

Specifičnosti troškova i upravljanja troškovima na primjeru poduzeća Franck d.d.

Pulić, Ivan

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2021

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Polytechnic of Šibenik / Veleučilište u Šibeniku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:143:232822>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-10-19**

Repository / Repozitorij:

[VUS REPOSITORY - Repozitorij završnih radova Veleučilišta u Šibeniku](#)



VELEUČILIŠTE U ŠIBENIKU
ODJEL MENADŽMENTA
SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ

Ivan Pulić

SPECIFIČNOSTI TROŠKOVA I UPRAVLJANJA
TROŠKOVIMA NA PRIMJERU PODUZEĆA „FRANCK
D.D.“

Završni rad

Šibenik, 2021.

VELEUČILIŠTE U ŠIBENIKU
ODJEL MENADŽMENTA
SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ

**SPECIFIČNOSTI TROŠKOVA I UPRAVLJANJA
TROŠKOVIMA NA PRIMJERU PODUZEĆA „FRANCK
D.D.“**

Završni rad

Kolegij: Upravljanje troškovima

Mentor: Anita Grubišić, mag. oec., v. pred.

Student: Ivan Pulić, bacc. oec

Matični broj studenta: 1219054932

Šibenik, rujan 2021.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Ja, Ivan Pučić, student/ica Veleučilišta u Šibeniku, JMBAG 1219054932 izjavljujem pod materijalnom i kaznenom odgovornošću i svojim potpisom potvrđujem da je moj završni rad na preddiplomskom/specijalističkom diplomskom stručnom studiju Menadžment pod naslovom: Specifičnosti troškova i

upravljanja troškovima na primjeru poduzeća „Frank d.d.“ isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija.

Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava.

Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

U Šibeniku, 14. 09. 2021.

Student/ica:

Pučić

SPECIFIČNOSTI TROŠKOVA I UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA NA PRIMJERU PODUZEĆA „FRANCK D.D.“

IVAN PULIĆ

Dubravski put 16, Šibenik

ivanpulic9@gmail.com

Sažetak

U ovom radu fokus se stavlja na troškove i upravljanje njima. Oni su sastavni dio poslovanja i kao takvi su neizbježni. Mogu se definirati kao vrijednosno izraženi utrošci elemenata rada potrebni za stvaranje određenih poslovnih učinaka. Dije se prema različitim kriterijima i vrstama, a njihov osnovni oblik su prirodni troškovi. Upravljanje troškovima predstavlja poseban segment upravljanja koji za cilj ima optimizirati troškove i izvući što više koristi iz nastalih troškova. U procesu upravljanja troškovima koriste se određeni modeli i metode pomoću kojih se efikasnije upravlja. Tako se nameću tradicionalni i suvremeni modeli upravljanja koji se međusobno razlikuju po ishodištu, iako svi imaju zajednički cilj, a to je optimizacija troškova. Integriranje ovog procesa u sustav poslovanja, poduzeće može dovesti do ostvarivanja brojnih pozitivnih učinaka, a među najvažnijim izdvajaju se dugoročna profitabilnost i konkurentna pozicija na tržištu. U radu je korišten primjer poduzeća Franck d.d. Naime, radi se o hrvatskom prehrambenom poduzeću koji je jedan od vodećih lidera u proizvodnji kave i čaja. Nad poduzećem je provedena analiza poslovanja gdje su dobiveni relevantni podaci o dinamici i strukturi financijskih podataka, kao i analiza troškova poslovanja s kojom su prikazani troškovi ovog poduzeća i njihova vrijednost. Na temelju provedene analize doneseni su zaključci o financijskom stanju poduzeća i troškovima poslovanja. Ujedno, razmotreno je kako poduzeće upravlja troškovima te su u vidu poboljšanja iznijete neke od preporuka.

(54 stranice / 11 slika / 11 tablica / 23 literaturnih navoda / jezik izvornika: hrvatski)

Rad je pohranjen u digitalnom repozitoriju Knjižnice Veleučilišta u Šibeniku

Ključne riječi: *troškovi, upravljanje troškovima, modeli upravljanja, analiza poslovanja*

Mentor: Anita Grubišić, mag. oec., v. pred.

Rad je prihvaćen za obranu dana:

SPECIFICS OF COSTS AND COST MANAGEMENT ON THE EXAMPLE OF THE COMPANY "FRANCK D.D."

IVAN PULIĆ

Dubravski put 16, Šibenik

ivanpulic9@gmail.com

Abstract

In this paper, the focus is on costs and their management. They are an integral part of business and as such are inevitable. They can be defined as the value-expressed costs of the labor elements needed to create certain business effects. They are divided according to different criteria and types, and their basic form is natural costs. Cost management is a special segment of management that aims to optimize costs and get the most out of the costs incurred. The cost management process uses certain models and methods to manage it more efficiently. Thus, traditional and modern management models are imposed that differ from each other in terms of origin, although they all have a common goal, which is cost optimization. Integrating this process into the business system, the company can lead to a number of positive effects, and among the most important are long-term profitability and competitive position in the market. The paper uses the example of Franck d.d. Namely, it is a Croatian food company that is one of the leading leaders in the production of coffee and tea. An analysis of the business was performed on the company, where relevant data on the dynamics and structure of financial data were obtained, as well as an analysis of operating costs, which shows the costs of this company and their value. Based on the conducted analysis, conclusions were made on the financial condition of the company and operating costs. At the same time, it was considered how the company manages costs and some of the recommendations were made in the form of improvements.

(54 pages / 11 figures / 11 tables / 23 references / original in Croatian language)

Thesis deposited in Polytechnic of Šibenik Library digital repository

Keywords: *costs, cost management, management models, business analysis*

Supervisor: Anita Grubišić, mag. oec., v. pred.

Paper accepted:

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet rada	1
1.2. Svrha i cilj rada.....	1
1.3. Metode rada	2
1.4. Struktura rada	2
2. SPECIFIČNOSTI TROŠKOVA I UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA	3
2.1. Pojam troška	3
2.2. Podjela troškova	5
2.2.1. Troškovi prema prirodnim vrstama.....	8
2.2.2. Troškovi prema načinu raspoređivanja na nositelje.....	9
2.2.3. Troškovi prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta.....	10
2.2.4. Troškovi prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju i mogućnosti kontrole	12
2.2.5. Troškovi prema ulaganju u poslovni proces	12
2.2.6. Troškovi prema mjestu nastanka i nositeljima.....	13
2.2.7. Troškovi za potrebe usporedbe i predviđanja	13
2.3. Upravljanje troškovima	14
2.3.1. Razvoj upravljanja troškovima	15
2.3.2. Modeli upravljanja troškovima	16
2.3.3. Upravljanje troškovima u praksi	23
3. TROŠKOVI POSLOVANJA PODUZEĆA FRANCK D.D.....	26
3.1. Poduzeće Franck d.d.....	26
3.1.1. Povijest poduzeća.....	27
3.1.2. Upravljačka struktura poduzeća.....	27
3.1.3. Tržišta na kojima poduzeće djeluje.....	29
3.1.4. Društvena odgovornost poslovanja poduzeća.....	29

3.1.5. Proizvodi poduzeća	31
3.2. Analiza poslovanja poduzeća Franck d.d.	32
3.2.1. Horizontalna i vertikalna analiza bilance.....	33
3.2.2. Horizontalna i vertikalna analiza računa dobiti i gubitka	35
3.3. Analiza troškova poslovanja poduzeća Franck d.d.	36
3.3.1. Horizontalna i vertikalna analiza ukupnih troškova	37
3.3.2. Analiza materijalnih troškova	39
3.3.3. Analiza troškova usluga.....	41
3.3.4. Analiza troškova osoblja.....	42
3.3.5. Analiza troškova amortizacije.....	43
3.3.6. Analiza troškova rezerviranja	45
3.3.7. Analiza ostalih troškova poslovanja	46
4. OSVRT NA TEMELJU TROŠKOVA POSLOVANJA PODUZEĆA FRANCK D.D.	48
5. ZAKLJUČAK	50
LITERATURA.....	52
POPIS SLIKA, TABLICA I GRAFIKONA	54

1. UVOD

Činjenica da troškovi nastaju svuda oko nas, kako privatno tako i u poslovanju, nije nepoznanica. O njima se uglavnom govori u negativnom aspektu, ali ako se pogleda iz druge perspektive, može se primijetiti kako oni mjere žrtvu koja se mora podnijeti da bi se nešto pribavilo. Za svaki pribavljeni predmet troška mora se nešto žrtvovati, a to je uglavnom novac. Iz toga proizlazi da su troškovi ustanovljeni cijenom koštanja.

Ono čemu svako poduzeće teži jest ostvarivanje profita u dugoročnom razdoblju. Za to su potrebni prihodi koje poduzeće ostvaruje prodajom proizvoda i usluga na tržištu. Poduzeća su često usmjerena na prihode ne pridajući dovoljno važnosti troškovima. Bitno je shvatiti kako su obje komponente važne i dovode do ostvarivanja profita. Naime, ukoliko se troškovi proizvodnje određenog proizvoda smanje, višak novca koji je bio namijenjen toj proizvodnji ostat će u blagajni poduzeća i na kraju predstavljati veću dobit. Stoga, u ovom radu se pažnja posvećuje drugoj komponenti odnosno troškovima s kojima je također potrebno upravljati kako bi poduzeće moglo poboljšati svoje poslovanje i ostvariti što bolje poslovne rezultate.

1.1. Predmet rada

Predmet ovog rada su specifičnosti troškova i upravljanja troškovima što je prikazano na primjeru poduzeća Franck d.d. gdje je izvršena analiza stvarnih podataka.

1.2. Svrha i cilj rada

Cilj rada je objasniti što su u teoriji troškovi, kako se dijele i kako se upravlja troškovima u poslovanju. Također, cilj rada je na odabranom primjeru poduzeća prikazati troškove poslovanja, kao i ukupno financijsko stanje poduzeća.

Iz definiranih ciljeva rada proizlazi da je svrha rada, nakon provedene analize određenih financijskih podataka, dobiti uvid u dinamiku i strukturu troškova te na taj način prikazati kako promatrano poduzeće upravlja troškovima.

1.3. Metode rada

Prilikom izrade rada korištena je induktivna i deduktivna metoda, metoda analize i sinteze, metoda apstrakcije i konkretizacije, metoda generalizacije, metoda dokazivanja, metoda klasifikacije, metoda deskripcije, metoda kompilacije, statistička metoda i matematička metoda.

1.4. Struktura rada

Ovaj rad se sastoji od uvoda, tri glavna poglavlja i zaključka.

Prvo poglavlje je uvod gdje je definiran predmet rada, svrha i cilj rada, znanstvene metode korištene pri izradi rada, te struktura rada. Drugo poglavlje je usmjereno na teoriju gdje se definira pojam troškova i njihova podjela. Također, u ovom poglavlju je objašnjeno kako se upravlja troškovima u poduzeću s naglaskom na modele i metode upravljanja troškovima. U trećem poglavlju su prikazani troškovi na primjeru poduzeća Franck d.d. Na početku ovog poglavlja opisano je poduzeće i navedene pojedine značajke njegova poslovanja, a u nastavku je provedena horizontalna i vertikalna analiza stvarnih podataka iz financijskih izvještaja da bi se vidjelo kako poduzeće posluje. Također, provedena je i analiza troškova kako bi se jasno prikazali svi troškovi koji nastaju u poduzeću i njihova vrijednost. Četvrto poglavlje se odnosi na autorov kritički osvrt na temelju prethodno provedenih analiza. Posljednje, peto poglavlje je zaključak gdje su na temelju cjelokupnog istraživanja rada izneseni zaključci.

Na kraju rada je prikazan popis literature i popis slika, tablica i grafikona.

2. SPECIFIČNOSTI TROŠKOVA I UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA

Troškovi u poslovanju su uvijek prisutni. Naime, niti jedan poslovni proces se ne može obaviti, a da se pri tome ne izazovu troškovi. Znaju biti izrazito niski, ali najčešće su izrazito visoki, te poduzeću mogu zadati probleme. Oni su sastavni dio svakog poslovanja i kao takve ne treba ih zanemarivati, već im se posvetiti na način da se upravlja njima. Za početak je korisno spoznati o kakvim se troškovima radi i odakle dolaze, a potom pomoću određenih modela pristupiti sustavnom upravljanju troškovima.

2.1. Pojam troška

Različita shvaćanja i različite koncepcije troškova, doveli su brojne autore do definicija raznih oblika kada su u pitanju troškovi poslovanja. Ono što je zajedničko svim definicijama jest to da su troškovi novčano izraženi utrošci elemenata potrebnih za stvaranje određenih poslovnih učinaka. Pod vrijednosno izraženim utrošcima elemenata radnog procesa podrazumijevamo utroške rada, materijala, trajne i tekuće imovine te tuđe usluge. Pod stvaranjem poslovnih učinaka podrazumijevamo stvaranje proizvoda i/ili usluga, ovisno o djelatnosti poduzeća s kojom se bavi. U nastavku su dane definicije troškova različitih autora.

„Troškovi su vrijednosno izraženi utrošci elemenata radnog procesa i usluga te porezi i doprinosi neovisni o poslovnom rezultatu, a koji su nastali i koji su uzrokovani ostvarivanjem poslovnog učinka poduzeća“ (Goleš, 2016., str. 90, prema Jelavić, Ravlić, Starčević, & Šamanović, 1993.).

„Troškovi su novčani izraz utrošaka svih elemenata u poslovnom procesu, kao i ostalih terećenja (usluge i doprinosi) koja zajedno s troškovima čine strukturu cijene koštanja. Ovako definirani troškovi obuhvaćaju sve elemente (rad, sredstva za rad i predmete rada) koji čine prenijetu vrijednost, ali i dijelove novostvorene vrijednosti koji ulaze u strukturu cijene koštanja (razne usluge, doprinosi koji se obračunavaju s plaćama, dnevnice za putovanja i sl.)“ (Ruža, Veselica, Vranešević, Cingula, & Dvorski S., 2002., str. 71).

„U užem smislu pod troškovima se smatra potrošnja resursa zbog izrade novih proizvoda. Troškovi shvaćeni na ovaj način imaju karakter prenijete vrijednosti. Prema pojmovnom

određenju u najužem smislu troškovi predstavljaju svjesno uništavanje korisnih resursa u poslovnom procesu s namjerom da se u zamjenu dobiju korisniji proizvodi, odnosno neki drugi učinci“ (Drljača, Mala enciklopedija kvalitete, V.dio - Troškovi kvalitete, 2004., str. 30).

Kada se govori o pojmu troškova bitno je znati dvije odrednice: „da su oni vezani za učinke koji se susreću u svakoj vrsti poduzeća, a ne samo u proizvodnim; sve što predstavlja element cijene koštanja, istovremeno predstavlja i trošak, tako da izvan kalkulacije nema troškova“ (Upravljanje troškovima (Skripta)).

Ono što je karakteristično za troškove jest „(...) mogućnost mjerenja, izračunavanja i izražavanja troškova u novčanom iznosu. Ova mogućnost izražavanja vrlo je značajna s aspekta planiranja, razvrstavanja, evidentiranja, kontrole, analize i upravljanja troškovima“ (Drljača, Metode upravljanja troškovima, 2004.). Takav način će omogućiti kvalitetnije upravljanje poduzećem, što će na kraju rezultirati boljim poslovnim rezultatom.

Sam pojam troška često se poistovjećuje sa srodnim pojmovima kao što su izdatak, rashod, utrošak i gubitak. Važno je razlikovati ove bliske kategorije koje se često miješaju s pojmom troška, a imaju posve drugo značenje.

„Izdatak se kao pojam veže uz predaju, izdavanje, smanjenje gotovine ili novčanih vrijednosti. (...) Izdatak može, ali i ne mora, imati karakter troška. Razlika je u tome što su troškovi uvijek povezani s nastajanjem utroška resursa u poslovnom procesu, dok se izdaci vezuju uz smanjenje novčanih sredstava, neovisno o svrsi i cilju nastanka“ (Drljača, Mala enciklopedija kvalitete, V.dio - Troškovi kvalitete, 2004., str. 34). Dakle, za izdatke se može jednostavno reći da su to svi odljevi novčanih sredstva iz blagajne ili bankovnog računa.

Kada se govori o rashodu, može se reći da rashod kao pojam ima najšire značenje koje obuhvaća sve navedene pojmove. „Prema Međunarodnom računovodstvenom standardu (MRS) rashod predstavlja smanjenje ekonomske koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine. (...) Troškovi su najznačajniji dio rashoda jer nastaju u skladu s ciljem i svrhom poslovanja“ (Drljača, Mala enciklopedija kvalitete, V.dio - Troškovi kvalitete, 2004., str. 34). U rashode se ubrajaju svi troškovi koji su nastali stvaranjem proizvoda i usluga, ali tek kada je proizvod ili usluga prodana. Nadalje, u rashode se ubraja i nabavna vrijednost prodane

robe i materijala, izdaci vezani uz financiranje te drugi izdaci koji ne proizlaze iz ostvarenog poslovnog učinka.

Još jedan od pojmova koji se često poistovjećuje s pojmom troška je utrošak. Naime, „utrošak je usko vezan uz pojam rashoda i predstavlja fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti u stvaranje učinaka. Utrošak se pojmovno određuje kao utrošenu količinu ili dio stalne i tekuće imovine, rada i usluga, u procesu. Utrošak se obično izražava u fizičkim jedinicama. Ako nije nastao radi stvaranja učinaka ne predstavlja trošak“ (Drljača, Mala enciklopedija kvalitete, V.dio - Troškovi kvalitete, 2004., str. 34, 35). U praksi, utrošci su radni sati zaposlenih, sati rada strojeva, te svi ostali prirodni izrazi utrošenih elemenata radnog procesa.

„Gubitak se obično veže uz rezultat poslovanja. Može se javiti i kao netipična ili incidentna poslovna transakcija s negativnim poslovnim rezultatom. Gubitak je višak učinjenih rashoda nad ostvarenim prihodima. Trošak postoji i kada nema gubitka, dok se gubitak javlja samo ako su rashodi veći od prihoda“ (Drljača, Mala enciklopedija kvalitete, V.dio - Troškovi kvalitete, 2004., str. 35). Dakle, ovdje se govori o gubitku kao negativnom poslovnom rezultatu, no uz pojam gubitka može se vezati i gubitak predmeta rada koji se javlja za vrijeme stvaranja poslovnog učinka, skladištenja i transporta, pa se on smatra troškom ukoliko ne prelazi planirane granice, a ukoliko pak prelazi radi se o gubitku.

2.2. Podjela troškova

Kada je riječ o troškovima, menadžeri često moraju donijeti ispravne poslovne odluke sa kojima bi troškove smanjili na najmanju moguću razinu, a da se pri tom poslovni procesi nastave neometano obavljati. Za ispravne poslovne odluke potrebne su informacije o troškovima koje su zasnovane na činjenicama. Zato je potrebno znati koji je uzrok nastanka troška, kada i gdje nastaje te na kojim mjestima. Tu dolazimo do kriterija po kojima se troškovi dijele, a kako bi se specifičnije prikazali potrebno je upoznati se i s njihovim vrstama.

Prije nego li se započne govoriti o podjeli troškova prema kriterijima i vrstama treba spomenuti pojedine vrste troškova po kojima se oni razlikuju. Vukičević (2005., str. 54) navodi da troškovi mogu biti eksplicitni i implicitni. Eksplicitni troškovi predstavljaju stvarne izdatke poduzeća,

dok implicitni troškovi koji se još nazivaju i oportunitetnim troškovima, predstavljaju troškove propuštene prilike.

Također, važno je spomenuti da visina troškova najviše ovisi o količini i cijeni korištenih inputa, pa tako postoje tri osnovne vrste troškova (Sladoljev, 2015., str. 88):

- ukupni
- granični
- prosječni.

Ukupni troškovi „su najniži ukupni novčani izdaci potrebni da se proizvede određena količina proizvoda“ (Sladoljev, 2015., str. 95). Granični troškovi se definiraju „kao prirast ukupnih troškova za proizvodnju posljednje jedinice proizvoda ili usluge“ (Goleš, 2016., str. 106). Prosječni troškovi mjere trošak po jedinici proizvoda podijeljen na ukupnu proizvodnju.

Razvojem ekonomske znanosti podjela troškova se nadopunjavala i mijenjala, pa se tako danas u literaturi mogu pronaći podjele troškova prema različitim kriterijima. Podjele troškova grupirane su sa različitih aspekata, prvenstveno prema svrsi kojoj trebaju da služe. Prema Drljači (Metode upravljanja troškovima, 2004.) „uobičajeni i najpoznatiji kriteriji podjele troškova su:

- prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku,
- prema poslovnim funkcijama,
- prema segmentu (centrima odgovornosti) i mjestima troška,
- prema načinu raspoređivanja na nositelje,
- prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta (dinamičnosti),
- prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju,
- prema utjecaju na poslovni rezultat,
- prema ulaganju u poslovni proces,
- prema doprinosu kvaliteti.“

Tablica 1. Podjela troškova prema kriterijima i vrstama troškova

Rb.	Kriterij	Vrsta troškova
I.	Troškovi prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku (prirodni troškovi)	1. Troškovi trajne imovine 2. Troškovi tekuće imovine 3. Troškovi rada 4. Troškovi usluga 5. Ostali troškovi
II.	Troškovi prema načinu obuhvaćanja Po poslovnim funkcijama (funkcionalni troškovi)	1. Troškovi planiranja, konstrukcije i projektiranja. 2. Troškovi pripreme rada 3. Troškovi neposredne proizvodnje 4. Troškovi nabave, prodaje, distribucije, uskladištenja. 5. Troškovi financijskog poslovanja 6. Troškovi kontrole
III.	Troškovi prema segmentu (centrima odgovornosti) i mjestima troška	1. Troškovi segmenta (proizvoda, organizacijske jedinice, zemljopisnog segmenta), 2. Troškovi: profitnog centra, troškovnog centra, prihodnog centra, investicijskog centra 3. Troškovi po mjestima troška
IV.	Troškovi prema načinu raspoređivanja na nositelje	1. Direktni (izravni) pojedinačni ili troškovi izrade 2. Indirektni (neizravni) opći ili režijski troškovi
V.	Troškovi prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta (prema dinamičnosti)	1. Fiksni troškovi (apsolutno fiksni i relativno fiksni) 2. Varijabilni troškovi (progresivni, proporcionalni i regresivni)
VI.	Troškovi prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju i mogućnosti kontrole	1. Kontrolabilni (mogućnost kontrole znatna) 2. Nekontrolabilni (mogućnost kontrole neznatna)
VII.	Troškovi s obzirom na utjecaj na poslovni rezultat	1. Pozitivni troškovi 2. Negativni troškovi
VIII.	Troškovi prema ulaganju u poslovni proces	1. Primarni troškovi (prvi put ulaze u proces) 2. Sekundarni troškovi (više puta ulaze u proces)
IX.	Troškovi prema doprinosu kvaliteti	1. Troškovi za kvalitetu (troškovi preventive i troškovi ispitivanja) 2. Troškovi zbog (ne)kvalitete (troškovi unutarnjih propusta i propusta uočenih nakon isporuke)

Izvor: Drljača, M. (2004). Metode upravljanja troškovima. Električka (4), str. 16-22. Dohvaćeno iz https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf

„Prikazana podjela troškova u određenoj je mjeri uvjetovana propisima, njihovom raspodjelom u računskom (kontnom) planu, ali i potrebama analize u organizaciji. Tako je primjerice za poslovno odlučivanje menadžmenta najviše hijerarhijske razine važna podjela troškova po segmentu (centrima odgovornosti), dok je za niže hijerarhijske razine upravljanja važna podjela troškova na fiksne i varijabilne, funkcionalna podjela troškova i slično“ (Drljača, Mala enciklopedija kvalitete, V.dio - Troškovi kvalitete, 2004., str. 32).

Prethodno navedenoj podjeli mogu se dodati još neki kriteriji i vrste troškova koji se mogu pronaći u stručnoj literaturi, kao što su:

- troškovi prema mjestu nastanka i nositeljima (mjesta troškova, nositelji troškova) (Goleš, 2016., str. 100),
- troškovi za potrebe usporedbe i predviđanja (stvarni troškovi, planski troškovi, standardni troškovi) (Belak, Menadžersko računovodstvo, 1995., str. 145),
- prema kalkulativnom obuhvatu (apsorbirani troškovi, preapsorbirani troškovi, neapsorbirani troškovi) (Belak, Menadžersko računovodstvo, 1995., str. 145),
- troškovi prema položaju u financijskim izvještajima (troškovi proizvoda i troškovi razdoblja, primarni i konverzijski troškovi, nedospjeli i dospjeli troškovi) (Perčević, Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova (Prezentacija)),
- troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka (relevantni troškovi, irelevantni troškovi) (Perčević, Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova (Prezentacija)),
- prema svrsi donošenja specifičnih menadžerskih odluka (opravdani i neopravdani troškovi, izbježiv i neizbježivi troškovi) (Belak, Menadžersko računovodstvo, 1995., str. 145).

Vidljivo je da postoje različite klasifikacije i vrste troškova. Osnovni oblik troškova su prirodni troškovi što znači da su sve ostale vrste troškova također prirodni troškovi, ali su klasificirani na različite načine. U nastavku su objašnjeni neki od značajnijih kriterija troškova zajedno sa njihovim vrstama.

2.2.1. Troškovi prema prirodnim vrstama

Kod ovog kriterija podjele troškova polazi se od pretpostavke da su svi inputi korišteni u poslovanju razlog nastajanja troškova. Za poduzeće se ovo smatra kao najvažnija podjela jer obuhvaća elemente procesa rada. Podjela se temelji na porijeklu nastanka troškova i kao takva omogućuje praćenje i evidentiranje troškova u poslovne knjige. Ovaj kriterij se može podijeliti na sljedeće vrste: troškove trajne imovine, troškove tekuće imovine, troškove rada, troškove usluga, ostale troškove.

Troškovi trajne imovine (troškovi sredstava za rad) nastaju iz razloga što su sredstva korištena u poslovanju podložna gubljenju vrijednosti njihovom upotrebom ili protekom vremena. Takav trošak naziva se amortizacija. Također, ovi troškovi čine i nabavnu cijenu sredstava, tekuće i investicijsko održavanje, premije osiguranja i druge troškove.

Troškovi tekuće imovine (troškovi predmeta rada) predstavljaju osnovu proizvodnje odnosno troškove materijala koji se koriste u proizvodnji te sve ostale troškove koji dolaze s predmetom rada.

Troškovi rada se odnose na ljudski rad. To je djelatnost čovjeka koja je potrebna da bi se proces poslovanja mogao normalno odvijati, najčešće kada su u pitanju proizvodna poduzeća. Troškovi se odnose na plaće radnika i sve ostale doprinose koji idu uz plaću.

Troškovi usluga čine troškove kao što su transportne usluge, telekomunikacijske i poštanske usluge, komunalne usluge, usluge održavanja, usluge platnog prometa, usluge marketinga i drugo. Ova vrsta troškova predstavlja vrlo opširnu skupinu, važnu za obavljanje poslovanja.

Ostali troškovi se odnose na one troškove koji su zakonski regulirani poput poreza, carina i doprinosa te troškove koje poduzeće ima prema drugim ugovornim stranama poput leasing kuća, banaka ili najma poslovnog prostora. Tu možemo još dodati i troškove kao što su članarine komorama, udruženjima itd.

U literaturi se mogu pronaći i drugačije grupirane vrste troškova prema ovom kriteriju. Tako se mogu nabrojati sljedeće vrste: materijalni troškovi, troškovi usluga, troškovi amortizacije, troškovi plaća i naknada plaća zaposlenima, rezerviranja¹ za troškove i rizike, ostali troškovi poslovanja (Perčević, Računovodstveno praćenje troškova (Prezentacija)). Ovako grupirane vrste često se mogu vidjeti u financijskim izvješćima poduzeća.

2.2.2. Troškovi prema načinu raspoređivanja na nositelje

Kada se govori o kriteriju troškova prema načinu raspoređivanja na nositelje, misli se na one troškove koji se mogu vezati za određeni proizvod ili uslugu pri njihovom stvaranju ili na one troškove koji se ne mogu vezati, ali nastaju dok se stvara određeni proizvod ili usluga. U ovom se kriteriju troškovi dijele na dvije vrste: direktne i indirektne troškove.

¹ „Pojam rezerviranja odnosi se na procjenu potencijalnih rizika tj. gubitaka od poslovanja, a temelji se računovodstvenom načelu opreznosti“ (Jankac, 2011.).

Direktni (izravni ili posredni) troškovi su oni troškovi koji su obuhvaćeni cijenom koštanja proizvoda ili usluga. Te troškove je moguće izračunati za svaku jedinicu proizvoda ili usluge. Zovu se još i pojedinačni ili troškovi izrade. Primjer ovakvih troškova je nabava sirovina za proizvodnju određenog proizvoda.

Indirektni (neizravni ili neposredni) troškovi su oni troškovi koje nije moguće vezati za određeni proizvod ili uslugu već su oni rezultat rada cijelog poduzeća što znači da su to zajednički troškovi koji nastaju na različitim mjestima. Zovu se još i opći ili režijski troškovi. Primjeri ovakvih troškova su amortizacija, troškovi električne energije, troškovi čišćenja i održavanja itd.

2.2.3. Troškovi prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta

Osim troškova po prirodnim vrstama, još jedan od kriterija podjele troškova koji se najčešće upotrebljava i smatra važnim je podjela troškova prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta. Naziva se još i podjela troškova prema dinamičnosti. Naime, promatrajući troškove u poslovanju može se uočiti da se oni mijenjaju. Te promjene ovise o raznim čimbenicima poput obima proizvodnje. Upravo takvo reagiranje troškova na promjenu obima proizvodnje odnosno stupnja zaposlenosti kapaciteta, izazvati će i promjenu u visini troškova. Tako će postojati troškovi na koje će utjecati dinamika poslovanja, ali i oni na koje neće. Prema tome, troškove prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta dijelimo na: fiksne, varijabilne i mješovite troškove.

Fiksni (stalni) troškovi su oni troškovi koji ostaju jednaki, točnije ne mijenjaju se promjenom stupnja iskorištenosti kapaciteta. To znači da su oni isti, i kada se proizvodi maksimalno i kada proizvodnje uopće nema. Primjeri ovakvih troškova su: amortizacija, sredstva za rad, troškovi održavanja, najamnine i zakupnine, troškovi osoblja itd. Budući da se fiksni troškovi u nekim slučajevima ipak mogu mijenjati, dalje ih dijelimo na apsolutno i relativno fiksne troškove.

Apsolutno fiksni troškovi ne ovise o stupnju zaposlenosti kapaciteta što znači da na njih uopće ne utječu nikakve promjene. Ovakvi troškovi se još nazivaju i troškovima pripremljenosti za rad iz razloga što je poduzeće podložno ovakvim troškovima prilikom pokretanja poslovanja.

Primjeri ovakvih troškova su fiksne plaće zaposlenih, troškovi osiguranja, krediti kod banaka itd.

Relativno fiksni troškovi nastaju ukoliko poslovanje preraste u višu razinu zaposlenosti. To se događa kada povećanje stupnja zaposlenosti kapaciteta prijeđe određenu granicu odnosno zonu koju postojeći kapaciteti ne mogu podnijeti. Tada nastaju relativno fiksni troškovi koji prvotno rastu uz povećanje opsega proizvodnje, a nakon toga se ponašaju kao fiksni troškovi koji više ne ovise o povećanju opsega proizvodnje sve dok se nalaze unutar zadanih granica. Primjeri takvih troškova su investicijsko održavanje.

Varijabilni (promjenjivi) troškovi su oni troškovi koji reagiraju na promjene stupnja zaposlenosti kapaciteta. Ovakva vrsta troškova reagira kod svake promjene u obimu proizvodnje na način da troškovi rastu ukoliko se iskorištenost kapaciteta povećava odnosno padaju ukoliko se iskorištenost kapaciteta smanjuje. Primjeri ovakvih troškova su trošci materijala i energije, troškovi dodatnog rada zaposlenih itd. Budući da se svi varijabilni troškovi ne mijenjaju jednako, razlikuju se proporcionalni, progresivni i regresivni varijabilni troškovi.

Proporcionalni varijabilni troškovi su linearni što znači da se mijenjaju isto kao i promjena razine iskorištenosti kapaciteta. Za koliko jedinica poraste količina proizvodnje toliko će i proporcionalni trošak rasti.

Progresivni varijabilni troškovi se mijenjaju brže od promjene razine iskorištenosti kapaciteta, što znači da nisu linearni. Ako količina proizvodnje raste za jednu jedinicu, progresivni trošak će iznositi više od jedne jedinice.

Regresivni varijabilni troškovi se mijenjaju sporije od promjene razine iskorištenosti kapaciteta, što znači da nisu linearni. Ako količina proizvodnje raste za jednu jedinicu, regresivni trošak će iznositi manje od jedne jedinice.

Mješoviti troškovi su oni troškovi koji se promjenom stupnja iskorištenosti kapaciteta ne ponašaju ni kao fiksni, ni kao varijabilni troškovi. Može se reći da su to troškovi koji sadrže i fiksnu i varijabilnu komponentu, gdje je bitno uočiti te komponente i odgovarajućim metodama ih razdvojiti. Primjer ovakvih troškova je najam stroja u proizvodnji koji se isplaćuje kao fiksna komponenta koja se kasnije uvećava uslijed porasta prihoda prodaje.

2.2.4. Troškovi prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju i mogućnosti kontrole

Ova podjela je izvršena zbog toga što postoje troškovi na koje menadžment može utjecati, ali i oni na koje ne može. Upravo zbog toga postoje dvije vrste troškova: kontrolabilni i nekontrolabilni.

Kontrolabilni (kontrolirani) troškovi su oni troškovi nad kojima menadžment ima kontrolu. Za te je troškove odgovoran i na njih može utjecati, pa možemo reći da su ti troškovi kontrolirani od strane menadžmenta. Što je viša razina menadžmenta, to je i mogućnost kontrole veća (Perčević, Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova (Prezentacija)).

Nekontrolabilni (nekontrolirani) troškovi su oni troškovi nad kojima menadžment nema kontrolu. Za te troškove nije odgovoran i na njih ne može utjecati, stoga je jasno da ti troškovi nisu kontrolirani od strane menadžmenta.

2.2.5. Troškovi prema ulaganju u poslovni proces

Kod ovog kriterija troškovi se razvrstavaju prema ulaganju u poslovni proces. Tako postoje dvije vrste troškova: primarni i sekundarni troškovi.

Primarni troškovi su oni troškovi koji prvi put ulaze u poslovni proces te se iskazuju kao prirodne vrste troškova (Goleš, 2016., str. 102, prema Jelavić, Ravlić, Starčević, & Šamanović, 1993.).

Sekundarni troškovi su „izvedeni troškovi koji u sebi sadržavaju primarne troškove određenog mjesta troška i prenesene troškove drugih mjesta prijemom internih učinaka tih radnih mjesta. Zbroj sekundarnih troškova posljednjeg mjesta troška u proizvodnji jednak je zbroju primarnih troškova svih mjesta ako se troškovi prenose po stvarnim cijenama utrošenih elemenata radnog procesa“ (Goleš, 2016., str. 103, prema Jelavić, Ravlić, Starčević, & Šamanović, 1993.).

2.2.6. Troškovi prema mjestu nastanka i nositeljima

Još jedan od značajnih kriterija podjele su troškovi prema mjestu nastanka i nositeljima troškova. Naime, svako mjesto u poduzeću i svaki proizvod ili usluga donosi troškove. Te troškove je bitno analizirati kako bi se utvrdili rezultati svih poslovnih učinaka, kao i ukupni rezultati cijelog poduzeća. Stoga, u ovom kriteriju se troškovi dijele na: mjesta i nositelje troškova.

Mjesta troškova su prostorne i funkcionalne jedinice poduzeća u kojima nastaju troškovi. To su obično troškovi različitih sektora ili odjela, centara odgovornosti, prodajnih jedinica itd. Ova vrsta troškova se može podijeliti na: glavna, pomoćna i zajednička mjesta troška.

Glavna mjesta troškova se odnose na mjesta gdje se obavlja temeljna djelatnost odnosno glavni poslovni procesi. Pomoćna mjesta troškova se odnose na mjesta gdje se obavljaju sporedni poslovni procesi koji služe kao potpora glavnim procesima i djelatnostima. Zajednička mjesta troškova se odnose na ona mjesta koja su zajednička za više poslovnih procesa i djelatnosti (Goleš, 2016., str. 100).

Nositelji troškova su učinci zbog kojih nastaju troškovi. Ti učinci se odnose na proizvode, poluproizvode, usluge, i ostalo namijenjeno tržištu, a podložno stvaranju troškova. Utvrđivanje troškova kod učinaka će kasnije omogućiti lakše formiranje cijene učinaka. Ova vrsta troškova se dalje može podijeliti na: interne i eksterne nosioce troškova.

Interni (unutarnji) nosioci troškova nisu namijenjeni tržištu, što znači da ostaju u poduzeću. Eksterni (vanjski) nosioci troškova su namijenjeni prodaji na tržištu (Goleš, 2016., str. 100).

2.2.7. Troškovi za potrebe usporedbe i predviđanja

S obzirom da je u poslovanju troškove potrebno predvidjeti, planirati i uspoređivati kako ne bi nastali dodatni troškovi koji na posljetku utječu na ukupni rezultat poslovanja, dolazimo do kriterija podjele troškova za potrebe usporedbe i predviđanja. Ovaj kriterij podrazumijeva sljedeće vrste troškova: stvarne, planske i standardne.

Stvarni troškovi su odraz stvarno nastalih troškova elemenata radnog procesa u određenom razdoblju. Vidljivi su u knjigovodstvenim ispravama na kraju obračunskog razdoblja. Budući da predstavljaju stvarno stanje, služe kao temelj za buduća planiranja troškova. Razlikuju se dvije podvrste: povijesni i tekući troškovi.

Povijesni troškovi su oni koji su nastali u prošlom obračunskom razdoblju. Rezultat su prošlih poslovnih odluka. Tekući troškovi su oni koji nastaju u tekućem, trenutno promatranom razdoblju.

Planski troškovi su oni troškovi koji se predviđaju za buduće razdoblje. U predviđanju se najčešće koriste stvarni ili standardni troškovi da bi se odredili troškovi koji će se dogoditi u budućnosti, ukoliko su dobro procijenjeni. Ovi troškovi su vrlo pogodno sredstvo za kontrolu stvarnih troškova.

Standardni troškovi su također troškovi koji se unaprijed predviđaju za buduće razdoblje, ali za razliku od planskih troškova utvrđuju se na temelju posebnih metoda i prijašnjeg iskustva. Može se reći kako ovi troškovi služe kao najtočnije mjerilo ekonomičnosti.

2.3. Upravljanje troškovima

Jedna od brojnih zadaća menadžmenta jest briga o troškovima. S obzirom na njihovu važnost razvijen je poseban način upravljanja koji se naziva upravljanje troškovima. Ovaj način upravljanja poduzećem predstavlja specifičan proces vođenja poslovanja u domeni troškova kako bi se ispunili ciljevi poduzeća. Ukoliko poduzeće u svoje poslovanje integrira ovakvu vrstu upravljanja može imati brojne benefite koji mogu dovesti do izvrsnih poslovnih rezultata.

Upravljanje troškovima (eng. *Cost Management*) „može se definirati kao postizanje menadžerskih ciljeva na temelju optimalnog angažiranja troškova“ (Belak, Menadžersko računovodstvo, 1995., str. 130).

Upravljanje troškovima predstavlja poseban segment poslovanja gdje se fokus stavlja na smanjenje (minimiziranje) odnosno optimizaciju troškova. Bitno je znati da cilj ovog procesa nije u potpunosti isključiti troškove jer je to zapravo nemoguće, već optimizirati troškove i

postići što više koristi od nastalih troškova. Optimizacijom troškova poduzeće će nastojati smanjiti troškove do one razine koja će i dalje davati najbolje učinke. Poduzimanjem određenih poslovnih aktivnosti, čak i onih koje iziskuju troškove, poduzeće može dovesti do dugoročno profitabilnog poslovanja. Belak (1995., str. 130) u svom radu objašnjava da je osnovni cilj upravljanja troškovima „postići što veću dugoročnu korist od učinjenog troška ili postići određeni menadžerski cilj uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentnu poziciju.“

Proces upravljanja troškovima predstavlja složen tijek radnji koje je potrebno provoditi kontinuirano da bi se dugoročno mogli vidjeti rezultati. Belak (1995., str. 131) upravljanje troškovima tumači kao proces koji obuhvaća „predviđanje, planiranje, budžetiranje i kontrolu troškova te analize koje pokazuju ponašanja troškova ovisno o promjeni okolnosti i uzroke odstupanja od predviđenih troškova s ciljem njihova zadržavanja u prihvatljivim granicama te osiguranja informacija menadžerima za izbor između alternativa koje omogućuju promjene smjerova aktivnosti radi postizanja optimalnih ekonomskih rezultata.“

S obzirom na do sada navedeno, valja još spomenuti da u proces upravljanja troškovima nije uključen samo menadžment, već cijela organizacija odnosno poduzeće. Menadžer je taj koji vodi proces, usmjerava, motivira i kontrolira zaposlene ka postavljenom cilju, a zaposleni pružaju potporu u ostvarivanju istog. Upravljanje ovim procesom treba biti svakodnevna zadaća poduzeća kako se ne bi dogodilo da poduzeće zapadne u probleme koji će kasnije rezultirati negativnim ishodom. U današnjem digitalnom okruženju, potporu mogu pružiti i softveri za upravljanje poslovanjem pomoću kojih će sustavno upravljanje troškovima, ali i poduzećem općenito biti lakše i jednostavnije.

2.3.1. Razvoj upravljanja troškovima

U prvim počecima tržišne ekonomije, upravljanje troškovima je postojalo kao nužan uvjet, no razvojem menadžmenta i računovodstvenih sustava i znanstvenih metoda proučavanja troškova, razvilo se moderno upravljanje troškovima. Ozbiljniji pristupi upravljanju troškovima uočavaju se još 1930-tih godina u SAD-u, a snažniji razvoj događa se 1960-tih godina. Razvoj upravljanja troškovima može se povezati s razvojem troškovnog i menadžerskog računovodstva, budući da se podaci i informacije ovih dviju disciplina upotrebljavaju u

upravljanju troškovima. Dvije osnovne discipline na kojima se temelji upravljanje troškovima su financijsko i troškovno računovodstvo (Belak, Menadžersko računovodstvo, 1995., str. 131-132).

Prilikom planiranja i kontrole poslovnih aktivnosti menadžment mora imati precizne informacije o troškovima. Za oblikovanje sustava upravljanja troškovima bitno je povezati odgovornosti za troškove s menadžmentom koji ih nadzire. Pomoću toga menadžment može odrediti da li se pojedine aktivnosti u poduzeću uklapaju u troškovni okvir. Zbog brzih promjena uvjeta poslovanja na tržištu, menadžment ne može uvijek dobiti jasne i precizne informacije o troškovima. U svrhu toga, razvijeni su brojni modeli uz koje je menadžmentu omogućeno efikasnije upravljanje troškovima (Belak, Menadžersko računovodstvo, 1995., str. 132-133).

Modeli upravljanja troškovima su se razvijali ovisno o potrebama rješavanja pojedinih problema u upravljanju troškovima. Od 1990. do 1995. godine dolazi do mnoštva prijedloga novih modela, pa se može zaključiti kako je od tada ovo područje počelo sve više dobivati na značaju. Ipak, prijedlozi novih modela nisu pomogli da se upravljanje troškovima pojednostavi i olakša, već je naprotiv stvorilo dodatnu zbrku u pojmovima i terminologiji. Tako je time otežana i klasifikacija modela, no prema određenim kriterijima, modele je ipak bilo moguće svrstati u pet grupa (Belak, Menadžersko računovodstvo, 1995., str. 133).

Danas, pridavanjem sve veće pažnje upravljanju troškovima, razvijeni su mnogi modeli i metode koje umnogome olakšavaju upravljanje. Također, razvojem informatičke tehnologije i nastankom različitih softvera za poslovno upravljanje, omogućeno je lakše i jednostavnije praćenje i analiziranje troškova na temelju kojih se mogu donositi kvalitetne poslovne odluke. U današnjem suvremenom poslovanju gdje je konkurencija velika, a ekonomski uvjeti sve teži, mnoga poduzeća posvećuju pažnju troškovima više nego ikad prije, gdje upravljanje troškovima predstavlja vrlo važnu komponentu u ukupnom upravljanju poduzećem.

2.3.2. Modeli upravljanja troškovima

U upravljanju troškovima izuzetno su bitne informacije koje su zasnovane na činjenicama kako bi menadžeri mogli donijeti ispravne poslovne odluke vezane uz optimiziranje troškova.

Razvojem modela upravljanja troškovima, menadžmentu je omogućeno lakše i kvalitetnije dobivanje informacija što na kraju rezultira i ispravnijim poslovnim odlukama. U nastavku su prikazane metode odnosno modeli upravljanja troškovima.

Drljača (Metode upravljanja troškovima, 2004.) navodi sljedeće modele koji se mogu koristiti za upravljanje troškovima:

- „metoda tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima,
- model upravljanja troškovima temeljen na procesima,
- model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti,
- model ciljnih troškova,
- budžetiranje temeljeno na aktivnostima,
- model bilance postignuća,
- “Kaizen“ troškovi,
- analiza vrijednosti,
- model upravljanja troškovima kvalitete i

drugi menadžerski koncepti kao odrednice utjecaja na razvoj modela informacijskog sustava za upravljanje poslovnim procesima, odnosno cjelokupnim sustavom upravljanja organizacije.“

U tablici ispod prikazano je devet modela upravljanja troškovima zajedno sa formuliranim pitanjima koja predstavljaju ishodište modela. Uz to navedene su i pretpostavke koje se odnose na navedene modele.

Tablica 2. Pregled karakteristika 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>Procesess 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. Električka (4), str. 16-22. Dohvaćeno iz https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf

Svaki od modela nudi različite pristupe u upravljanju troškovima, a na poduzećima je da pronađu i odaberu onaj model koji njima najviše odgovara. Čest je slučaj da poduzeća kombiniraju dva ili više različitih modela. Prvi i drugi model smatraju se tradicionalnim modelima, dok se preostali smatraju suvremenim. U nastavku su objašnjeni svi prethodno navedeni modeli.

2.3.2.1. Metoda tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima

Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima (eng. *Traditional Product Costing – TPC*) je najstariji model koji se u praksi koristi više od sto godina. Temelji se na podjeli proizvodnih troškova u tri glavne skupine: troškove izravnog materijala, troškove izravnog rada i troškove proizvodne režije (Belak, 1995., str. 133).

Troškovi izravnog materijala i rada se računovodstveno prate i kontroliraju po svakoj jedinici proizvoda/usluge. Troškovi proizvodne režije se pridružuju izravnim troškovima na temelju udjela troškova izravnog rada (Belak, 1995., str. 133). Osnovnoj skupini se mogu dodati još i troškovi upravne i prometne režije koji se pridružuju izravnim troškovima kao i troškovi proizvodne režije.

Ovaj model se još naziva i “tradicionalnom kalkulacijskom metodom“ što znači da se troškovi mogu na jednostavan način kalkulirati. Model odgovara na pitanje: *gdje trošak nastaje* (Drljača, Metode upravljanja troškovima, 2004.).

Iako se ovdje radi o tradicionalnom modelu koji ima mnogo nedostataka s obzirom na to da ne može ispuniti sve zahtjeve poduzeća za upravljanje troškovima u suvremeno doba, sve manje se koristi, ali može poslužiti kao osnova za učenje ostalih modela. Model zamjenjuju novi suvremeniji modeli koji mogu pružiti bolje opcije upravljanja troškovima.

2.3.2.2. Model upravljanja troškovima temeljenih na procesima

Model upravljanja troškovima temeljenih na procesu (eng. *Process Based Costing - PBC*) je oblikovan na način da prati i vrednuje troškove proizvodnje slijedeći faze proizvodnog procesa. „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. Oni su usmjereni prvenstveno na reduciranje proizvodnih troškova i unaprjeđenje procesa proizvodnje.“ Za reduciranje troškova procesa primjenjuju se određene metode (Belak, 1995., str. 134).

Da bi poduzeća mogla primijeniti i razviti ovaj model pretpostavka je da imaju izgrađene, dokumentirane i implementirane poslovne procese s tim da je poduzeće procesno orijentirano. Model odgovara na pitanje: *gdje su uzroci troškova proizvodne režije* (Drljača, Metode upravljanja troškovima, 2004.).

S obzirom da je model usmjeren na poslovne procese može se zaključiti kako je pogodan za proizvodna poduzeća. Kao što je već navedeno, pretpostavka modela je da su poslovni procesi poduzeća uređeni što je zapravo uvjet za upravljanje ovim modelom.

2.3.2.3. Model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti

Modeli upravljanja troškovima temeljem aktivnosti (eng. *Activity Based Costing – ABC*) predstavlja model gdje se troškovi raspoređuju po aktivnostima (Drljača, Metode upravljanja troškovima, 2004.). Model je oblikovan na temelju metodologije koja mjeri troškove i performanse aktivnosti, resursa i troškovnih objekata². Veza između njih funkcionira tako što se resursi priključuju aktivnostima, a aktivnosti troškovnim objektima na temelju opsega korištenja pri realizaciji troškovnih objekata. Model uzima u obzir uzročnu vezu između troškovnih indikatora³ i aktivnosti (Belak, 1995., str. 135).

Ovaj model kao i prethodni, podrazumijeva procesno orijentirano poduzeće sa izgrađenim, dokumentiranim i implementiranim poslovnim procesima. Ishodište modela se pronalazi u odgovoru na pitanje: *zašto trošak nastaje* (Drljača, Metode upravljanja troškovima, 2004.).

Može se uočiti kako je ovaj model sličan prethodnom. Korisna je upotreba modela u proizvodnim poduzećima koji su utemeljeni na centrima odgovornosti. Model se pokazao kao veoma uspješan u upravljanju troškovima, stoga ga poduzeća često koriste.

2.3.2.4. Model ciljnih troškova

Model ciljnih troškova (eng. *Target Costing – TC*) predstavlja suvremeni model upravljanja troškovima na način da se računovodstveno obuhvaćaju i sustavno mjere troškovi uključeni u učinke sa kojima se ostvaruje dobitak. Da bi se model ciljnih troškova mogao provesti, nužno je dobro poznavanje i razumijevanje postojeće strukture troškova te najvažnije, podjela troškova na pojedine sastavnice proizvoda. To kasnije omogućava praćenje troškova, utvrđivanje odstupanja i pronalazak uzroka. Model uvažava princip da troškovi sastavnica proizvoda iznose samo onoliko, koliki je doprinos sastavnice korisnosti proizvoda sa stajališta kupca. Odgovara na pitanje: *koliki troškovi smiju biti* (Drljača, Metode upravljanja troškovima, 2004.).

² Troškovni objekt može biti proizvod, usluga, projekt ili neka druga jedinica proizvoda za koju je oblikovano mjerenje troškova (Belak, 1995., str. 135).

³ Troškovni indikator je „neki faktor koji uzrokuje promjene u troškovima neke aktivnosti“ (Belak, 1995., str. 135).

Prema navedenom može se pretpostaviti da se model primjenjuje u najranijim fazama proizvodnje odnosno u fazi planiranja i razvoja proizvoda. Na taj se način budući proizvodi prilagođavaju potrebama i željama kupaca, a nastojanjem da se uskladi kvaliteta proizvoda i cijena, poduzeće će nastojati održati položaj na tržištu.

2.3.2.5. Budžetiranje temeljeno na aktivnostima

Budžetiranje temeljno na aktivnostima (eng. *Activity Based Budgeting – ABB*) je model kod kojeg se fokus ne stavlja na utvrđivanje troškova, već na zahtjeve kupaca/korisnika. Model je usmjeren na kapacitet opreme i stupanj njegove dostatnosti radi ispunjenja zahtjeva kupaca/korisnika. Na početku je potrebno utvrditi kapacitete opreme i broj zaposlenih. Izradom početnih kalkulacija dobivaju se podaci o materijalnim i ljudskim resursima što menadžmentu pomaže u donošenju odluka o razini raspoloživih kapaciteta i njihovoj dostatnosti za razvoj proizvoda/usluga koje zahtijeva tržište. Model pruža odgovor na pitanje: *koliki su kapaciteti poduzeća potrebni da bi se ispunili zahtjevi tržišta* (Drljača, Metode upravljanja troškovima, 2004.).

Kao što se može zaključiti, model ne polazi od utvrđivanja troškova nego je usmjeren na zahtjeve tržišta. Analiziraju se kapaciteti na razini materijalnih i ljudskih resursa kako bi se mogla odrediti proizvodnja, a potom se analiziraju troškovi nabave novih resursa. Model predstavlja svojevrsan nastavak modela upravljanja troškovima temeljem aktivnosti.

2.3.2.6. Model bilance postignuća

Model bilance postignuća (eng. *Balanced Score Card – BSC*) je „model pažljivo odabranoga skupa pokazatelja i mjera, izvedenih iz strategije poduzeća, pomoću kojeg se planiraju i usmjeravaju aktivnosti poduzeća i mjere postignuća iz različitih perspektiva, na temelju povezivanja i uravnoteženja najvažnijih čimbenika uspješnosti“ (Drljača, Metode upravljanja troškovima, 2004., prema Belak, 2002.). Model se temelji na spoznaji o nedostacima postupaka obuhvaćanja troškova i četiri osnovne perspektive pomoću kojih se preoblikuju vizija i strategija poduzeća u poslovne aktivnosti. Četiri perspektive su: financijska perspektiva, perspektiva kupaca, perspektiva internog poslovnog procesa i perspektiva usavršavanja i rasta

broja zaposlenih. Model postavlja pitanje: *kakvi su rezultati povezivanja i uravnoteženja čimbenika uspješnosti* (Drljača, Metode upravljanja troškovima, 2004.).

Model pripada suvremenim metodama s obzirom na činjenicu da se radi o novom pristupu u upravljanju troškovima. Na osnovu prethodno navedenog može se pretpostaviti kako ovim pristupom poduzeće provjerava da li se kreće prema zacrtanim ciljevima.

2.3.2.7. “Kaizen“ troškovi

“Kaizen“ troškovi (eng. “*Kaizen*“ *Costing – KC*) je model upravljanja troškovima koji ima za cilj kontinuirano smanjivanje troškova za vrijeme odvijanja procesa proizvodnje primjenom određenih postupaka. Naime, potrebno je nepotrebne radnje koje izazivaju troškove izbaciti iz poslovanja, te primijeniti nove načine rada koji neće stvarati dodatne troškove. Budući da je model nastao u japanskim poduzećima, polazna pretpostavka modela je da se sve uvijek može napraviti bolje. Iz tog razloga ishodište modela je odgovor na pitanje: *može li još bolje* (Drljača, Metode upravljanja troškovima, 2004.).

Proučavajući ovaj model da se uočiti kako će kontinuirano ulaganje i poboljšanja, čak i ako se radi o manjim promjenama u poslovanju, rezultirati pozitivnim ishodom.

2.3.2.8. Analiza vrijednosti

Analiza vrijednosti (eng. *Value Engineering – VE*) je sustavan, strukturiran i organiziran pristup koji koristi funkcijsku analizu kako bi se troškovi mogli smanjiti bez ugrožavanja kvalitete i funkcionalnosti proizvoda/usluga (Herrera). Funkcijskom analizom se nastoji utvrditi koliko pojedini dijelovi proizvoda, kada se on podjeli na sastavne dijelove, pridonose funkcionalnosti, a koliko ukupnim troškovima stvaranja tog proizvoda. Ova analiza je ujedno i glavni alat za uspostavljanje kvalitete, zahtjeva i vrijednosti (Drljača, Metode upravljanja troškovima, 2004., prema Cingula & Klačmer, 2003.). Modelom analize vrijednosti nastoji se djelovati na kontinuirano smanjivanje troškova. Ishodište modela je odgovor na pitanje: *možu li se troškovi još smanjiti* (Drljača, Metode upravljanja troškovima, 2004.).

Može se uvidjeti kako je model veoma korisno sredstvo za smanjivanje troškova, no treba se paziti da kvaliteta i funkcionalnost proizvoda ostanu na prihvatljivom nivou.

2.3.2.9. Model upravljanja troškovima kvalitete

Model upravljanja troškovima kvalitete (eng. *Quality Cost Management - QCM*) jest model pomoću kojeg se prepoznaju, utvrđuju i optimiziraju troškovi kvalitete kao strukturni elementi ukupnih troškova poduzeća. Upravljanju troškovima kvalitete se pristupa nakon što je implementiran djelotvoran sustav prikupljanja, klasifikacije i obrade postojećih troškova kvalitete. Svrha modela jest da se utvrde uzroci koji dovode do nesukladnosti u poslovnim procesima, a potom procesi učine pouzdanim. Optimizacijom se nastoji postići najpovoljniji odnos ukupnih troškova kvalitete i ona razina kvalitete koja zadovoljava potrebe kupaca/korisnika. Model postavlja pitanje: *koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put* (Drljača, Metode upravljanja troškovima, 2004.).

U doba suvremenog poslovanja, potrebno je više nego ikad prije ulagati u kvalitetu. Troškovi kvalitete mogu nastati na raznim mjestima u poduzeću, stoga je bitna pretpostavka za njihovo uočavanje i saniranje integriran sustav praćenja i iskazivanja troškova kvalitete. Svjesnost poduzeća o važnosti troškova kvalitete sve više raste, što pokazuje pozitivan pomak u upravljanju troškovima ovim modelom, ali i upravljanja kvalitetom općenito.

2.3.3. Upravljanje troškovima u praksi

Menadžeri u praksi osjećaju da moraju pokloniti važnost upravljanju troškovima jer je njihov utjecaj na dobitak velik. Međutim, ovakve odluke ne provode svi menadžeri jednako. Tako s jedne strane postoje menadžeri koji pokušavaju zabraniti svaki trošak, a s druge strane postoje menadžeri koji dopuštaju da se troškovi nekontrolirano kreću. O tome ovisi menadžerova razina znanja iz ekonomije općenito i računovodstva posebno. Menadžeri često pokušavaju uštedjeti na nebitnim stvarima dok istovremeno propuštaju priliku da uklone glavne stavke troškova. Tada se javljaju loši poslovni rezultati, te se pokreću kampanje koje su usmjerene na stroge restrikcije troškova. Bitno je napomenuti kako kampanje kojima je cilj oštra redukcija troškova nisu upravljanje troškovima, već su one posljedica lošeg upravljanja troškovima u prošlom razdoblju (Belak, 1995., str. 137-138).

„Upravljanje troškovima je ozbiljan, konstantan i dugotrajan proces pozitivnog odnosa menadžera prema troškovima te stalnog procjenjivanja odnosa troškova prema koristi od tih troškova.“ Za optimalno upravljanje troškovima potrebna su znanja i vještine koje menadžeri trebaju proširivati i razvijati konstantno. Također, za svaki uspjeh menadžeri trebaju biti nagrađeni (Belak, 1995., str. 138).

Do sada se moglo uvidjeti koliko je upravljanje troškovima u poduzeću bitno. U praksi ga većinom primjenjuju veća poduzeća, no bez obzira da li se radi o velikim ili malim poduzećima, pridavanje važnosti troškovima može rezultirati brojnim benefitima. Za upravljanje je bitna sposobnost menadžera koji treba imati određena znanja i vještine, a prije svega razvijenu svijest o važnosti ove teme. Takav menadžer može cijelo poduzeće usmjeriti i poduprijeti u provođenju ovog procesa koji se itekako isplati ukoliko se pravilno provodi.

Koristi od upravljanja troškovima se ne mogu primijetiti odmah, ali dugoročno mogu dati impresivne rezultate. S druge strane, postoje i velike pogreške koje mogu nanijeti štetu poduzeću ukoliko se troškovima upravlja s niskim znanjem i na temelju krivog pristupa (Belak, 1995., str. 138-141).

U nastojanju da se iz troškova izvuku optimalne koristi, razvijale su se brojne metode upravljanja troškovima, ali i određena pravila. Iako je glavni cilj procesa upravljanja troškovima njihova optimizacija, postoje specifična pravila koja bi menadžerima bilo poželjno slijediti kako bi ostvarili dobre poslovne rezultate i održali konkurentnost na tržištu. Tako su u nastavku prikazana četiri pravila koja se nameću u upravljanju troškovima, ali i upravljanju poduzećem općenito.

„U svijetu biznisa se smatra da sljedeće četiri srodne činjenice vrijede u svakoj poslovnoj situaciji (Belak, 1995., str. 141, prema Ames & Hlavace, 1990.):

1. Na dugi rok apsolutno je važno biti jeftiniji od konkurencije za istu razinu ponude ili nuditi više za istu cijenu.
2. Da bi ostali konkurentni, troškovi poslovanja u relativnoj svoti moraju kontinuirano padati.
3. 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.

4. Menadžerska kontrola općenito i controlling funkcija posebno, moraju se koncentrirati na: dobitak (profit), i novčani tijek i snagu održanja izvora novca.“

Na osnovu navedenog može se konstatirati kako su ova četiri pravila vrlo korisna za minimiziranje troškova. Također, pravila se ne odnose samo na upravljanje troškovima, već su primjenjivi i u ostalim poslovnim situacijama. Stoga, sljedeći ova pravila glavni cilj ne mora biti samo minimiziranje troškova, već može biti i usmjerenost prema drugim ciljevima koji će u konačnici dovesti do pozitivnih rezultata od kojih će cjelokupno poduzeće imati koristi.

3. TROŠKOVI POSLOVANJA PODUZEĆA FRANCK D.D.

Do sada se moglo vidjeti koliko je upravljanje troškovima važan segment poslovanja. Velika poduzeća često pridaju mnogo važnosti ovom procesu jer znaju koliko je to korisno i kako dobri rezultati neće izostati. Kao primjer odabrano je prehrambeno poduzeće Franck d.d. Naime, radi se o proizvodnom poduzeću koje će poslužiti kao dobar primjer za analizu troškova poslovanja.

3.1. Poduzeće Franck d.d.

Franck d.d. je hrvatsko prehrambeno poduzeće, najpoznatije po proizvodnji kave, čaja i snack proizvoda sa sjedištem u gradu Zagrebu. Poduzeće ima dugu povijest i bogatu tradiciju rada. Osnovano je 1892. godine prema ideji njemačkog poduzetnika Johanna H. Francka koji je biljku cikoriju prerađivao u topli napitak. Danas je ovo poduzeće tržišni lider u proizvodnji kave i čaja, a osim toga proizvodi i različite napitke, začine, dodatke jelima i sastojke za kolače. Mnogi Franckovi proizvodi su prepoznati kao proizvodi vrhunske kvalitete uz koje su odrastale mnoge generacije što svjedoče različite nagrade i priznanja za svoje proizvode u kategoriji hrane i pića. Poduzeće je strateški usmjereno na daljnji razvoj i održivi rast kroz kontinuirano ulaganje u proizvodnju putem naprednih tehnoloških rješenja te razvoja inovativnih koncepata i proizvoda (Franck d.d., 2021.).

Slika 1. Logotip poduzeća Franck d.d.



Izvor: https://res.cloudinary.com/agency404/image/upload/c_fill,h_342,w_228/v1496766610/corpo/mk1.png

3.1.1. Povijest poduzeća

Poduzeće Franck d.d. ima dugu povijest koja započinje 1827. godine idejom njemačkog poduzetnika Johanna H. Francka kada je prvi put uspio ljekovitu biljku cikoriju preraditi u kavovinu. Sljedeće godine, Franck je registriran kao *Heinrich Franck Sohne G.m.b.H.* u Njemačkoj te započinje s proizvodnjom cikorije. Pedesetak godina kasnije, otvorene su brojne podružnice diljem Europe. 1892. otvara se podružnica u Vodovodnoj ulici u Zagrebu gdje je i danas sjedište poduzeća. Osam godina poslije, otvara se prva sušionica cikorije u Bjelovaru. 1918. godine u zagrebačkoj tvornici započinje proizvodnja kavovine *Kneipp*. Proizvodnja kave započinje 1960. Narednih godina, na tržištu je predstavljena kavovina *Bianka*, započelo se s proizvodnjom instant proizvoda i dodataka jelima, proizvodnjom praškova i šećera te proizvodnjom prvih čajeva u filter vrećicama na hrvatskom tržištu. Predstavljene su različite kave i *expresso* napitci, kao i prva vakumirana kava. 1991. poduzeće započinje s proizvodnjom voćnih čajeva u filter vrećicama. Dvije godine kasnije, poduzeće na tržište plasira *Jubilarnu* vakumiranu kavu. 2002. je predstavljena *Extra espresso* kava i aparat za pripremu kave. 2008. godine poduzeće kupuje brend *Victoria*, kao i iduće godine brend *Gloria*. Franck 2014. postaje član društva *International Coffee Partners*. Poduzeće 2015. godine kupuje slovenske brendove *Loka* i *Santana* te rekonstruira pogone za proizvodnju čajeva. Tako rekonstruirani pogoni postaju jedni od najmodernijih pogona u ovom dijelu Europe. Također, iste godine je osigurana automatizacija u pogonu kave za veću proizvodnu učinkovitost. Iduće godine, uoči obilježavanja 125. godišnjice poslovanja, Franck lansira novi *expresso* proizvod. Predstavljen je i aparat za izradu kave sa sustavom kapsula. 2017. Franck širi tržište na područje Srbije i Crne Gore te postaje punopravni član europskog udruženja proizvođača čajeva i biljnih infuzija. 2018. godine na tržište dolaze dva nova proizvoda. Uz to, poduzeće u poslovanje implementira *SAP sustav*⁴. U sklopu svog programa društveno odgovornog poslovanja, Franck 2019. prateći globalne trendove, lansira nove proizvode od kojih proizvod *Franck premium* nastaje pažljivo biranim zrnima kave s certificiranih plantaža (Franck d.d., 2019., str. 10-11).

3.1.2. Upravljačka struktura poduzeća

Franck d.d. je dioničko društvo koje ima sva tijela propisana Zakonom o trgovačkim društvima. Najviši organ upravljanja je Uprava koju čini jedan član. Nadzorni odbor nadzire rad uprave i

⁴ Softver za planiranje resursa poduzeća.

sastoji se od tri člana. Skupštinu čine dioničari društva koji su pravne i fizičke osobe (Franck d.d., 2019., str. 20).

Slika 2. Upravljačka struktura poduzeća Franck d.d.



Izvor: Franck d.d. (2019.). *Održivost u šalici (Izvešće o održivosti)*. Zagreb: Franck d.d. Dohvaćeno iz Franck: https://www.franck.eu/media/uploads/Franck_izvjesce_o_odrzivosti.pdf

Poslovanjem poduzeća upravlja Uprava ispod koje su hijerarhijski smješteni sektor za marketing, sektor za prodaju, sektor za lanac opskrbe i sektor za financije. Uprava zajedno s nadležnim menadžerskim timom upravlja sjedećim resorima: ured Uprave, ljudski resursi, pravni poslovi, istraživanje i razvoj i nabava kave, osiguranje kvalitete, strateški razvoj poslovanja.

U 2020. godini poduzeće je imalo 458 zaposlenih djelatnika, dok je godinu prije bilo zaposleno 495 djelatnika (Franck d.d., 2021., str. 10).

3.1.3. Tržišta na kojima poduzeće djeluje

Sjedište poduzeća nalazi se u Zagrebu gdje se također nalaze proizvodni pogodni. Primarni pogoni za preradu cikoriije nalaze se u Bjelovaru, Grudama u Bosni i Hercegovini i Kopru u Sloveniji. Distribucija u Hrvatskoj je organizirana kroz pet skladišta i distribucijskih centara u Zagrebu, Splitu, Zadru, Rijeci i Osijeku (Franck d.d., 2019., str. 18).

Franck sa svojim društvima posluje, osim u Hrvatskoj, i na tržištima u Bosni i Hercegovini, Sloveniji, Makedoniji i Slovačkoj. Sklopljena partnerstva s distributerima omogućuju poslovanje na tržištima u Srbiji, Crnoj Gori, Kosovu i Albaniji. Franckovi proizvodi izvoze se širom svijeta, pa se tako proizvodi mogu pronaći u Njemačkoj, Austriji, Nizozemskoj, Rumunjskoj, Irskoj, Češkoj, Kanadi, SAD-u, Australiji, Novom Zelandu i Katru (Franck d.d., 2019., str. 18).

3.1.4. Društvena odgovornost poslovanja poduzeća

Franck d.d. je veliko poduzeće koje posluje na mnogim tržištima, zapošljava mnogo djelatnika koji se kontinuirano educiraju, konstantno radi na inovacijama novih proizvoda te nastoji opravdati svoju ulogu na tržištu koja je prepoznata od strane velikog broja potrošača. Upravo zbog svega prethodno navedenog, Franck poput velikih modernih poduzeća veliku pažnju poklanja društvenoj odgovornosti poslovanja.

Prema izvješću o održivosti (Franck d.d., 2019., str. 51), postoji pet vrijednosti kojima se zaposlenici poduzeća Franck d.d. vode, a to su: konkurentnost, profesionalnost, poštovanje, odgovornost, timski rad. Ovih pet vrijednosti predstavljaju temelj poslovanja i korporativne kulture Francka. Poduzeće putem ovih vrijednosti i ponašanja, slijedeći poslovne principe i uvažavajući važnost i ulogu svakog zaposlenika, ostvaruje zacrtane ciljeve. Ove vrijednosti koje su opisane u nastavku, predstavljaju vitalna uvjerenja bitna za zaposlenike i poduzeće koja trajno usmjeravaju u ostvarivanju poslovnih ciljeva.

Konkurentnost je prva vrijednost poduzeća gdje se fokus stavlja na vrhunske rezultate i kontinuirani razvoj glavnih kategorija proizvoda, ali i cjelokupnog tržišta prateći trendove i zadovoljavajući preferencije potrošača. Za postizanje izvrsnih rezultata, postavljaju se jasni

prioriteti te planiraju resursi i koraci za njihovo ostvarivanje. U cilju zadržavanja visoke konkurentnosti, poduzeće zahtjeva inovativan pristup radu i način razmišljanja kako bi se stvorile nove prilike i vrijednosti. Poduzeće će i dalje u svom poslovanju nastaviti osluškivati želje i potrebe potrošača (Franck d.d., 2019., str. 50).

Druga vrijednost se odnosi na profesionalnost zaposlenika kojima se pruža prilika za usavršavanje postojećih i razvoj novih vještina i kompetencija te održavanje i poticanje suradnje u profesionalnim odnosima. Poduzeće kontinuirano vodi računa o svojem profesionalnom nastupu pred poslovnim partnerima i potrošačima. Dugogodišnja suradnja sa dobavljačima i partnerima, temelji se na stručnosti, transparentnosti i obostranom poštovanju (Franck d.d., 2019., str. 51).

Poštovanje se ističe kao treća vrijednost poduzeća gdje se izrazito cijeni odgovornost i predanost u poslu. U komunikaciji se primjenjuje načelo partnerstva, povjerenja, iskrenosti i međusobnog poštovanja. Uvažavanjem raznolikosti, učenjem jedni od drugih, otvorenim i iskrenim razgovorima, stvara se ozračje razumijevanja i prihvaćanja (Franck d.d., 2019., str. 51).

Kao četvrta vrijednost ističe se odgovornost. Poduzeće od prvog dana brine o društvenim vrijednostima te je usmjereno prema održivom razvoju i društveno odgovornom poslovanju. Važnost odgovornog poslovanja se kontinuirano njeguje i ističe putem brojnih sponzorstva, donacija i humanitarnih aktivnosti, razvoja suradnji s brojnim udrugama, ustanovama, institucijama i pojedincima te nastojanjima da se promoviraju vrijednosti koje poduzeće dijeli sa svojim društvenim okruženjem. Pronalazak načina za razvijanje i stjecanje novih vještina, poduzeću omogućuje da što bolje postavlja ciljeve i predviđa moguće izazove na putu njihova ostvarenja. Cilj je stvaranje trajne dobrobiti, kako za poduzeće, tako i za društvo u cjelini (Franck d.d., 2019., str. 51).

Timski rad je peta vrijednost poduzeća gdje se fokus stavlja na zaposlene. Naime, poduzeće posebnu pažnju posvećuje kreiranju zdravog i poticajnog radnog okruženja. Nastoje se osigurati dobri uvjeti za rad te omogućiti zaposlenima stjecanje novih znanja i vještina. Poduzeće timskim radom stvara pozitivnu radnu okolinu i izgrađuje odnose kojima se povećava jedinstvo, snaga i učinkovitost tima, a u svakodnevnom radu primjenjuje se otvorena i učinkovita komunikacija te razmjena informacija. Poduzeće ističe kako je kod ove vrijednosti cilj rasti i

razvijati se zajedno sa zaposlenicima, uz otvorenost prema novim idejama i ljudima s kojima se dijeli zajednička vizija i vrijednosti (Franck d.d., 2019., str. 51).

3.1.5. Proizvodi poduzeća

Franck d.d. je tržišni lider u proizvodnji kave i čaja. Uspješno prepoznati proizvodi poput kave, čajeva različitih okusa, *cappuccina*, *expresso* kave, samo su neki od proizvoda iz portfelja ovog poduzeća. Na policama trgovina mogu se pronaći i ostali proizvodi kao što su: napitci od cikorijske i žitarica, začini, dodaci jelima i sastojci za kolače.

U izvješću o održivosti (Franck d.d., 2019., str. 16-17) su sistematizirane kategorije proizvoda koje uključuju: kave, čajevе, napitke od cikorijske i žitarica, hranu i *professional*. Svaka kategorija sadrži podjelu asortimana unutar kojih se mogu pronaći različiti proizvodi. Pod prvu proizvodnu kategoriju spadaju: mljevene kave, *expresso* asortiman, *instant cappuccino* asortiman, *instant* kave, *instant mixevi*, kapsule, funkcionalni napitci s kavom, *ready to drink*. Čajevi čine drugu proizvodnu kategoriju unutar koje asortiman proizvoda čine: *superiore* čajevi, biljni čajevi, voćni čajevi, crni i zeleni čajevi, funkcionalni čajevi. Napitci od cikorijske i žitarica predstavljaju treću kategoriju gdje se može pronaći sljedeći asortiman proizvoda: *instanti*, mljevene, topla čokolada i kakao. Četvrta kategorija je hrana koja sadrži sljedeće: prilozi jelima, začini, sastojci za kolače. Posljednja kategorija je *professional* koja je orijentirana na poslovnu klasu za razliku od prethodnih kategorija. Tu spada ponuda za poduzeća, ponuda za ugostitelje i hotele, *vending & coffee to go*.

Pojedini proizvodi poput popularnog čipsa više se ne proizvode. Također, pojedini su proizvodi zamijenjeni novom ambalažom budući da poduzeće kontinuirano radi na unaprjeđenju svojih proizvoda te u poslovanje integrira brigu za okoliš. Poslovni dnevnik (Bičak, 2019.) ističe da se u Francku proizvodi više od 170 različitih artikala, a od toga 100-tinjak otpada na kave. U 2019. godini poduzeće je razvilo 23 nova proizvoda. Među njima su novi napitci sa kavom uz funkcionalne dodatke koji se sastoje od proteina, vitamina i minerala.

Franck je strateški usmjeren na daljnji razvoj i održivi rast poslovanja, ponajviše u kategoriji toplih napitaka. Nastoji inovativnim konceptima uvesti nove proizvode na tržište prateći

moderne trendove u prehrambenoj industriji, posebice kada se u današnjem brzom načinu življenja želi voditi briga o zdravlju i prehrani.

3.2. Analiza poslovanja poduzeća Franck d.d.

Analiza poslovanja koja je provedena u nastavku temelji se na stvarnim podacima iz financijskog izvješća poduzeća Franck d.d. Naime, radi se o nekonsolidiranom⁵ izvješću posloводства za 2020. godinu. Dva financijska izvješća nad kojima je provedena analiza su bilanca te račun dobiti i gubitka. Provedena analiza odnosi se na horizontalnu i vertikalnu analizu u kojoj su dvije godine uzete za razmatranje, 2020. kao tekuća godina i 2019. kao prethodna godina.

Izvještaj o financijskom položaju poduzeća (bilanca) te račun dobiti i gubitka predstavljaju jedne od temeljenih financijskih izvješća. Bilanca je sistematizirani prikaz cjelokupne imovine poduzeća s jedne strane te izvora imovine s druge strane na određeni dan (Grubišić, 2016., str. 14, 17, 20). Račun dobiti i gubitka pokazuje rezultate poslovanja poduzeća u određenom razdoblju (Arbutina).

Horizontalnom analizom uspoređuju se podaci iz više razdoblja da se dobiju promjene koje su najčešće izražene u obliku indeksa ili postotaka. Tako dobiveni podaci prikazuju dinamiku promjena. Kada se govori o razdobljima, najčešće su to godine. Na raspolaganju je potrebno imati najmanje dvije godine za usporedbu, a poželjno je i više. Tekuća godina se uzima kao bazna godina, a ostale godine se uspoređuju s njom.

Vertikalnom analizom izračunava se udio pojedinih elemenata u ukupnom iznosu. Taj udio se naziva struktura i izražen je u postotcima. Provodi se za jedno razdoblje što znači da ovdje nije potrebno imati više od jedne godine na raspolaganju, kao što je to slučaj kod horizontalne analize. Određeni element se uzima kao baza te se na osnovu toga računaju udjeli ostalih elemenata.

⁵ Nekonsolidiranim izvješćem se prikazuju rezultati poslovanja i financijski položaj poduzeća bez ostalih podružnica koji sa poduzećem čine grupu jednog društva (Zgombić).

3.2.1. Horizontalna i vertikalna analiza bilance

U tablici ispod je izvršena horizontalna i vertikalna analiza kako bi se dobio uvid u dinamiku i strukturu stavki iz bilance. Kod horizontalne analize za bazu je uzeta 2020. godina, a kod vertikalne analize bazu predstavlja ukupna aktiva odnosno pasiva.

Tablica 3. Horizontalna i vertikalna analiza bilance

Stavka	Prethodna godina ('000)	Tekuća godina ('000)	Struktura		Promjena
	2019.	2020.	% 2019.	% 2020.	2020./2019.
IMOVINA					
Dugotrajna imovina					
Goodwill	65.511	65.511	7,84%	8,53%	0,00%
Ostala nematerijalna imovina	36.589	35.179	4,38%	4,58%	-3,85%
Nekretnine, postrojenja i oprema	346.003	337.405	41,40%	43,93%	-2,48%
Ulaganja u nekretnine	13.753	13.750	1,65%	1,79%	-0,02%
Ulaganja u ovisna i pridružena društva	69.396	73.007	8,30%	9,51%	5,20%
Financijska imovina	11.652	22.229	1,39%	2,89%	90,77%
Dugotrajna potraživanja	500	-	0,06%	0,00%	-100,00%
Odgođena porezna imovina	7.377	6.394	0,88%	0,83%	-13,33%
Ukupno dugotrajna imovina	550.781	553.475	65,91%	72,06%	0,49%
Kratkotrajna imovina					
Zalihe	62.897	68.458	7,53%	8,91%	8,84%
Dugotrajna imovina namijenjena prodaji	2.653	-	0,32%	0,00%	-100,00%
Potraživanja od kupaca	97.864	93.350	11,71%	12,15%	-4,61%
Potraživanja od povezanih društava	27.354	13.739	3,27%	1,79%	-49,77%
Ostala kratkotrajna potraživanja	1.164	752	0,14%	0,10%	-35,40%
Financijska imovina	6.384	2.595	0,76%	0,34%	-59,35%
Novac u banci i blagajni	64.268	8.321	7,69%	1,08%	-87,05%
Ukupno kratkotrajna imovina	262.584	187.215	31,42%	24,38%	-28,70%
Plaćeni troškovi i obračunati prihodi	22.318	27.334	2,67%	3,56%	22,48%
UKUPNA IMOVINA (AKTIVA)	835.683	768.024	100,00%	100,00%	-8,10%
KAPITAL I OBVEZE					
Kapital					
Upisani kapital	371.638	371.638	44,47%	48,39%	0,00%
Rezerve	-	833	0,00%	0,11%	-

Zadržana dobit / (preneseni gubitak)	-19.718	16.261	-2,36%	2,12%	-182,47%
Dobit tekuće godine	36.372	23.408	4,35%	3,05%	-35,64%
Ukupno kapital	388.292	412.140	46,46%	53,66%	6,14%
Dugoročne obveze					
Rezerviranja	2.480	2.139	0,30%	0,28%	-13,75%
Dugoročne financijske obveze	205.317	196.292	24,57%	25,56%	-4,40%
Ostale dugoročne obveze	-	4.044	0,00%	0,53%	-
Ukupno dugoročne obveze	207.797	202.475	24,87%	26,36%	-2,56%
Kratkoročne obveze					
Kratkoročne financijske obveze	16.954	17.296	2,03%	2,25%	2,02%
Obveze prema dobavljačima	112.061	72.698	13,41%	9,47%	-35,13%
Obveze prema povezanim društvima	-	123	0,00%	0,02%	-
Obveze za poreze, doprinose i druge pristojbe	31.485	37.328	3,77%	4,86%	18,56%
Obveze za izdane mjenice	53.840	-	6,44%	0,00%	-100,00%
Ostale kratkoročne obveze	6.086	5.891	0,73%	0,77%	-3,20%
Ukupno kratkoročne obveze	220.426	133.336	26,38%	17,36%	-39,51%
Obračunati troškovi i odgođeno priznanje prihoda	19.168	20.073	2,29%	2,61%	4,72%
UKUPAN KAPITAL I OBVEZE (PASIVA)	835.683	768.024	100,00%	100,00%	-8,10%

Izvor: izrada autora prema dostupnim podacima

Franck d.d. (2021.). Izvješće posloводства za 2020. godinu za Društvo Franck d.d. (nekonsolidirano). Zagreb:

Franck d.d.

Na temelju provedene horizontalne analize može se komentirati kako se dugotrajna imovina u 2020. u odnosu na prethodnu 2019. godinu, povećala za 0,49%. Kratkotrajna imovina u tekućoj godini se smanjuje za 28,70%. Iduća stavka, plaćeni troškovi i obračunati prihodi raste za 22,48%. Nadalje, kapital je u tekućoj godini porastao za 6,14%. Dugoročne obveze su smanjene za 2,56%, a kratkoročne obveze za 39,51%. Stavka obračunati troškovi i odgođeno priznanje prihoda su porasli za 4,72%. Ukupna pasiva, kao i aktiva u tekućoj godini bilježe pad od 8,10%.

Iz rezultata vertikalne analize može se iščitati kako je udio dugotrajne imovine u ukupnoj aktivni u 2020. godini iznosio 72,06%, a u prethodnoj 2019. godini 65,91%, što predstavlja stavku s najvećim udjelom u ukupnoj aktivni. Kratkotrajna imovina je sačinjavala udio od 24,38% odnosno 31,42% u prethodnoj godini. Plaćeni troškovi i obračunati prihodi su iznosili 3,56% odnosno 2,67% od ukupnog udjela u protekloj godini. Stavka kapital u ukupnoj pasivi je iznosila 53,66% odnosno 46,46% u prethodnoj godini, što sačinjava najveći udio od svih stavki u ukupnoj pasivi. Dugoročne obveze čine 26,36% udjela odnosno 24,87% udjela prethodne

godine. Kratkoročne obveze iznose 17,36% odnosno 26,38% ukupnog udjela u protekloj godini. Stavka obračunati troškovi i odgođeno priznanje prihoda iznose 2,61% odnosno 2,29% udjela.

3.2.2. Horizontalna i vertikalna analiza računa dobiti i gubitka

U tablici ispod je izvršena horizontalna i vertikalna analiza kako bi se dobio uvid u dinamiku i strukturu stavki iz računa dobiti i gubitka. Kod horizontalne analize za bazu je uzeta 2020. godina, a kod vertikalne analize bazu predstavlja stavka ukupni prihodi.

Tablica 4. Horizontalna i vertikalna analiza računa dobiti i gubitka

Stavka	Prethodna godina ('000)	Tekuća godina ('000)	Struktura		Promjena
	2019.	2020.	% 2019.	% 2020.	2020./2019.
Poslovni prihodi					
Prihodi od prodaje	610.760	558.375	84,37%	97,20%	-8,58%
Ostali poslovni prihodi	17.596	13.194	2,43%	2,30%	-25,02%
Ukupno poslovni prihodi	628.356	571.569	86,80%	99,49%	-9,04%
Poslovni rashodi					
Promjene zaliha gotovih proizvoda i nedovršene proizvodnje	721	4.153	0,10%	0,72%	476,01%
Materijalni troškovi	-429.515	-400.490	-59,33%	-69,71%	-6,76%
Troškovi osoblja	-84.507	-80.101	-11,67%	-13,94%	-5,21%
Amortizacija	-32.359	-32.539	-4,47%	-5,66%	0,56%
Ostali troškovi poslovanja	-7.808	-7.638	-1,08%	-1,33%	-2,18%
Vrijednosna usklađenja i ispravci vrijednosti	-2.825	-3.837	-0,39%	-0,67%	35,82%
Troškovi rezerviranja	-9.968	-8.969	-1,38%	-1,56%	-10,02%
Ostali poslovni rashodi	-14.367	-8.912	-1,98%	-1,55%	-37,97%
Ukupno poslovni rashodi	-580.628	-538.333	-80,21%	-93,71%	-7,28%
Dobit iz redovnog poslovanja	47.728	33.236	6,59%	5,79%	-30,36%
Financijski prihodi					
Financijski prihodi	95.533	2.903	13,20%	0,51%	-96,96%
Financijski rashodi					
Financijski rashodi	-108.432	-11.748	-14,98%	-2,05%	-89,17%
Dobit / gubitak iz financijskih aktivnosti	-12.899	-8.845	-1,78%	-1,54%	-31,43%
Ukupni prihodi					
Ukupni prihodi	723.889	574.472	100,00%	100,00%	-20,64%
Ukupni rashodi					
Ukupni rashodi	-689.060	-550.081	-95,19%	-95,75%	-20,17%

Dobit prije oporezivanja	34.829	24.391	4,81%	4,25%	-29,97%
Porez na dobit	1.543	-983	0,21%	-0,17%	-163,71%
Dobit tekuće godine	36.372	23.408	5,02%	4,07%	-35,64%
Izveštaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti					
Ostala sveobuhvatna dobit	301	440	0,04%	0,08%	46,18%
Ukupna sveobuhvatna dobit	36.673	23.848	5,07%	4,15%	-34,97%

Izvor: izrada autora prema dostupnim podacima

Franck d.d. (2021.). Izvešće posloводства za 2020. godinu za Društvo Franck d.d. (nekonsolidirano). Zagreb:

Franck d.d.

Horizontalnom analizom je ustanovljeno da su poslovni prihodi u 2020. u odnosu na prethodnu 2019. godinu, smanjeni za 9,04%. Poslovni rashodi su smanjeni za 7,28%. Financijski prihodi bilježe pad od 96,96%, a financijski rashodi pad od 89,17%. Stavka ukupni prihodi bilježi pad od 20,64%, a ukupni rashodi pad od 20,17%. Dobit tekuće godine je smanjena za 35,64% u odnosu na proteklu godinu. Također, ukupna sveobuhvatna dobit je smanjena za 34,97%.

Vertikalna analiza pokazuje da je udio poslovnih prihoda u ukupnim приходima u 2020. godini iznosio 99,49%, a u prethodnoj 2019. godini 86,80%. Poslovni rashodi bilježe pad udjela od 93,71% odnosno 80,21% u protekloj godini. Stavka financijski prihodi ima udjel od 0,51% odnosno 13,20%, dok stavka financijski rashodi bilježi pad udjela od 2,05% odnosno 14,98% u protekloj godini. Ukupni prihodi služe kao baza, a ukupni rashodi bilježe pad udjela od 95,75% odnosno 95,19%. Dobit tekuće godine posjeduje 4,07% udjela odnosno 5,02% udjela u prethodnoj godini. Ukupna sveobuhvatna dobit ima udjel u ukupnim приходima od 4,15% odnosno 5,07% u protekloj godini.

3.3. Analiza troškova poslovanja poduzeća Franck d.d.

Analiza troškova poslovanja koja je provedena u nastavku temelji se na podacima preuzetih iz bilješki uz financijske izvještaje. Analizirani su ukupni troškovi i njihova podjela. Kod analize ukupnih troškova provedena je horizontalna i vertikalna analiza, dok je kod podjele troškova primijenjena usporedba između dva razdoblja. Kao i prethodno, za analizu su uzete dvije godine u razmatranje, 2020. kao tekuća te 2019. kao prethodna godina. Svi analizirani podaci su prikazani grafički u obliku stupčastih i kružnih grafikona.

Bilješke uz financijske izvještaje dodatno pojašnjavaju i razrađuju podatke iz pojedinih pozicija u određenim izvještajima (Grubišić, 2016., str. 20). Kao takav izvještaj, poslužio je za prikupljanje podataka o troškovima poslovanja ovog poduzeća. Ovaj izvještaj je također jedan od temeljnih financijskih izvještaja.

Za potrebe analize troškova poslovanja, autor je troškove svrstao u šest kategorija. Podjela troškova u šest kategorija odnosno vrsta uključuje: materijalne troškove, troškove usluga, troškove osoblja, troškove amortizacije, troškove rezerviranja i ostale troškove poslovanja. Ovakva podjela troškova predstavlja podjelu troškova po prirodnim vrstama.

3.3.1. Horizontalna i vertikalna analiza ukupnih troškova

U tablici ispod je prikazana analiza ukupnih troškova na način da je provedena horizontalna i vertikalna analiza kako bi se dobio uvid u dinamiku i strukturu ukupnih troškova poslovanja. Kod horizontalne analize za bazu je uzeta 2020. godina, a kod vertikalne analize bazu čine ukupni troškovi.

Tablica 5. Horizontalna i vertikalna analiza ukupnih troškova

Stavka	Prethodna godina ('000)	Tekuća godina ('000)	Struktura		Promjena
	2019.	2020.	% 2019.	% 2020.	2020./2019.
Materijalni troškovi	314.688	301.464	55,78%	56,91%	-4,20%
Troškovi usluga	114.827	99.026	20,35%	18,69%	-13,76%
Troškovi osoblja	84.507	80.101	14,98%	15,12%	-5,21%
Troškovi amortizacije	32.359	32.539	5,74%	6,14%	0,56%
Troškovi rezerviranja	9.968	8.969	1,77%	1,69%	-10,02%
Ostali troškovi poslovanja	7.808	7.638	1,38%	1,44%	-2,18%
Ukupni troškovi	564.157	529.737	100,00%	100,00%	-6,10%

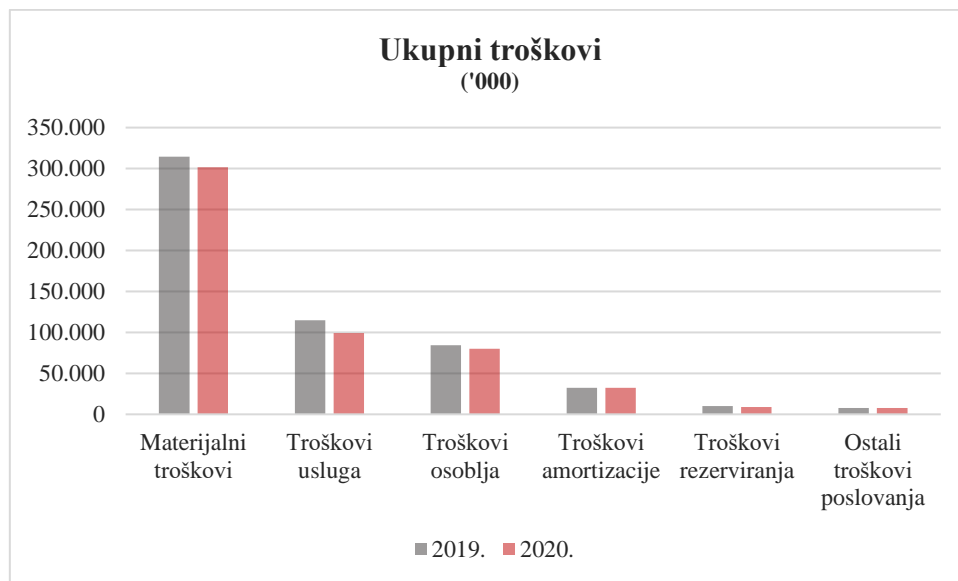
Izvor: izrada autora prema dostupnim podacima

Franck d.d. (2021.). Izvješće posloводства za 2020. godinu za Društvo Franck d.d. (nekonsolidirano). Zagreb: Franck d.d.

Kao što je prikazano, ukupne troškove sačinjavaju materijalni troškovi, troškovi usluga, troškovi osoblja, troškovi amortizacije, troškovi rezerviranja i ostali troškovi poslovanja.

Horizontalnom analizom je utvrđeno da su materijalni troškovi u 2020. u odnosu na prethodnu 2019. godinu, smanjeni za 4,20%. Troškovi usluga su smanjeni za 13,76%, a troškovi osoblja 5,21%. Stavka troškovi amortizacije jedina nije smanjena pa njezina promjena bilježi blagi rast u tekućoj godini od 0,56% u odnosu na prethodnu godinu. Troškovi rezerviranja su smanjeni za 10,02%, a ostali troškovi poslovanja za 2,18%. Na temelju prethodnih stavki odnosno vrsta izračunato je da ukupni troškovi bilježe pad od 6,10%.

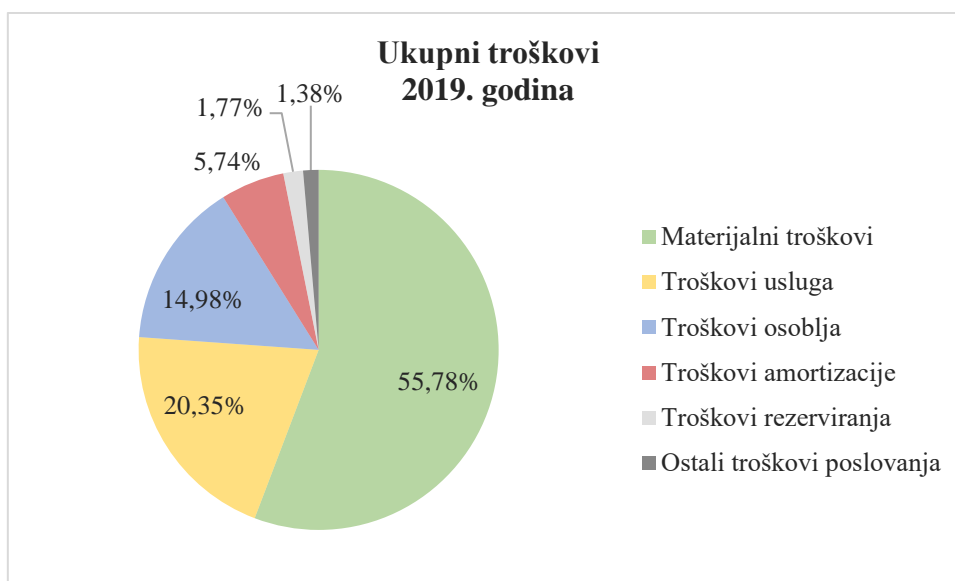
Grafikon 1. Usporedba stavki ukupnih troškova



Izvor: izrada autora prema tablici 5.

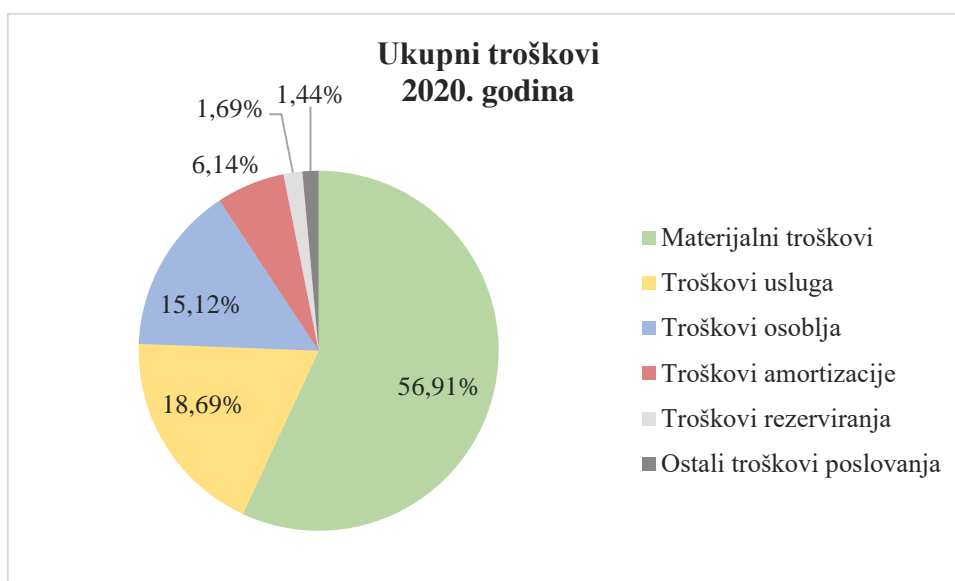
Provedenom vertikalnom analizom da se ustanoviti kako najveći udio u obje promatrane godine zauzimaju materijalni troškovi. Naime, u 2020. sačinjavaju 56,91% udjela, a u 2019. godini 55,78%. Troškovi usluga u tekućoj godini čine 18,69% udjela odnosno 20,35% u prethodnoj godini. Troškovi osoblja čine 15,12% udjela odnosno 14,98%. Troškovi amortizacije iznose 6,14% odnosno 5,74% udjela, dok troškovi rezerviranja čine 1,69% odnosno 1,77% udjela u ukupnim troškovima. Ostali troškovi poslovanja čine stavku sa najmanjim udjelom u ukupnim troškovima u iznosu od 1,44% u tekućoj godini odnosno 1,38% u prethodnoj godini.

Grafikon 2. Struktura stavki ukupnih troškova za 2019. godinu



Izvor: izrada autora prema tablici 5.

Grafikon 3. Struktura stavki ukupnih troškova za 2020. godinu



Izvor: izrada autora prema tablici 5.

3.3.2. Analiza materijalnih troškova

U sljedećoj tablici prikazana je usporedba stavki materijalnih troškova za dva promatrana razdoblja.

Tablica 6. Usporedba stavki materijalnih troškova

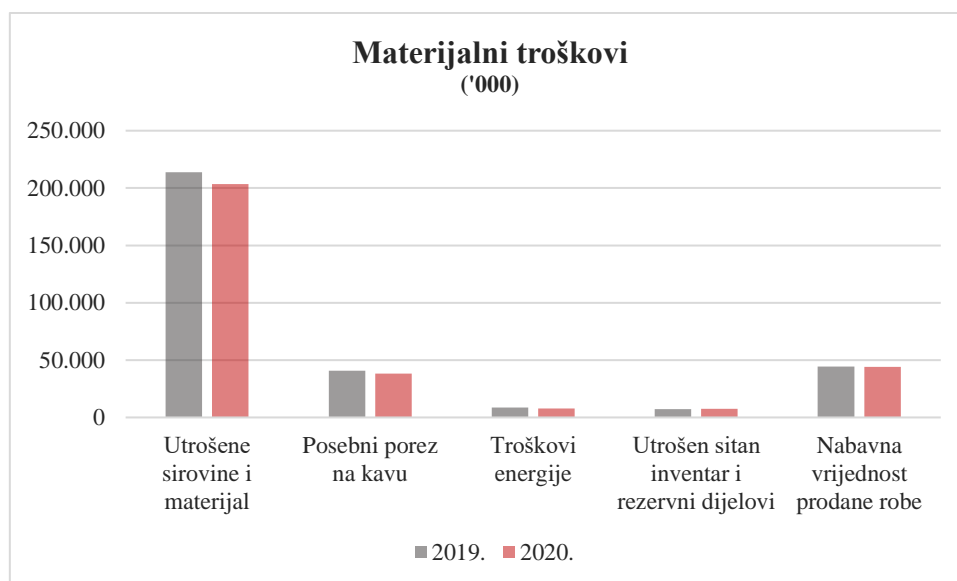
Stavka	Prethodna godina ('000)	Tekuća godina ('000)
	2019.	2020.
Utrošene sirovine i materijal	213.697	203.605
Posebni porez na kavu	40.758	38.253
Troškovi energije	8.519	7.943
Utrošen sitan inventar i rezervni dijelovi	7.212	7.528
Nabavna vrijednost prodane robe	44.502	44.135
Ukupno	314.688	301.464

Izvor: izrada autora prema dostupnim podacima

Franck d.d. (2021.). Izvješće posloводства za 2020. godinu za Društvo Franck d.d. (nekonsolidirano). Zagreb: Franck d.d.

Sve promatrane stavke materijalnih troškova imaju tendenciju pada u 2020. godini u odnosu na prethodnu 2019. godinu, osim stavke utrošen sitan inventar i rezervni dijelovi koja bilježi rast. S obzirom na navedeno može se pretpostaviti kako su ukupni materijalni troškovi u tekućoj godini u padu. Udio u ukupnim materijalnim troškovima najviše drže utrošene sirovine i materijal što nije ni čudno s obzirom da se radi o proizvodnom poduzeću, a najmanji udio pripada stavki utrošen sitan inventar i rezervni dijelovi.

Grafikon 4. Usporedba stavki materijalnih troškova



Izvor: izrada autora prema tablici 6.

3.3.3. Analiza troškova usluga

U sljedećoj tablici prikazana je usporedba stavki troškova usluga za dva promatrana razdoblja.

Tablica 7. Usporedba stavki troškova usluga

Stavka	Prethodna godina ('000)	Tekuća godina ('000)
	2019.	2020.
Troškovi promidžbe i marketinga	73.447	60.820
Logističke i telekomunikacijske usluge	16.721	16.953
Usluge tekućeg održavanja	4.993	3.762
Troškovi savjetovanja	1.400	2.947
Troškovi zakupnine	3.828	2.758
Komunalne usluge i naknade	2.073	2.185
Usluge održavanja informacijskog sustava	1.485	1.642
Usluge čuvanja imovine	1.286	1.252
Troškovi ostalih intelektualnih usluga	1.665	1.138
Usluge posrednika - ostali servisi	1.996	904
Premije osiguranja	1.027	860
Usluge na izradi proizvoda	1.350	852
Usluge student servisa	383	589
Vanjskotrgovačke i špediterske usluge	594	517
Troškovi platnog prometa	1.099	414
Naknada za prava intelektualnog vlasništva	422	413
Ostale neproizvedene usluge	1.058	1.020
Ukupno	114.827	99.026

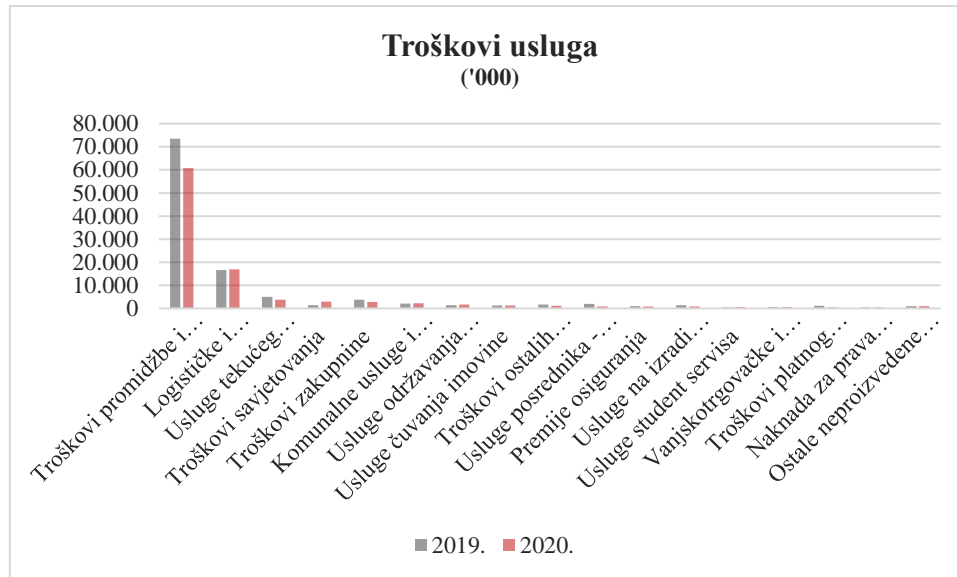
Izvor: izrada autora prema dostupnim podacima

Franck d.d. (2021.). Izvješće posloводства za 2020. godinu za Društvo Franck d.d. (nekonsolidirano). Zagreb: Franck d.d.

Stavke troškova usluga u tekućoj godini uglavnom pokazuju smanjenje vrijednosti. Povećanje se odnosi na stavke kao što su logističke i telekomunikacijske usluge, troškove savjetovanja, komunalne usluge i naknade, usluge održavanja informacijskog sustava i usluge student servisa. Sve ostale stavke bilježe pad vrijednosti u tekućoj godini što rezultira smanjenjem ukupnih troškova usluga. Evidentno je da najveći udio u ovoj vrsti troška zauzimaju troškovi promidžbe

i marketinga, dok najmanji u tekućoj godini zauzima naknada za prava intelektualnog vlasništva, a u prethodnoj godini usluge student servisa.

Grafikon 5. Usporedba stavki troškova usluga



Izvor: izrada autora prema tablici 7.

3.3.4. Analiza troškova osoblja

U sljedećoj tablici prikazana je usporedba stavki troškova osoblja za dva promatrana razdoblja.

Tablica 8. Usporedba stavki troškova osoblja

Stavka	Prethodna godina ('000)	Tekuća godina ('000)
	2019.	2020.
Neto plaće i naknade	49.790	46.753
Troškovi naknada i nagrada djelatnicima i otpremnine za mirovinu	1.345	1.453
Otpremnine za poslovno uvjetovani otkaz	-	1.142
Troškovi poreza i doprinosi za plaće i otpremnine	33.372	30.753
Ukupno	84.507	80.101

Izvor: izrada autora prema dostupnim podacima

Franck d.d. (2021.). Izvješće posloводства za 2020. godinu za Društvo Franck d.d. (nekonsolidirano). Zagreb:

Franck d.d.

Troškovi osoblja djelomično pokazuju pad odnosno rast u tekućoj godini. Stavke koje pokazuju pad su neto plaće i naknade te troškovi poreza i doprinosi za plaće i otpremnine. Stavke koje pokazuju rast su troškovi naknada i nagrada djelatnicima i otpremnine za mirovinu te otpremnine za poslovno uvjetovani otkaz. Ukupni troškovi osoblja u tekućoj godini padaju, a za pretpostaviti je kako jedan od glavnih razloga može biti smanjenje radne snage u odnosu na prethodnu godinu. Vidljivo je da u ukupnim troškovima osoblja najveći udio zauzimaju neto plaće i naknade, dok najmanji otpremnine za poslovno uvjetovani otkaz kojih čak nije ni bilo 2019. godine.

Grafikon 6. Usporedba stavki troškova osoblja



Izvor: izrada autora prema tablici 8.

3.3.5. Analiza troškova amortizacije

U sljedećoj tablici prikazana je usporedba stavki troškova amortizacije za dva promatrana razdoblja.

Tablica 9. Usporedba stavki troškova amortizacije

Stavka	Prethodna godina ('000)	Tekuća godina ('000)
	2019.	2020.
Amortizacija nekretnina, postrojenja i oprema	26.091	24.596

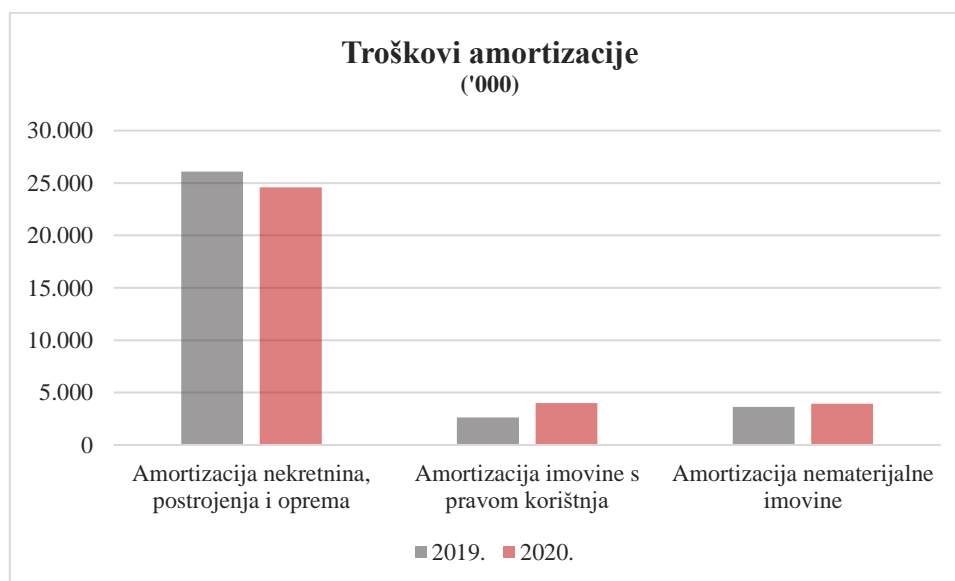
Amortizacija imovine s pravom korištenja	2.631	4.008
Amortizacija nematerijalne imovine	3.637	3.935
Ukupno	32.359	32.539

Izvor: izrada autora prema dostupnim podacima

Franck d.d. (2021.). Izvješće posloводства za 2020. godinu za Društvo Franck d.d. (nekonsolidirano). Zagreb: Franck d.d.

Pojedine stavke troškova amortizacije bilježe pad, a pojedine rast. Tako pad bilježi stavka amortizacija nekretnina, postrojenja i oprema, a rast amortizacija imovine s pravom korištenja te amortizacija nematerijalne imovine. U tekućoj godini dolazi do rasta ukupnih troškova amortizacije. Stavka amortizacija nekretnina, postrojenja i oprema zauzima najviše udjela u ukupnim troškovima amortizacije sa potpunim pravom s obzirom na velika postrojenja i opremu ovog poduzeća. Najmanji udjel čini amortizacija nematerijalne imovine u tekućoj 2020. godini odnosno u prethodnoj 2019. godini amortizacija imovine s pravom korištenja.

Grafikon 7. Usporedba stavki troškova amortizacije



Izvor: izrada autora prema tablici 9.

3.3.6. Analiza troškova rezerviranja

U sljedećoj tablici prikazana je usporedba stavki troškova rezerviranja za dva promatrana razdoblja.

Tablica 10. Usporedba stavki troškova rezerviranja

Stavka	Prethodna godina ('000)	Tekuća godina ('000)
	2019.	2020.
Rezerviranja za sporazumne otpremnine i bonuse	9.870	8.422
Rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore, neto	-	448
Rezerviranja za jubilarne nagrade i otpremnine	98	99
Ukupno	9.968	8.969

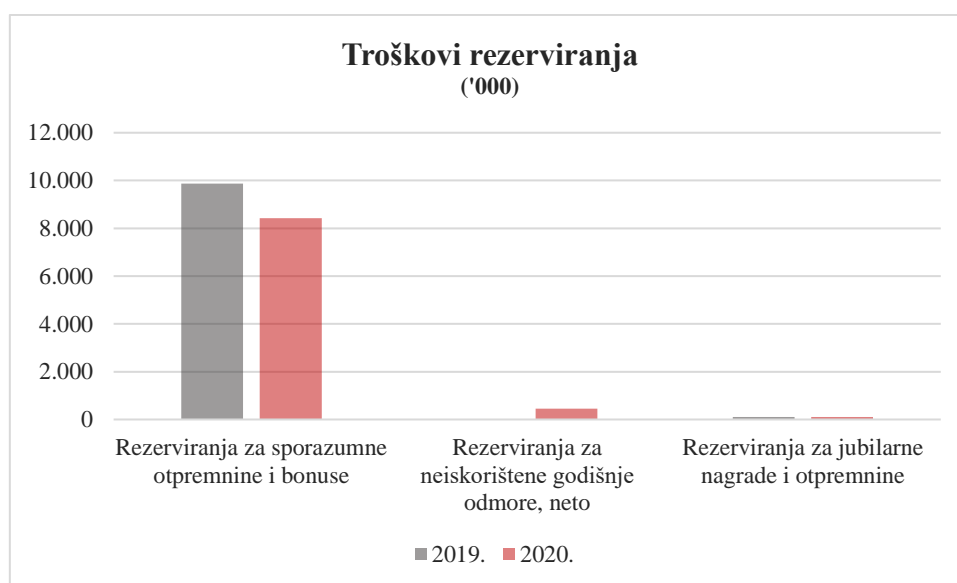
Izvor: izrada autora prema dostupnim podacima

Franck d.d. (2021.). Izvješće posloводства za 2020. godinu za Društvo Franck d.d. (nekonsolidirano). Zagreb:

Franck d.d.

Troškovi rezerviranja se odnose na tri stavke troškova od kojih stavka rezerviranja za sporazumne otpremnine i bonuse prikazuje pad vrijednosti u tekućoj godini, a stavke rezerviranja za jubilarne nagrade i otpremnine te rezerviranja za neiskorištene godišnje odmore prikazuju rast vrijednosti, od kojih druga navedena stavka iz tablice u 2019. godini nije sadržavala nikakvu vrijednost. Ukupni troškovi rezerviranja se u tekućoj godini smanjuju. Iz priloženog se može vidjeti da najveći udio u ukupnom iznosu evidentno pripada stavki rezerviranja za sporazumne otpremnine i bonuse, a najmanji stavki rezerviranja za jubilarne nagrade i otpremnine.

Grafikon 8. Usporedba stavki troškova rezerviranja



Izvor: izrada autora prema tablici 10.

3.3.7. Analiza ostalih troškova poslovanja

U sljedećoj tablici prikazana je usporedba stavki ostalih troškova poslovanja za dva promatrana razdoblja.

Tablica 11. Usporedba stavki ostalih troškova poslovanja

Stavka	Prethodna godina ('000)	Tekuća godina ('000)
	2019.	2020.
Troškovi dnevnica i putnih troškova	3.180	2.522
Članarine udruženjima	1.392	1.429
Troškovi zaštite okoliša	661	1.358
Troškovi reprezentacije, promocije i donacija	948	468
Troškovi poreza i doprinosa neovisnih o rezultatu	579	412
Naknade članovima Nadzornog odbora	355	335
Troškovi taksi, stručne literature	405	312
Ostali troškovi poslovanja	288	802

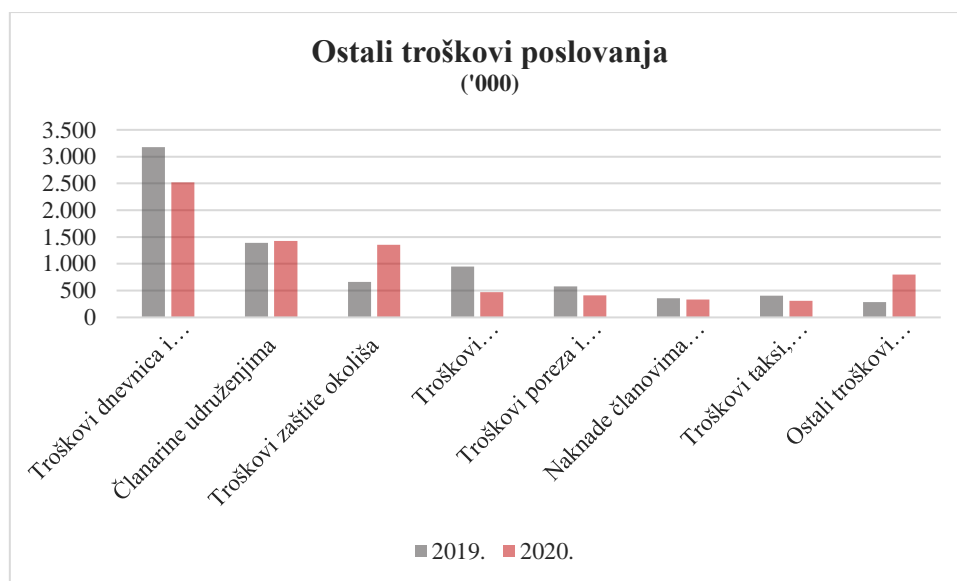
Ukupno	7.808	7.638
---------------	-------	-------

Izvor: izrada autora prema dostupnim podacima

Franck d.d. (2021.). Izvješće posloводства za 2020. godinu za Društvo Franck d.d. (nekonsolidirano). Zagreb: Franck d.d.

Posljednja analizirana vrsta troškova su ostali troškovi poslovanja kod koje stavke pokazuju djelom smanjenje, a dijelom povećanje iznosa troškova. Stavke koje su se kretale u smjeru povećanja troškova u tekućoj godini su članarine udruženjima, troškovi zaštite okoliša te stavka ostali troškovi poslovanja. Sve ostale stavke pokazuju smanjenje vrijednosti. S obzirom na veći broj smanjenja vrijednosti pojedinih stavki, ukupni ostali troškovi bilježe pad vrijednosti u tekućoj godini. U ukupnom udjelu ovih troškova najveći dio zauzima stavka troškovi dnevnica i putnih troškova, dok najmanji stavka troškovi taksi i stručne literature u tekućoj 2020. godini, a u prethodnoj 2019. stavka ostali troškovi poslovanja.

Grafikon 9. Usporedba stavki ostalih troškova poslovanja



Izvor: izrada autora prema tablici 11.

4. OSVRT NA TEMELJU TROŠKOVA POSLOVANJA PODUZEĆA FRANCK D.D.

Na temelju provedenog istraživanja o troškovima poslovanja poduzeća Franck d.d. može se iznijeti zaključno razmatranje i komentar autora. Provedene analize omogućile su uvid u dinamiku i strukturu financijskih podataka koji uključuju i troškove poslovanja ovog poduzeća.

Prema analizi poslovanja temeljem bilance poduzeća, vidljivo je kako su u tekućoj 2020. godini ukupna imovina te ukupni kapital i obveze u padu u odnosu na prethodnu godinu. Pad kratkotrajne imovine kao i kratkotrajnih obveza uzrokovali su pad vrijednosti u ukupnoj aktivi i pasivi. Naime, ne radi se o velikim promjenama koje bi u budućnosti mogle ugroziti poslovanje poduzeća. Račun dobiti i gubitka pokazao je da su poslovni prihodi i rashodi u tekućoj godini smanjeni što je rezultiralo padom dobiti iz redovnog poslovanja za 30,36%. Financijski prihodi i rashodi su također smanjeni što je rezultiralo gubitkom financijskih aktivnosti od 31,43%. Ukupni prihodi bilježe smanjenje od 20,64%, a rashodi od 20,17%. Ukupno gledano, poduzeće je pozitivno poslovalo u tekućoj godini iako je dobit tekuće godine u padu za 35,64% u odnosu na prethodnu.

Premda je poduzeće profitabilno poslovalo, ostvarilo je značajan pad prihoda. Kao razlog tome najviše se može pripisati globalna pandemija virusa COVID-19 koja je uzrokovala pad prodaje. To se ponajviše odrazilo na proizvode koje poduzeće isporučuje ugostiteljima sa kojima ima sklopljeno partnerstvo. Pad prihoda je djelomično nadoknađen putem prodaje proizvoda u trgovinama, a s obzirom na novonastalu situaciju poduzeće se prilagođava te pokreće Internet prodaju i značajnije ulaže u razvoj prodaje putem samoposlužnih aparata. Za vjerovati je da će poduzeće na ovaj način donekle popraviti poslovne prihode ili barem uspjeti zaustaviti trend pada.

Analizom troškova poslovanja ustanovljeno je kako su ukupni troškovi u tekućoj godini bilježili pad vrijednosti od 6,10%. Najveći udio troškova čine opravdano materijalni troškovi. Analizirane stavke troškova pokazuju kako su sve u padu osim stavke troškova amortizacije koja bilježi blago povećanje. Promatrajući troškove u segmentu ukupnih poslovnih rashoda, može se opaziti kako najveći udio čine materijalni troškovi i troškovi usluga. Obzirom na

navedeno za očekivati je da će poduzeće nastaviti pratiti ove vrste troškova i spriječiti njihov daljnji rast koji izlazi iz okvira planiranih troškova.

Evidentno je da su skoro sve stavke ukupnih troškova smanjene, a kao jedan od mogućih razloga za to može biti da je poduzeće više pažnje usmjerilo na optimizaciju troškova. Proučavajući starija godišnja izvješća moglo se primijetiti kako su stavke troškova imale daleko veće iznose nego li imaju u zadnje dvije godine. Moguće je da poduzeće radi na optimizaciji troškova i da je pridalo veću pozornost sustavnom upravljanju troškovima. Budući da nema javno objavljenih podataka o tome, ne može se sa pouzdanošću kazati kako i na koji način poduzeće upravlja troškovima. S obzirom na kontinuirano smanjenje troškova iz godine u godinu, za pretpostaviti je da poduzeće teži smanjenju troškova koji čine najveći dio poslovnih rashoda te da će to nastaviti raditi i u budućnosti.

U vidu preporuke, ovom poduzeću bi bilo korisno da u sustav poslovanja implementira neki od suvremenih modela upravljanja troškovima. S obzirom da se radi o proizvodnom poduzeću, primjerice to može biti model troškova temeljen na procesima iz razloga što su pretpostavka modela uređeni poslovni procesi koje poduzeće zasigurno ima. Također, još neki od modela koji mogu biti korisni su model ciljnih troškova uz kojega će se odrediti koliki troškovi smiju biti ili analiza vrijednosti uz koju će se troškovi nastojati dodatno smanjiti primjenom funkcijske analize. Još jedan zanimljiv model je onaj temeljen na upravljanju troškovima kvalitete koji nastoji uskladiti ukupne troškove kvalitete i razinu kvalitete zahtijevanu od strane kupaca, što je za ovo poduzeće vrlo bitno s obzirom na činjenicu da poduzeće inače pridaje veliku važnost kupcima kao znak zahvalnosti za dugogodišnje povjerenje. Koji god model odabrali bitno je da se dobro uklopi u poslovanje poduzeća i da se njime postižu dobri rezultati, a kao dodatna opcija nameće se i kombiniranje više modela.

5. ZAKLJUČAK

Troškovi su sastavni dio poslovanja. Pri svakom poslovnom procesu nastaju troškovi koji predstavljaju novčano izražene utroške elemenata potrebnih za stvaranje određenih poslovnih učinaka. Za troškove je karakteristična mogućnost njihova mjerenja, izračunavanja i izražavanja u novčanom iznosu. Pojam troška se često poistovjećuje sa pojmovima kao što su izdatak, rashod, utrošak i gubitak, no svi navedeni pojmovi nisu identični trošku.

Razvojem ekonomske znanosti, podjela troškova se nadopunjavala i mijenjala, pa tako danas postoje različiti kriteriji i vrste po kojima se dijele. Najznačajnija podjela troškova je prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku. Ovakvi troškovi nazivaju se još i prirodni troškovi te predstavljaju osnovni oblik. Unutar ovog kriterija pojavljuju se sljedeće vrste: troškovi trajne imovine, troškovi tekuće imovine, troškovi rada, troškovi usluga i ostali troškovi. Još jedna od značajnijih podjela je prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta ili troškovi prema dinamičnosti gdje se ističu fiksni, varijabilni i mješoviti troškovi.

S obzirom na važnost troškova u poslovanju, razvijen je poseban smjer upravljanja koji se naziva upravljanje troškovima. Naime, radi se o procesu kojim se postižu menadžerski ciljevi na temelju optimalnog angažiranja troškova. Cilj ovog procesa nije u potpunosti isključiti troškove, već ih optimizirati i postići što veću dugoročnu korist od nastalog troška. Proces obuhvaća predviđanje, planiranje, budžetiranje, kontrolu te analizu troškova. Potrebno ga je provoditi kontinuirano da bi se dugoročno mogli vidjeti rezultati.

Kako bi se moglo upravljati troškovima razvijeni su brojni modeli i metode. Tako postoje dva tradicionalna modela i sedam suvremenih modela koji su nešto kasnije razvijeni. Poduzeća odabiru onaj model koji najviše odgovara njihovom poslovanju, a postoji mogućnost kombiniranja više modela. O integriranju ovog procesa u sustav poslovanja uvelike ovisi svijest poduzeća o važnosti troškova poslovanja te sposobnost menadžera koji mora imati određena znanja i vještine. Sustavnom primjenom upravljanja troškovima u poduzeću nastoje se postići brojne koristi, a kao najvažnije ističu se bolji poslovni rezultati i bolji položaj na tržištu.

Poduzeće Franck d.d. je hrvatsko prehrambeno poduzeće sa sjedištem u Zagrebu. Jedan je od vodećih lidera u proizvodnji kave i čaja u Hrvatskoj. Duga povijest i bogata tradicija rada, kao

i kvaliteta proizvoda koja je praćena stalnim radom na inovacijama i unaprijeđenu proizvodnje, rezultirali su zadovoljstvom potrošača i konkurentnošću na tržištu. Poduzeće posluje na domaćem i inozemnom tržištu. Ponajviše je orijentirano na proizvodnju kave i čaja, no proizvodi i ostale kategorije proizvoda kao što su napitci, začini, dodaci jelima i sastojci za kolače. Osim proizvoda za domaćinstvo, poduzeće je orijentirano i na poslovnu klasu. U svoje poslovanje implementira strategiju održivog razvoja, kvalitetu i sigurnost, društvenu i okolišnu odgovornost poslovanja. Profitabilnosti i uspješnosti ovog poduzeća zasigurno pridonosi kvalitetan rad menadžmenta i Uprave, no i svih zaposlenika koji na svojim razinama odgovornosti nastoje pospješiti rad poslovanja.

U sklopu istraživanja rada provedena je horizontalna i vertikalna analiza podataka iz bilance i računa dobiti i gubitka da bi se dobio uvid u dinamiku i strukturu poslovanja. Posebice je provedena analiza troškova poslovanja gdje su promatrani troškovi prema prirodnim vrstama. Analiza je obuhvaćala šest vrsta troškova te je utvrđeno od kojih stavki se sastoje i kolika im je vrijednost.

Na temelju provedene analize doneseni su zaključci koji potvrđuju da poduzeće posluje profitabilno. Iako je u tekućoj godini nastupio pad prihoda u odnosu na prethodnu, poduzeće to nastoji popraviti novim strategijama. Što se tiče troškova poslovanja, vidljivo je da poduzeće radi na njihovom minimiziranju. Moguće je pretpostaviti da poduzeće više pažnje usmjerava na upravljanje troškovima s obzirom na njihovo kontinuirano smanjivanje iz godine u godinu. Za očekivati je da će to nastaviti raditi i u budućnosti na način da implementira u sustav poslovanja neki od suvremenih modela upravljanja troškovima.

LITERATURA

- Ames, B., & Hlavace, J. (Siječanj-Veljača 1990.). Vital Truths About Managing Your Costs. *Harvard Business Review*, str. 140-147.
- Arbutina. *Financijski rječnik - kazalo pojmova*. Dohvaćeno iz Moj bankar: <https://www.moj-bankar.hr/Kazalo/R/Ra%C4%8Dun-dobiti-i-gubitka>
- Belak, V. (1995.). *Menadžersko računovodstvo*. Zagreb: RRIFplus.
- Belak, V. (Studen 2002.). Bilanca postignuća (Balanced Scorecard) u planiranju i praćenju rezultata poslovanja. *Računovodstvo, revizija i financije*.
- Bičak, D. (13. Rujna 2019.). *Franck u ovoj godini razvio čak 23 nova proizvoda*. Dohvaćeno iz Poslovni dnevnik: <https://www.poslovni.hr/hrvatska/franck-moze-na-dan-preraditi-i-80-tona-kave-ove-godine-vec-23-nova-proizvoda-357370>
- Cingula, M., & Klačmer, M. (Kolovoz 2003.). Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima. *Računovodstvo, revizija i financije*.
- Drljača, M. (2004.). *Mala enciklopedija kvalitete, V.dio - Troškovi kvalitete*. Zagreb: Oskar.
- Drljača, M. (2004.). Metode upravljanja troškovima. *Elektrika*(4), str. 16-22. Dohvaćeno iz https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf
- Franck d.d. (2019.). *Održivost u šalici (Izješće o održivosti)*. Zagreb: Franck d.d. Dohvaćeno iz Franck: https://www.franck.eu/media/uploads/Franck_izvjescje_o_odrzivosti.pdf
- Franck d.d. (2021.). *Franck*. Dohvaćeno iz Franck: <https://www.franck.eu/hr/>
- Franck d.d. (2021.). *Izješće posloводства za 2020. godinu za Društvo Franck d.d. (nekonsolidirano)*. Zagreb: Franck d.d.
- Goleš, D. (2016.). *Ekonomika poduzeća (Skripta)*. Šibenik: Veleučilište u Šibeniku.
- Grubišić, A. (2016.). *Osnove računovodstva (Priručnik sa zadacima)*. Šibenik: Veleučilište u Šibeniku.
- Herrera, S. *Value Engineering (VE) for Cost Management*. Dohvaćeno iz Project managers: <https://projectmanagers.org/management/cost/value-engineering-cost-management/>

- Jankac, T. (31. Siječanj 2011.). *Rezerviranja potencijalnih rashoda (porezna odgoda)*. Dohvaćeno iz Ekonos d.o.o.: <http://www.ekonos.hr/porezi/rezerviranja-potencijalnih-rashoda-porezna-odgoda/>
- Jelavić, A., Ravlić, A., Starčević, A., & Šamanović, J. (1993.). *Ekonomika poduzeća*. Zagreb: Ekonomski fakultet Zagreb, Sveučilište u Splitu (reprint), 1995.
- Perčević, H. *Računovodstveno praćenje troškova (Prezentacija)*. Dohvaćeno iz Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet: <https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstveno%20pra%C4%87enja%20tro%C5%A1kova.pdf>
- Perčević, H. *Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova (Prezentacija)*. Dohvaćeno iz Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet: https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/poslovno_planiranje/Tro%C5%A1kovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20tro%C5%A1kova.pdf
- Ruža, F., Veselica, V., Vranešević, T., Cingula, M., & Dvorski S. (2002.). *Ekonomika poduzeća, Uvod u poslovnu ekonomiju*. Varaždin: TIVA - Tiskara Varaždin.
- Sladoljev, J. (2015.). *Osnove ekonomije (Priručnik za nastavu sa zadacima)*. Šibenik: Veleučilište u Šibeniku.
- Upravljanje troškovima (Skripta)*. Dohvaćeno iz Scribd: <https://www.scribd.com/doc/16284414/upravljanje-troskovima-skripta>
- Vukičević, M. (2005.). *Osnove ekonomije (Skripta predavanja i vježbi šk. g. 05/06)*. Zagreb: Visoka poslovna škola Libertas.
- Zgombić. *Financijski riječnik - kazalo pojmova*. Dohvaćeno iz Moj bankar: <https://www.moj-bankar.hr/Kazalo/K/Konsolidirani-financijski-izvje%C5%A1taji>

POPIS SLIKA, TABLICA I GRAFIKONA

Slika 1. Logotip poduzeća Franck d.d.	26
Slika 2. Upravljačka struktura poduzeća Franck d.d.	28
Tablica 1. Podjela troškova prema kriterijima i vrstama troškova	7
Tablica 2. Pregled karakteristika modela upravljanja troškovima	17
Tablica 3. Horizontalna i vertikalna analiza bilance	33
Tablica 4. Horizontalna i vertikalna analiza računa dobiti i gubitka	35
Tablica 5. Horizontalna i vertikalna analiza ukupnih troškova	37
Tablica 6. Usporedba stavki materijalnih troškova	40
Tablica 7. Usporedba stavki troškova usluga	41
Tablica 8. Usporedba stavki troškova osoblja	42
Tablica 9. Usporedba stavki troškova amortizacije	43
Tablica 10. Usporedba stavki troškova rezerviranja	45
Tablica 11. Usporedba stavki ostalih troškova poslovanja	46
Grafikon 1. Usporedba stavki ukupnih troškova	38
Grafikon 2. Struktura stavki ukupnih troškova za 2019. godinu	39
Grafikon 3. Struktura stavki ukupnih troškova za 2020. godinu	39
Grafikon 4. Usporedba stavki materijalnih troškova	40
Grafikon 5. Usporedba stavki troškova usluga	42
Grafikon 6. Usporedba stavki troškova osoblja	43
Grafikon 7. Usporedba stavki troškova amortizacije	44
Grafikon 8. Usporedba stavki troškova rezerviranja	46
Grafikon 9. Usporedba stavki ostalih troškova poslovanja	47