iako su smanjeni jasno je prikazano i vidljivo da troškovi rastu iz godine u godinu što je osim pandemijom korona virusa uzrokovano i zbivanjima u Ukrajini zbog rata koji se odvija na prostoru te države.

Troškovi materijala i energije također rastu u 2020. za velikih 34,52% što je još jedan odraz povećanje troškova u doba pandemije. Međutim tvrtka je u 2021. uspjela zabilježiti impresivno smanjenje troškova materijala i energije od čak 32,23% što je rezultat raznih promjena i adaptacija najprije na troškove električne energije i grijanja. Isti se u 2022. godinu penju na

24,61% što je značajan rast koji signalizira da mjere poduzete godinu ranije nisu potrajale dugo.

Trošak osoblja u vidu plaća je još jedan faktor koji je u 2020. godini značajno porastao i to čak za 40,36% što je uzrokovano potpisivanjem kolektivnog ugovora kojim su porasle određene beneficije radnika poput dara za djecu, putnih troškova, regresa, božićnica i drugih. Također potrebno je napomenuti da su ljudi u doba pandemije bili manje skloni mijenjanju radnih mjesta te je s time veliki broj radnika ostao, dok je dio novih zaposlen.

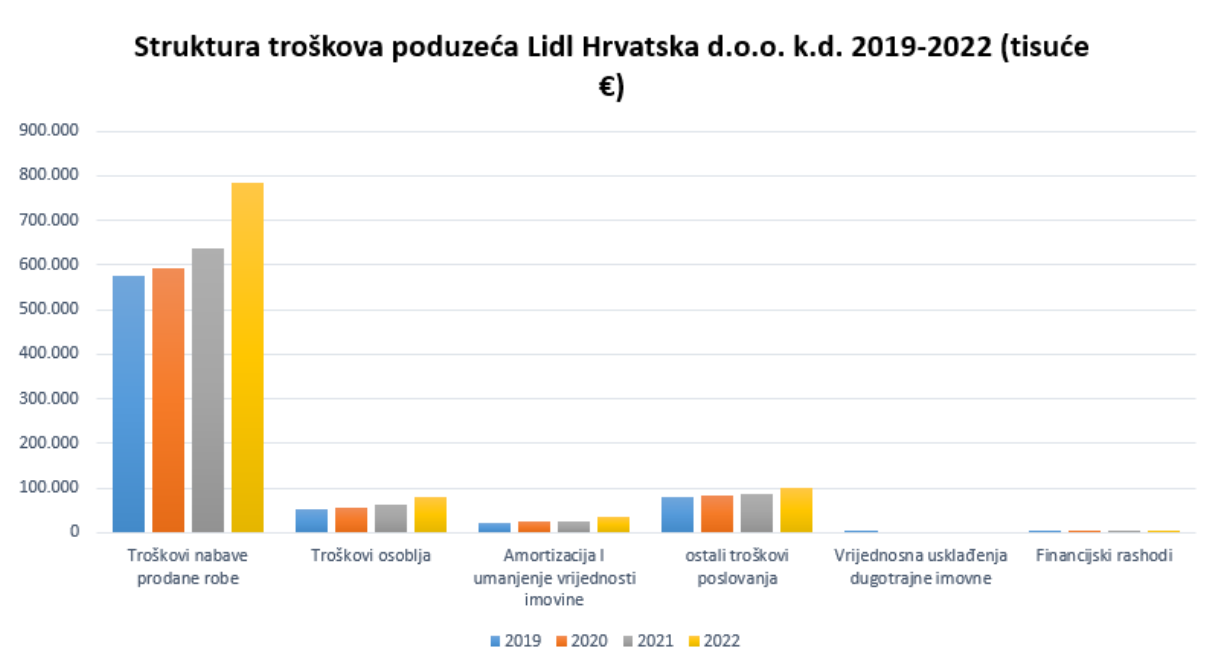
Zbog potresa koji je pogodio grad Zagreb u prvom dijelu 2020. godine i Sisačko-moslavačku županiju krajem 2020. godine možemo odrediti povećanje ostalih troškova u iznosu od 64,45%, te financijskih rashoda od 47,12%. Toliko povećanje troškova uzrokovano je oštećenjem trgovina i skladišta na raznim lokacija zbog kojih je tvrtka prisiljena na sanaciju štete ili na selidbu u druge poslovne prostore što je proizvelo nove troškove za tvrtku. Amortizacija dugotrajne imovine u 2020. godini je u odnosu na 2019. povećana za 37,33% što je još jedan od pokazatelja posljedica koje je uzrokovao potres na navedenom području. Dugotrajna imovina u vidu skladišta i prodajnih prostora izgubila je na vrijednosti zbog oštećenja koje je pretrpjela.

Promatranjem kretnje ukupnih troškova dolazimo do zaključka da je 2020. godina zbog korona virusa i potresa bila izazovna poslovna godina popraćena sa povećanjem ukupnih troškova od 32,45% u odnosu na prethodnu godinu što je ozbiljan udarac na financijski rezultat tvrtke. U 2021. stabiliziralo se poslovanje te je povećanje troškova u iznosu od 3,57%, u odnosu na 2020. U 2022. godinu povećanje u usporedbi s 2021. je 11,11%.

Analiza trendova i varijacija u poduzeću Lidl Hrvatska d.o.o. k.d.

Lidl Hrvatska d.o.o. k.d. kao trgovačko društvo koje se bavi maloprodajom najviše je podložno globalnim utjecajima poput pandemija i ratova koji povećavaju troškove poslovanja. Ukupni prihodi u 2022. godini porasli su za 21,95% kao rezultat ekspanzivne politike društva, dobrih rezultata turističke sezone i inflatornih efekata, no rast troškova u spomenutom periodu porastao je za čak 23,62% što je za 1,67% više. Na grafikonu strukture troškova poslovanja tvrtke Lidl Hrvatska d.o.o. k.d. možemo prikazati sljedeće:

Grafikon 3 Struktura troškova poduzeća Lidl Hrvatska d.o.o. k.d. 2019 - 2022 (tisuće €)



Prema grafičkom prikazu je najveći trošak, trošak nabave prodane robe najviše porastao u 2022. godini u odnosu na 2021. i to za čak 23,37%. S obzirom da poduzeće velik dio robe nabavlja iz inozemstva nabavna cijena robe je narasla zbog porasta ostalih troškova poput električne energije i plina koje je uzrokovao rat u Ukrajini. Velik dio Europe opskrbljuje se sa plinom iz Rusije koja je obustavila dio isporuke i podigla cijene zemnog plina što direktno povećava cijenu proizvodnje i prodaje te samim time i nabavnu cijenu proizvoda. Osim što je Europa povezana sa ruskim plinom, Ukrajina je najveća žitnica u Europi te je izvoz žitarica i ostalih namirnica otežan, a u nekim dijelovima i onemogućen što stvara manjak ponude na tržištu dok je potražnja konstanto velika i raste.

Također Europa i Europska Unija se nalazi u situaciji povećanje inflacije koja povećava ukupne cijene dobara na tržištima. Iz tog razloga možemo primijetiti da su plaće zaposlenih povećavane zajedno sa ostalim dodacima i beneficijama u 2022. godini u odnosu na 2021. za 30,15%. Svakako valja napomenuti da je dio tog troška otišao na dodatno financiranje novog broja zaposlenih kako bi se poslovanje poboljšalo i održalo kroz izazovne periode koji traju i koji će se nastaviti.

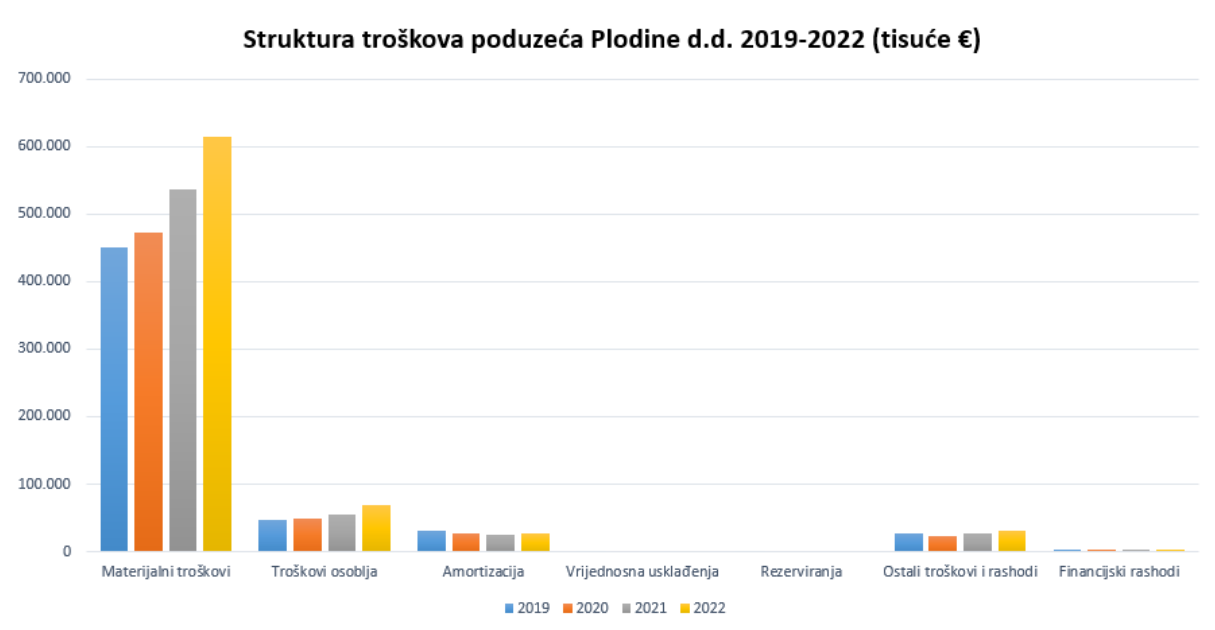
Društvo u 2023. planira otvaranje dvije nove trgovine i skladišta i prema financijskom izvješću za 2022. godinu možemo primijetiti povećanje financijskih rashoda kroz otplatu kamate na primljene kredite u odnosu na 2021. godinu za 223,71%. Ostali troškovi poslovanja poput troškova režija, čišćenja i održavanja, IT troškova i troškova marketinga također postupno rastu sukladno promjenama cijena dobavljača na tržištu. Potrebno je napomenuti kako određeni dio

prihoda, ali i troškova ovisi i turističkoj sezoni jer dolaskom stranih turista raste prodaja i samim time i prihod društva.

Analiza trendova i varijacija u poduzeću Plodine d.d.

Na primjeru analize poduzeća Plodine d.d. možemo utvrditi da su se pred društvom nalazile iste prepreke kao i pred njezinom konkurencijom. Sljedećim grafikonom i pozadinskom analizom utvrdit ćemo kako se društvo prilagodilo raznim promjenama i preprekama koje su ih snašle u periodu od 2019. do 2022.

Grafikon 4 Struktura troškova poduzeća Plodine d.d. 2019 - 2022 (tisuće €)



Pregledom grafikona možemo utvrditi da je zabilježen rast materijalnih troškova koje sačinjavaju troškovi sirovina i materijala, troškovi usluga i troškovi prodane robe. S obzirom na maloprodajnu djelatnost koja je glavni fokus poslovanja tvrtke, ne iznenađuje da troškovi prodane robe čine gotovo 75% ukupnih troškova u svakodnevnom poslovanju tvrtke. S obzirom na pandemiju virusa COVID-19 i na nestabilnu globalnu ekonomsku situaciju nabavna cijena proizvoda koji dolaze na skladišta je porasla s toga bilježimo rast troškova prodane robe u 2020. u odnosu na prethodnu za 6,23%, dok u 2021. u odnosu na 2020. za 12,78% što označava rast troškova za više od duplo.

Troškovi osoblja i naknada troškova zaposlenih bilježe najveći rast u 2022. godinu u odnosu na 2021. za čak 24,17% zbog povećavanja broja zaposlenih i širenja poslovanja. Prosječni broj zaposlenih krajem 2022. godine bio je veći za 230 radnika. Uz troškove povećavanja broja zaposlenih zbog otvaranja novih trgovina, povećani su troškovi osoblja zbog povećanja plaća s kojima se želi pružiti bolji životni standard djelatnika poduzeća. Također možemo izdvojiti podatak da tvrtka nije odvajala financijska sredstva u rezerviranja što interesantan podatak

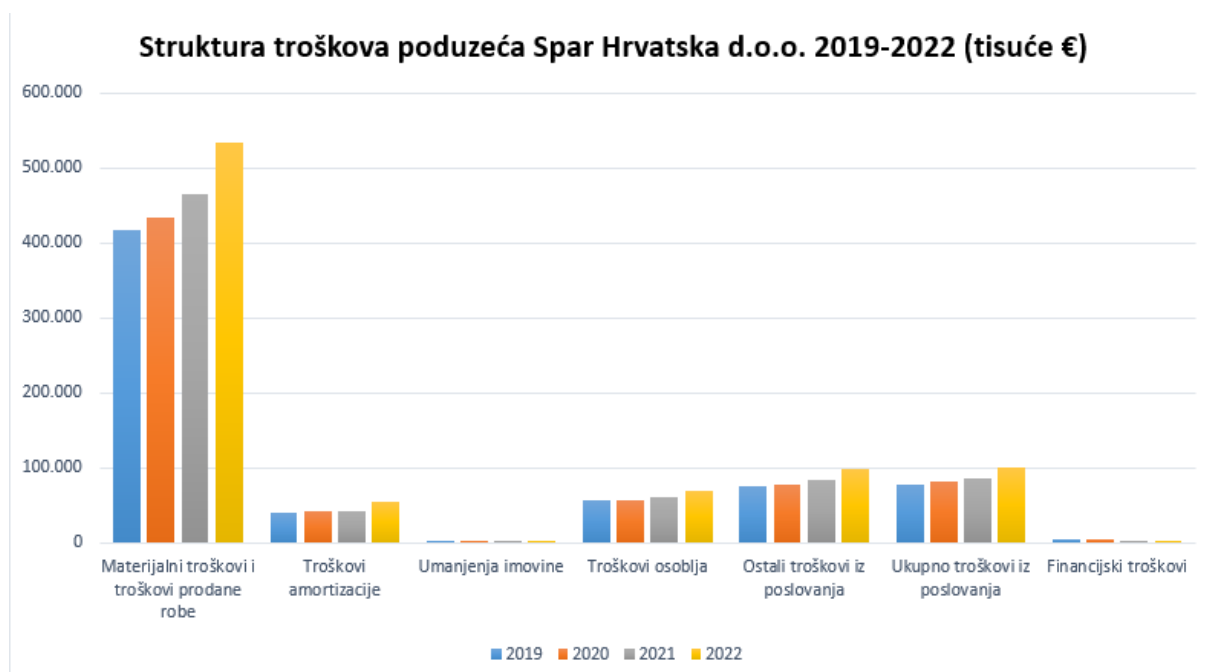
zbog nestabilnosti tržišta i njegovog kretanja u zadnje 4 godine. 2019. godine ulaganja u rezerviranja bila su 363.528.000 € s ciljem osiguranja od potencijalnih gubitaka i nepredviđenih troškova. U sljedeće 3 godine (2020., 2021. i 2022.) taj iznos iznosio je 0,00 €.

Prema financijskim rashodima kroz promatrano razdoblje možemo zaključiti da se zaduženje kroz kamate na primljene kredite tokom 2020. smanjilo u odnosu na 2019. za 10,88%, a u 2021. u odnosu na 2020. za čak 11,92%. Manji dio navedenih troškova čine i tečajne razlike. Zbog navedenih promjena stanja tržišta možemo vidjeti da su se ukupni troškovi u 2020. u odnosu na 2019. povećali za 3,09%. Posljedice pandemija osjećaju se u godini 2021. u kojoj ukupni troškovi rastu za 12,02% u usporedbi s prošlom 2020., dok u 2022. rastu za 15,35% što je značajan rast samo u jednog godini. Od 2019. do 2022. možemo vidjeti rast troškova od 33,20% posto.

Analiza trendova i varijacija u poduzeću Spar Hrvatska d.o.o.

Poslovna 2022. godina obilježena je nastavkom nepovoljnih globalnih promjena. Zbog izazova poput inflacije, rata u Ukrajini, pandemije korona virusa tržište se mijenja te se samim time i poduzeće Spar Hrvatska treba prilagoditi novonastalim situacijama na istome. U nastavku pomoću grafikona koji prikazuje sve troškove po udjelu u ukupnom trošku analizirat ćemo troškovni dio poslovanja tvrtke kroz period od 4 godine.

Grafikon 5 Struktura troškova poduzeća Spar Hrvatska d.o.o. 2019 - 2022 (tisuće €)



Rat u Ukrajini je izazvao dubok poremećaj u opskrbi s energentima i hranom u Europi. Spar Hrvatska d.o.o. kao trgovačko društvo koje sa bavi maloprodajom također nije ostalo imuno na

ovaj globalni događaj. Zbog navedenih poremećaja materijalni troškovi i troškovi prodane robe koji čine 70% udjela u ukupnom trošku rastu progresivno iz godine u godinu. Na makroekonomsko okruženje dodatno su utjecale klimatske promjene koje su, radi rekordnih suša i razornih poplava, dodatno pridonijele poskupljenju određenih dobara na tržištu.

Troškovi osoblja povećavaju se svake godine zbog širenja poslovanja i potrebe za dodatnom radnom snagom. S obzirom na deficitarnost određenih zanimanja i manjak ponude istih na tržištu, tvrtka je postupno podizala plaće kako bi privukla novu radnu snagu. Također rastom cijena goriva i energenata rastu i tvrtka je podigla putne troškove zaposlenicima i plaće kako bi bili u korak sa inflacijom. Troškovi osoblja u prosjeku čine od 9 do 10 posto udjela u ukupnom trošku. U 2020. godini porast troškova osoblja je u iznosu od 2,24% u odnosu na prošlu godinu, dok je rast istih u 2021. u odnosu na prošlu 2020. za 5,07%. Trend manjka radne snage u određenim područjima djelatnosti u Republici Hrvatskoj traje određeno vrijeme i nastavit će se i u sljedećim godinama te stoga rast troškova osoblja u 2022. iznosio čak 15,57%. Procjenjuje se da će se trend nastaviti i jedino se može usporiti uvozom radne snage iz inozemstva koja radi u nižem standardu.

Ostali troškovi poslovanja poput bankarskih usluga, komunalnih troškova, troškova najma, troškova prijevoza i drugih porasli su 18,71% u 2022. godini u odnosu na 2021. godinu. Ukupni troškovi poslovanja rastu u 2020. godini za 5,19% u odnosu na 2019. godinu. U 2020. godini trend rasta ukupnih troškova usporio se jer je iznosio 3,47% što je skoro 2% manje nego prethodne godine. Najveći uzrok tome je smanjenje financijskih rashoda u razini od 46,69% u odnosu na 2021. kroz kamate na primljene kredite. S obzirom na destabilizacije i nepovoljne globalne situacije možemo očekivati daljnji prodor inflacije na tržište i daljnji rast cijena.

5. Zaključak

Troškovi su ključni element svakog poslovnog procesa i odražavaju složenost i dinamiku suvremenog poslovnog okruženja. U ovom završnom radu se ispituje važnost troškova i njihovo sustavno praćenje u kontekstu globalne ekonomske situacije i regulatornog okvira.

Analizirajući različite vrste troškova, prvo vidimo da su oni sastavni dio svakog poslovnog modela i da je njihovo razumijevanje temeljna prednost za tvrtku. Globalna ekonomska situacija, koju karakteriziraju dinamične promjene, postavlja izazove pred gospodarske subjekte i zahtijeva prilagodbu i optimizaciju resursa. Trošak kao faktor rizika postaje iznimno važan za održavanje konkurentne prednosti. Nadalje, regulatorni okvir ima značajan utjecaj na način na koji se troškovi prate i izvještavaju. Sve veća regulacija zahtijeva transparentnost i odgovornost u poslovanju i zahtijeva od tvrtki da pažljivo revidiraju i dokumentiraju troškove kako bi ispunile zahtjeve državnih institucija. Time se otvara mogućnost poboljšanja sustava praćenja troškova kako bi se postigla harmonizacija i izgradilo povjerenje među dionicima.

Stoga zaključujemo da je odgovarajuće praćenje troškova ključno za održavanje financijske stabilnosti organizacije u globalnom kontekstu. Organizacije koje sustavno prate i analiziraju svoje troškove mogu se bolje prilagoditi promjenama u okruženju, smanjiti rizike i postići konkurentsku prednost. Uz sve veću važnost održivog poslovanja i društvene odgovornosti, troškovi postaju ne samo sredstvo postizanja financijske učinkovitosti, već i ključni pokazatelj dugoročne održivosti poduzeća.

Temeljem analize trendova i varijacija u promatranim trgovačkim društvima uočeno je da su materijalni troškovi i troškovi prodane robe na prvom mjestu po veličini. To je posve razumljivo zbog toga jer je promatrana djelatnost trgovine. Interesantno je da troškovi osoblja u pojedinim poduzećima su po udjelu u ukupnoj strukturi troškova na različitim pozicijama. Konkretno troškovi osoblja su na drugom mjestu u udjelu ukupnih troškova kod tvrtki Kaufland k.d., Konzum plus d.o.o. i Plodine d.d. dok je kod tvrtki Lidl Hrvatska d.o.o. k.d. i Spar Hrvatska d.o.o. na trećem mjestu jer su na drugom mjestu ostali troškovi poslovanja. Prema broju zaposlenih, ukupnim troškovima i ostalim parametrima možemo primijetiti da je tvrtka Konzum plus d.o.o. najveće poduzeće od promatranih. Ono što možemo zaključiti iz postotka promjene u godinama je to da su se tvrtke različito adaptirale i prilagodile na probleme na tržištu. Neke tvrtke su imale umjeren rast troškova kroz godine, dok su neke imali nagli rast i kasniju stabilizaciju rasta troškova.

U konačnici, ključno je da tvrtke stave troškove u središte svojih strategija i praksi kako bi osigurale usklađenost s propisima, poboljšale operativnu učinkovitost i osigurale dugoročnu financijsku stabilnost i konkurentsku poziciju.

Popis literature

Knjige:

1. Čendo Metzinger T., Toth M. (2020.), *Metodologija istraživačkog rada za stručne studije*, Veleučilište Velika Gorica
2. Dvorski S., Kovšca V. (2011). *Ekonomija za poduzetnike*. Varaždin.
3. Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. (2012.), *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*, Zagreb, Sveučilišna tiskara Zagreb
4. Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., & Vašiček, V. (2011). *Upravljačko računovodstvo*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. Zagreb
5. Pepur, P. (2016). *Računovodstvo troškova*. Split: Sveučilište u Splitu.
6. Pepur, P. (2021). *Računovodstvo trgovine, autorizirani nastavni materijali 2020/2021*. Split: Sveučilište u Splitu.
7. Rupčić, N. (2016). *UPRAVLJAČKA EKONOMIKA – TEORIJA I PRAKSA*. Rijeka: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci.
8. Šestanji-Perić T., Keglević Kozjak S. (2019). *Osnove financijskog računovodstva*.

Izvori s interneta:

1. Fina. (n.d.). *Registar godišnjih financijskih izvještaja*. (Fina, Ur.) Hrvatska: RGFI javna objava. Preuzeto 3.1.2024. sa <https://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/izbornik.do>
2. Odbor za standarde financijskog izvještavanja. (n.d.). *Hrvatski standardi financijskog izvještavanja*. Preuzeto 27.12.2023. sa https://www.osfi.hr/Uploads/1/2/136/137/Hrvatski_standardi_financijskog_izvijestavanja.pdf
3. Perčević, H. (n.d.). *Financijski izvještaji i elementi financijskih izvještaja*. Zagreb, Hrvatska: Ekonomski fakultet u Zagrebu. Preuzeto 21.12.2023. sa <https://www.efzg.unizg.hr/UserDocImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Financijski%20izvještaji.pdf>
4. Perčević, H. (n.d.). *Računovodstveno praćenje trgovačke robe*. Zagreb, Hrvatska: Ekonomski fakultet u Zagrebu. Preuzeto 21.12.2023. sa <https://www.efzg.unizg.hr/UserDocImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Racunovodstveno%20praćenje%20trgovačke%20robe.pdf>
5. Perčević, H. (n.d.). *Računovodstveno praćenje troškova*. Zagreb, Hrvatska. Preuzeto 21.12.2023. sa www.efzg.unizg.hr/UserDocImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Racunovodstveno%20praćenja%20troškova.pdf
6. Perčević, H. (n.d.). *Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova*. Zagreb, Hrvatska. Preuzeto 21.12.2023. sa https://www.efzg.unizg.hr/UserDocImages/RAC/hpercevic/poslovno_planiranje/Tro%C5%A1kovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20tro%C5%A1kova.pdf
7. Republika Hrvatska. (2009). *Odluka o objavljivanju međunarodnih standarda financijskog izvještavanja* (136 izd.). Zagreb, Hrvatska: Narodne Novine. Preuzeto 28.12.2023. sa https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2009_11_136_3312.html
8. Republika Hrvatska. (2023). *Zakon o računovodstvu*. Hrvatska: Zakon.hr. Preuzeto 28.12.2023. sa <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu>
9. Republika Hrvatska. (2023). *Zakon o trgovačkim društvima*. Hrvatska: Zakon.hr. Preuzeto 28.12.2023. sa <https://www.zakon.hr/z/546/Zakon-o-trgova%C4%8Dkim-dru%C5%A1tvima>
10. Republika Hrvatska. (2024). *Zakon o porezu na dobit*. Hrvatska: Zakon.hr. Preuzeto 28.12.2023. sa <https://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit>

Popis slika

Slika 1 Apsolutno fiksni troškovi (vlastita izrada prema: Dvorski i Kovšca, 2011., str. 183) ...6	6
Slika 2 Relativno fiksni troškovi (vlastita izrada prema: Dvorski i Kovšca, 2011., str.186)7	7
Slika 3 Alokacija troškova u trgovačkoj djelatnosti (izvor: Perčević, Računovodstveno praćenje trgovačke robe, nastavni materijali).....15	15
Slika 4 Knjiga popisa (Izvor: Pepur, Računovodstvo troškova, 2016.)16	16
Slika 5 Knjiženje procesa nabave robe (izvor: Perčević, Računovodstveno praćenje trgovačke robe, nastavni materijali)17	17
Slika 6 Knjiženje uskladištenja robe po trošku nabave (izvor: Perčević, Računovodstveno praćenje trgovačke robe, nastavni materijali).....18	18
Slika 7 Knjiženje uskladištenja robe po prodajnoj cijeni (izvor: Perčević, Računovodstveno praćenje trgovačke robe, nastavni materijali).....18	18
Slika 8 Roba u obradi i doradi (izvor: Perčević, Računovodstveno praćenje trgovačke robe, nastavni materijali).....19	19
Slika 9 Raspored uskladištivih troškova (Izvor: Pepur, Računovodstvo troškova, 2016.)20	20
Slika 10 Uloga zaliha u poslovanju trgovačkih društava (Izvor: Pepur, Računovodstvo troškova, 2016.).....20	20
Slika 11 FIFO metoda, kontinuirani obračun utroška zaliha (Izvor: Pepur, Računovodstvo troškova, 2016.).....21	21
Slika 12 PPC metoda, kontinuirani obračun utroška zaliha (Izvor: Pepur, Računovodstvo troškova, 2016.).....22	22

Popis tablica

Tablica 1 Osnovni podaci tvrtke Kaufland Hrvatska k.d.	24
Tablica 2 Osnovni podaci tvrtke Konzum plus d.o.o.....	24
Tablica 3 Osnovni podaci tvrtke Lidl Hrvatska d.o.o. k.d.....	25
Tablica 4 Osnovni podaci tvrtke Plodine d.d.	25
Tablica 5 Osnovni podaci tvrtke Spar Hrvatska d.o.o.....	25
Tablica 6 Struktura troškova poduzeća Kaufland k.d. (tisuće €).....	26
Tablica 7 Struktura troškova poduzeća Konzum plus d.o.o. (tisuće €)	27
Tablica 8 Struktura troškova poduzeća Lidl Hrvatska d.o.o. k.d. (tisuće €)	28
Tablica 9 Struktura troškova poduzeća Plodine d.d. (tisuće €).....	28
Tablica 10 Struktura troškova poduzeća Spar Hrvatska d.o.o. (tisuće €)	29

Popis grafikona

Grafikon 1 Struktura troškova poduzeća Kaufland k.d. 2019-2022. (tisuće €).....	30
Grafikon 2 Struktura troškova poduzeća Konzum plus d.o.o. 2019 - 2022 (tisuće €)	32
Grafikon 3 Struktura troškova poduzeća Lidl Hrvatska d.o.o. k.d. 2019 - 2022 (tisuće €).....	34
Grafikon 4 Struktura troškova poduzeća Plodine d.d. 2019 - 2022 (tisuće €).....	35
Grafikon 5 Struktura troškova poduzeća Spar Hrvatska d.o.o. 2019 - 2022 (tisuće €)	36