



**prof. dr. sc. Danimir Gulin, prof. dr. sc. Sandra Janković,  
doc. dr. sc. Ivana Dražić Lutisky, doc. dr. sc. Hrvoje Perčević,  
prof. dr. sc. Milena Peršić, prof. dr. sc. Vesna Vašiček**

# **UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO**

Zagreb, 2011.



**Nakladnik:**  
HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA  
I FINANCIJSKIH DJELATNIKA

**Za nakladnika:**  
mr. sc. Bogomil Cota

**Predsjednik Izdavačkog savjeta:**  
prof. dr. sc. Stjepan Tadijančević

**Recenzenti:**  
prof. dr. sc. Jadranka Deželjin  
prof. dr. sc. Boris Tušek  
prof. dr. sc. Lajoš Žager

**Redaktori:**  
prof. dr. sc. Danimir Gulin  
prof. dr. sc. Milena Peršić

**Lektorica:**  
Ana Krivec, prof.

**Likovno rješenje naslovnice:**  
Zoran Skorić

**Grafičko oblikovanje i prijelom:**  
Željka Pervan  
Miljenka Stanković

**Tisak:**  
Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb

CIP zapis dostupan u računalnom katalogu Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu pod brojem 761176  
ISBN broj je 978-953-277-056-8

# SADRŽAJ

<b>PREDGOVOR</b> .....	XIX
------------------------	-----

<b>I. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO U RAČUNOVODSTVENOM INFORMACIJSKOM SUSTAVU</b> (prof. dr. sc. Danimir Gulin, prof. dr. sc. Milena Peršić)	
1. Upravljačko računovodstvo u suvremenoj funkcionalnoj strukturi računovodstva (D. Gulin) .....	3
1.1. Kratki povijesni razvoj.....	3
1.2. Mjesto i uloga upravljačkog računovodstva u korporativnom upravljanju .....	4
1.2.1. Prihvatanje načela korporativnog upravljanja.....	4
1.2.2. Definiranje i svrha načela korporativnog upravljanja.....	5
1.2.3. Sadržaj načela korporativnog upravljanja i mjesto upravljačkog računovodstva .....	6
1.3. Sadržaj upravljačkog računovodstva .....	8
1.3.1. Razlike između financijskog i upravljačkog računovodstva.....	8
1.3.2. Suvremeni koncept upravljačkog računovodstva .....	10
1.4. Funkcija upravljačkog računovodstva .....	11
1.4.1. Proces poslovnog odlučivanja .....	12
1.4.2. Promjena konkurentskog okruženja .....	14
1.4.3. Promjena životnog ciklusa proizvoda .....	14
1.4.4. Fokusiranje na zadovoljstvo klijenata .....	14
2. Informatizacija internog obračuna (M. Peršić) .....	18
2.1. Komponente informatički podržanog informacijskog sustava ...	18
2.2. Skladišta podataka kao potpora poslovnom odlučivanju .....	20
2.3. Informatizacija računovodstvenog u okviru integralnog informacijskog sustava .....	23
3. Obrazovanje za računovodstvenu profesiju (M. Peršić) .....	29
3.1. Profil i pristup obrazovanju upravljačkog računovođe .....	29
3.2. Osposobljavanje u sustavu redovite naobrazbe .....	30
3.3. Novi pristup prenošenju i provjeri znanja .....	32
3.4. Stjecanje specijalističkih znanja iz računovodstva u procesu cjeloživotnog učenja .....	34
3.5. Ovlašteni upravljački računovođa kao profesija .....	39

## II. TROŠKOVI U RAČUNOVODSTVENOM INFORMACIJSKOM SUSTAVU

(prof. dr. sc. Danimir Gulin, doc. dr. sc. Ivana Dražić-Lutilsky,  
doc. dr. sc. Hrvoje Perčević, prof. dr. sc. Milena Peršić)

1.	Troškovi u teoriji i praksi.....	47
1.1.	Troškovi i srodne kategorije (M. Peršić) .....	47
1.1.1.	Troškovi i rashodi .....	47
1.1.2.	Utrošci i izdaci .....	51
1.1.3.	Prihodi, primici, učinci .....	53
1.2.	Klasifikacija troškova (H. Perčević) .....	57
1.2.1.	Klasifikacija troškova prema vremenu nastanka .....	58
1.2.2.	Klasifikacija troškova prema funkcijama .....	59
1.2.3.	Klasifikacija troškova prema polazaju u financijskim izvještajima .....	60
1.2.4.	Klasifikacija troškova prema mogućnosti obuhvata po nositeljima .....	61
1.2.5.	Klasifikacija troškova prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti.....	62
1.2.6.	Klasifikacija troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka.....	65
1.2.7.	Klasifikacija troškova prema mogućnosti kontrole.....	66
2.	Računovodstveno praćenje troškova .....	68
2.1.	Troškovi dugotrajne imovine (H. Perčević) .....	68
2.1.1.	Računovodstveno praćenje troškova dugotrajne imovine	68
2.1.2.	Metode obračuna amortizacije.....	69
2.1.2.1.	Vrste metoda obračuna amortizacije .....	69
2.1.2.2.	Vremenske metode amortizacije.....	70
2.1.2.2.1.	Proporcionalna (linearna) metoda amortizacije.....	70
2.1.2.2.2.	Degresivna metoda amortizacije...	71
2.1.2.2.3.	Progresivna metoda amortizacije .	74
2.1.2.3.	Funkcionalna metoda amortizacije .....	75
2.1.2.4.	Usporedba metoda obračuna amortizacije....	76
2.1.3.	Vrijednosno usklađivanje.....	76
2.2.	Troškovi kratkotrajne imovine (H. Perčević) .....	77
2.2.1.	Računovodstveno praćenje troškova kratkotrajne imovine.....	77
2.2.2.	Metode obračuna troškova zaliha .....	78
2.2.2.1.	Obračun troškova sirovina i materijala uz primjenu metode prosječnih ponderiranih troškova nabave .....	79
2.2.2.2.	Obračun troškova sirovina i materijala uz primjenu metode FIFO.....	80

2.2.2.3.	Obračun troškova sirovina i materijala uz primjenu metode LIFO .....	81
2.2.2.4.	Obračun troškova sirovina i materijala uz primjenu metode FIFO .....	82
2.2.2.5.	Obračun troškova zaliha sirovina i materijala uz primjenu hipotetičke metode NIFO.....	83
2.2.2.6.	Obračun troškova sirovina i materijala metodom stalnih troškova nabave .....	84
2.3.	Troškovi rada (H. Perčević) .....	85
2.3.1.	Klasifikacija troškova rada.....	85
2.3.2.	Računovodstveno praćenje troškova rada.....	88
2.4.	Troškovi proizvoda i troškovi razdoblja (H. Perčević).....	90
2.5.	Troškovi usluga (I. Dražić Lutilsky) .....	93
2.5.1.	Troškovi izrade i dorade proizvoda .....	93
2.5.2.	Troškovi prijevoza.....	93
2.5.3.	Troškovi održavanja .....	94
2.5.3.1.	Troškovi zakupnine i najamnine .....	97
2.5.4.	Troškovi istraživanja i razvoja.....	99
2.5.5.	Troškovi promidžbe, reklame i sajmov.....	99
2.5.6.	Troškovi PTT usluga.....	99
2.5.7.	Komunalne i druge usluge.....	99
3.	Troškovi u internom obračunu.....	100
3.1.	Pojmovno određenje troškova u internom obračunu (M. Peršić) .....	100
3.2.	Ukupni stvarni troškovi (M. Peršić) .....	102
3.3.	Metodološka osnovica utvrđivanja ukupnih stvarnih troškova (M. Peršić) .....	105
3.3.1.	Obuhvaćanje troškova po mjestima njihova nastanka..	106
3.3.2.	Metode alokacije općih troškova proizvodnje (OTP-a) sporednih i pomoćnih mjesta troškova na glavna mjesta troškova (D. Gulin) .....	108
3.3.2.1.	Metode raspoređivanja OTP-a s sporednih i pomoćnih mjesta troškova na glavna mjesta troškova .....	110
3.3.2.1.1.	OTP-e sporednih i pomoćnih mjesta troškova .....	110
3.3.2.1.2.	Primjena metoda raspoređivanja OTP-a s sporednih i pomoćnih mjesta na glavna mjesta troškova .....	111
3.3.2.2.	Raspoređivanje OTP-a s glavnih mjesta troškova na nositelje troškova .....	115
3.3.2.2.1.	Stopa dodatka OTP-a.....	116

3.3.2.2.2.	Raspoređivanje fiksnog dijela OTP-a na iskorištene i neiskorištene fiksne troškove .....	116
3.3.2.2.3.	Primjer raspoređivanja OTP-a s glavnog mjesta troškova (proizvodnog pogona) na nositelje troškova (radne naloge) .....	118
3.3.3.	Obuhvaćanje troškova po nositeljima troška .....	121
3.4.	Djelomični troškovi (M. Peršić) .....	123
3.4.1.	Varijabilni troškovi .....	126
3.4.2.	Fiksni troškovi .....	127
3.4.3.	Mješoviti troškovi .....	128
3.5.	Predviđeni troškovi (M. Peršić) .....	132
3.5.1.	Normativni troškovi .....	133
3.5.2.	Normalni troškovi .....	134
3.5.2.1.	Čvrsti normalni troškovi .....	137
3.5.2.2.	Fleksibilni normalni troškovi .....	139
3.5.3.	Planski troškovi .....	141
3.5.3.1.	Čvrsti planski troškovi .....	142
3.5.3.2.	Fleksibilni planski troškovi .....	144
3.6.	Standardni troškovi (M. Peršić) .....	147
3.6.1.	Sustav standardnih troškova (D. Gulin) .....	156
3.6.1.1.	Pojam i vrste standarda .....	156
3.6.1.2.	Poimanje i utvrđivanje standardnih troškova ...	157
3.6.1.3.	Korištenje sustava standardnih troškova u svijetu i Hrvatskoj .....	158
3.6.2.	Korištenje sustava standardnih troškova (D. Gulin) .....	160
3.6.2.1.	Kartica standardnih troškova kao osnova sustava standardnih troškova .....	160
3.6.2.2.	Korištenje standardnih troškova u obračunu troškova proizvodnje .....	162
3.6.2.3.	Korištenje standardnih troškova u planiranju i kontroli .....	163
3.6.2.4.	Ostala područja korištenja standardnih troškova .....	164
3.6.2.5.	Prednosti i nedostaci korištenja standardnih troškova .....	166
3.7.	Ukupni i djelomični troškovi u internom obračunu (M. Peršić) ...	166
4.	Razvoj i osobitosti klasičnih koncepata obračuna troškova .....	172
4.1.	Sustav obračuna troškova po radnom nalogu (H. Perčević) .....	173
4.1.1.	Radni nalog i vrste proizvodnje po radnom nalogu .....	173

4.1.2.	Postupak obračuna troškova po radnom nalogu.....	174
4.1.3.	Računovodstveni postupak evidentiranja troškova u sustavu obračuna troškova po radnom nalogu.....	177
4.1.4.	Primjeri obračuna troškova po radnom nalogu (H. Perčević, D. Gulin) .....	179
4.2.	Procesni sustav obračuna troškova (H. Perčević).....	185
4.2.1.	Karakteristike procesne proizvodnje .....	185
4.2.2.	Vrste procesne proizvodnje.....	187
4.2.3.	Faze procesnog obračuna troškova.....	188
4.2.4.	Računovodstveni postupak evidentiranja troškova u procesnom sustavu obračuna troškova .....	190
4.2.5.	Primjeri obračuna troškova u procesnom sustavu.....	192
4.3.	Obračun po standardnim troškovima (D. Gulin) .....	202
4.3.1.	Standardni troškovi direktnog materijala i odstupanja od standardnih troškova direktnog materijala.....	202
	4.3.1.1. Količinski i cjenovni standard direktnog materijala .....	202
	4.3.1.2. Računanje odstupanja od standardnih troškova direktnog materijala .....	202
4.3.2.	Standardni troškovi direktnog rada i odstupanja od standardnih troškova direktnog rada .....	205
	4.3.2.1. Količinski i cjenovni standard direktnog rada...	205
	4.3.2.2. Računanje odstupanja od standardnih troškova direktnog rada .....	205
4.3.3.	Standardi općih troškova proizvodnje.....	207
	4.3.3.1. Pojam fleksibilnog proračuna OTP-a .....	207
	4.3.3.2. Izbor mjere aktivnosti kao element izrade fleksibilnog proračuna OTP-a.....	208
	4.3.3.3. Primjena fleksibilnog proračuna OTP-a.....	209
4.3.4.	Utvrđivanje standarda OTP-a.....	209
	4.3.4.1. Stopa OTP-a.....	209
	4.3.4.2. Standardni (primijenjeni) OTP-a .....	210
	4.3.4.3. Odstupanje od standarda OTP-a .....	212
	4.3.4.3.1. Proračunsko odstupanje .....	213
	4.3.4.3.2. Vrste proračunskog odstupanja .....	215
	4.3.4.3.3. Odstupanje od opsega.....	216
	4.3.4.3.4. Ukupno odstupanje OTP-a.....	218
	4.3.4.4. Standardni OTP-e na kontima glavne knjige u sustavu obračuna po standardnim troškovima	219
4.3.5.	Evidentiranje standardnih troškova i odstupanja od standardnih troškova na kontima glavne knjige.....	219

4.3.5.1.	Utjecaj odstupanja od standardnih troškova na poslovni rezultat .....	219
4.3.5.2.	Odstupanja od standarda na kontima glavne knjige u sustavu obračuna po standardnim troškovima.....	221
4.3.5.3.	Grafičko prikazivanje cjenovnog i količinskog odstupanja.....	222
4.4.	Obračun po varijabilnim troškovima (M. Peršić).....	223
4.4.1.	Karakteristike obračuna s jednim stupnjem doprinosa pokriva.....	226
4.4.1.1.	Direct costing metoda .....	226
4.4.1.2.	Obračun po graničnim planskim troškovima...	228
4.4.1.3.	Obračun po standardnoj graničnoj cijeni.....	231
4.4.2.	Karakteristike obračuna s više stupnjeva doprinosa pokriva .....	233
4.4.2.1.	Karakteristike obračuna pokriva fiksnih troškova .....	234
4.4.2.2.	Karakteristike obračuna po pojedinačnim troškovima .....	236
4.4.3.	Informacija iz obračuna po varijabilnim troškovima i kratkoročno poslovno odlučivanje .....	238
5.	Utjecaj metoda vrednovanja zaliha na poslovni rezultat (D. Gulin).....	241
5.1.	Definiranje metoda i njihova osnovna obilježja.....	241
5.2.	Obračun po standardnim troškovima-usporedba metode ukupnih troškova i metode varijabilnih troškova .....	245
5.3.	Utjecaj prodaje i proizvodnje na dobit .....	250
5.4.	Točka pokriva .....	252
5.4.1.	Metoda jednačbe.....	252
5.4.2.	Metoda marginalne kontribucije .....	253
5.4.3.	Grafička metoda .....	254
5.4.4.	Točka pokriva uz primjenu varijabilne metode.....	255
5.4.5.	Točka pokriva uz primjenu metode ukupnih troškova ..	255
5.5.	Uloga kapaciteta u primjeni metode ukupnih troškova .....	256
5.6.	Slučajevi vrednovanja zaliha.....	259

### **III. RAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE ZA KRATKOROČNO POSLOVNO ODLUČIVANJE - RAČUNOVODSTVO ODGOVORNOSTI**

(prof. dr. sc. Danimir Gulin, doc. dr. sc. Hrvoje Perčević,  
prof. dr. sc. Milena Peršić)

1.	Sadržaj i izrada poslovnog plana poduzeća (D. Gulin) .....	265
1.1.	Mjesto i značaj poslovnog planiranja u poslovnim subjektima....	265

1.2.	Procesi planiranja i kontrole u poslovnim subjektima .....	265
1.2.1.	Planiranje i kontrola .....	265
1.2.2.	Vrste planova i njihova obilježja .....	267
1.2.3.	Ciljevi poslovnih subjekata izraženi u planovima.....	268
1.3.	Poslovni plan poduzeća .....	269
1.3.1.	Definiranje poslovnog plana .....	269
1.3.2.	Obilježja poslovnog plana .....	269
1.3.3.	Sadržaj poslovnog plana .....	271
1.3.4.	Priprema poslovnog plana .....	272
1.3.5.	Primjer izrade poslovnog plana .....	276
1.3.6.	Slučajevi izrade operativnih planova .....	292
1.4.	Ostali koncepti planiranja .....	300
1.4.1.	Koncept nultog proračuna.....	300
1.4.2.	Proračun na bazi aktivnosti .....	301
1.5.	Korisnici poslovnih planova.....	301
2.	Računovodstvo odgovornosti i fleksibilni proračun .....	302
2.1.	Računovodstvo odgovornosti (M. Peršić) .....	302
2.1.1.	Pristup izgradnji računovodstva odgovornosti.....	302
2.1.2.	Povezanost organizacijskog ustroja, računovodstva odgovornosti i budžetiranja .....	304
2.1.3.	Karakteristike i uloga centara odgovornosti u internom obračunu.....	307
2.1.3.1.	Troškovni centri odgovornosti .....	308
2.1.3.2.	Prihodni centri odgovornosti.....	310
2.1.3.3.	Profitni centri odgovornosti.....	311
2.1.3.4.	Investicijski centri odgovornosti.....	312
2.1.4.	Pristup operativnom ustrojavanju računovodstva odgovornosti .....	313
2.2.	Fleksibilni proračun (budžet) i izvještaji o izvršenju poduzeća (D. Gulin) .....	319
2.2.1.	Pojam i obilježja fleksibilnog proračuna (budžeta) .....	319
2.2.2.	Fleksibilni proračun (budžet) troškovnog centra .....	319
2.2.3.	Fleksibilni proračun (budžet) i izvještaji o izvršenju profitnog centra .....	322
3.	Računovodstveni standardi i harmonizacija izvještavanja po segmentima (M. Peršić).....	326
3.1.	Računovodstvene informacije u globalnim procesima.....	328
3.2.	Izvještavanje po segmentima .....	335
3.3.	Objavljivanje podataka o segmentima poslovnog sustava i s njima povezane informacije .....	343
3.4.	Poslovni segmenti kao međunarodni standard financijskog izvještavanja .....	348
4.	Transferne cijene i njihove računovodstvene i porezne implikacije (H. Perčević) .....	354

4.1.	Pojam, svrha i učinci određivanja transfernih cijena .....	355
4.2.	Endogeni i egzogeni čimbenici određivanja transfernih cijena....	358
4.2.1.	Endogeni čimbenici određivanja transfernih cijena.....	359
4.2.1.1.	Troškovi i struktura troškova .....	360
4.2.1.2.	Organizacijska struktura.....	360
4.2.1.3.	Stupanj decentralizacije subjekta.....	361
4.2.1.4.	Međudivizijske transakcije i transakcije unutar grupe .....	361
4.2.1.5.	Tehnologija i iskorištenost kapaciteta .....	362
4.2.1.6.	Ciljevi menadžmenta i vlasnika .....	363
4.2.2.	Egzogeni čimbenici određivanja transfernih cijena .....	364
4.2.2.1.	Tržišna struktura .....	364
4.2.2.2.	Potražnja za proizvodom subjekta .....	365
4.2.2.3.	Institucionalni okvir .....	366
4.2.2.4.	Ekonomski uvjeti.....	367
4.3.	Metode određivanja transfernih cijena .....	367
4.3.1.	Tržišna metoda.....	370
4.3.2.	Troškovna metoda.....	373
4.3.2.1.	Transferne cijene na temelju ukupnih troškova .....	374
4.3.2.2.	Transferne cijene na temelju varijabilnih troškova .....	377
4.3.2.3.	Transferne cijene na temelju ukupnih ili varijabilnih troškova uvećanih za maržu ili zaradu .....	379
4.3.3.	Pregovaračka metoda .....	379
4.3.4.	Dvostruke cijene .....	381
4.3.5.	Komparacija metoda određivanja transfernih cijena.....	383
4.4.	Računovodstveni učinci primjene metoda određivanja transfernih cijena .....	385
4.4.1.	Računovodstveni učinci primjene metoda određivanja transfernih cijena na razini složenog poslovnog subjekta (D. Gulin) .....	385
4.4.2.	Računovodstveni učinci primjene metoda određivanja transfernih cijena na razini grupe .....	387
4.4.2.1.	Primjena tržišne metode.....	387
4.4.2.2.	Primjena troškovne metode .....	388
4.4.2.3.	Primjena pregovaračke metode .....	389
4.4.2.4.	Usporedba računovodstvenih učinaka primjene metoda određivanja transfernih cijena	390
4.5.	Porezni aspekti transfernih cijena.....	391
4.5.1.	Pretpostavke i razlozi poreznog tretmana transfernih cijena .....	391
4.5.2.	Metodologija određivanja i kontrole transfernih cijena na međunarodnoj razini.....	393
4.5.3.	Ilustracija primjene transfernih cijena na međunarodnoj razini	396

5.	INFORMACIJSKA OSNOVICA KRATKOROČNOG POSLOVNOG ODLUČIVANJA .....	399
5.1.	Točka pokrića (H. Perčević).....	399
5.1.1.	Definiranje točke pokrića i doprinosa pokrića .....	399
5.1.2.	Pretpostavke modela točke pokrića.....	400
5.1.3.	Metode određivanja točke pokrića.....	401
5.1.3.1.	Metoda jednadžbe .....	401
5.1.3.2.	Metoda marginalne kontribucije (doprinosa pokrića).....	402
5.1.3.3.	Grafička metoda.....	406
5.1.3.4.	Grafički prikaz odnosa dobiti i razine aktivnosti	408
5.1.4.	Primjena modela točke pokrića.....	409
5.1.4.1.	Određivanje razine outputa.....	410
5.1.4.2.	Određivanje razine prihoda od prodaje .....	410
5.1.4.3.	Određivanje razine dobiti .....	411
5.1.4.4.	Određivanje razine troškova .....	411
5.1.4.5.	Određivanje prodajne cijene .....	412
5.1.4.6.	Primjena modela točke pokrića kod proizvodnih kombinacija .....	413
5.2.	O prihodima i cijenama u kratkom roku.....	416
5.2.1.	Računovodstvo primitaka i teorija ograničenja (M. Peršić)	417
5.2.2.	Upravljanje prihodima - "Yield management" (M. Peršić)...	425
5.2.3.	Troškovi kao podloga odlučivanja o cijenama u kratkom roku (D. Gulin).....	431
5.3.	O stimulativnom nagrađivanju (M. Peršić).....	434
6.	Upravljanje novčanim tokom (D. Gulin) .....	439
6.1.	Novčani proračun poduzeća .....	439
6.1.1.	Pojam i svrha novčanog proračuna.....	439
6.1.2.	Postupak sastavljanja novčanog proračuna .....	440
6.1.3.	Tipični slučajevi sastavljanja novčanog proračuna .....	443
6.2.	Objavljivanje slobodnog novčanog toka prema MRS 7 .....	447
6.2.1.	Objavljivanje slobodnog novčanog toka .....	448
6.2.2.	Potrebe utvrđivanja slobodnog novčanog toka .....	449
6.2.3.	Računanje slobodnog novčanog toka.....	450

#### **IV. RAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE ZA STRATEŠKO POSLOVNO ODLUČIVANJE - STRATEGIJSKO RAČUNOVODSTVO**

(prof. dr. sc. Danimir Gulin, prof. dr. sc. Sandra Janković,  
doc. dr. sc. Hrvoje Perčević, prof. dr. sc. Milena Peršić)

1.	Strategijsko računovodstvo (M. Peršić).....	457
1.1.	Razvoj strategijskog računovodstva.....	457

1.2.	Instrumenti i tehnike suvremenog strategijskog računovodstva .	466
1.3.	Uloga informacija strategijskog računovodstva u donošenju i ocjeni poslovnih strategija .....	473
2.	Instrumenti strategijskog računovodstva .....	482
2.1.	Obračun troškova procesa (S. Janković).....	482
2.1.1.	Razvoj obračuna troškova procesa.....	482
2.1.1.1.	Razlozi razvoja .....	483
2.1.1.2.	Okruženje i počeci razvoja .....	484
2.1.2.	Konceptualni okvir .....	487
2.1.2.1.	Koncepcija američke varijante - Activity-based Costing (ABC) .....	488
2.1.2.2.	Koncepcija njemačke varijante - Prozesskostenrechnung .....	490
2.1.3.	Faze razvoja te razlike američke i njemačke varijante...	493
2.1.4.	Ciljevi obračuna troškova procesa .....	495
2.1.5.	Uvođenje obračuna troškova procesa .....	497
2.1.5.1.	Donošenje odluke o uvođenju .....	497
2.1.5.2.	Izrada plana uvođenja.....	498
2.1.5.3.	Utvrđivanje parcijalnih procesa .....	500
2.1.5.4.	Dodjeljivanje troškova resursa temeljem uzročnika troškova 1. stupnja .....	501
2.1.5.5.	Utvrđivanje glavnih procesa i određivanje uzročnika troškova 2. stupnja.....	501
2.1.5.6.	Prijenos troškova procesa na učinke.....	503
2.1.6.	Primjer obračuna troškova procesa .....	504
2.1.7.	Primjena ABC metode (H. Perčević).....	506
2.2.	Obračun ciljnih troškova (S. Janković) .....	510
2.2.1.	Definiranje ciljnih troškova .....	510
2.2.2.	Uvođenje i koncepcija obračuna .....	513
2.2.3.	Metode utvrđivanja ciljnih troškova.....	517
2.2.4.	Primjena obračuna ciljnih troškova .....	518
2.2.5.	Primjer obračuna ciljnih troškova .....	520
2.3.	Obračun troškova životnog vijeka (S. Janković).....	522
2.3.1.	Teorijski okvir .....	522
2.3.2.	Zadaci računovodstva u osiguranju informacijske osnovice .....	523
2.3.3.	Modeli obračuna životnog vijeka proizvoda .....	526
2.3.4.	Primjer obračuna troškova životnog vijeka .....	527
2.4.	Obračun troškova kvalitete (M. Peršić).....	530
2.4.1.	Pojam, vrste i karakter troškova kvalitete.....	531
2.4.1.1.	Troškovi za kvalitetu.....	534

2.4.1.1.	Troškovi nekvalitete .....	536
2.4.2.	Pretpostavke upravljanja troškovima kvalitete .....	539
2.4.2.1.	Troškovi kvalitete u internom obračunu .....	539
2.4.3.1.	Informacije o troškovima kvalitete i ISO standardi .....	543
2.4.4.	Mogući pristupi i metode ustrojavanja sustava praćenja troškova kvalitete.....	547
2.5.	Obračun troškova okoliša (M. Peršić).....	552
2.5.1.	Troškovi okoliša.....	553
2.5.1.1.	Utjecajne veličine na troškove okoliša .....	554
2.5.1.2.	Karakter i vrste troškova okoliša .....	560
2.5.2.	Računovodstvo okoliša.....	567
2.5.2.1.	Financijsko računovodstvo okoliša .....	572
2.5.2.2.	Upravljačko računovodstvo okoliša .....	579
2.6.	Upravljanje vrijednošću i mjere procjene uspješnosti poslovanja (S. Janković) .....	594
2.6.1.	Koncept dodane ekonomske vrijednosti (EVA®) .....	595
2.6.2.	Povezanost EVA®-e i Shareholder Value .....	597
2.6.3.	Integrirani sustav dodane ekonomske vrijednosti i obračuna troškova procesa .....	598
2.7.	Balanced Scorecard (BSC) - uravnoteženi sustav mjerena rezultata (M. Peršić, S. Janković) .....	601
2.7.1.	Teorijski okvir i razvojne faze BSC metode .....	601
2.7.2.	Perspektiva kupaca.....	607
2.7.3.	Perspektiva procesa.....	611
2.7.4.	Perspektiva učenja i rasta .....	616
2.7.5.	Financijska perspektiva .....	622
2.7.6.	Informacije BSC za strategijsko upravljanje sustavom	627
2.7.7.	Model primjene BSC metode .....	632
3.	Informacijska osnovica dugoročnog poslovnog odlučivanja.....	637
3.1.	Dugoročno odlučivanje o cijenama (D. Gulin).....	637
3.2.	Kapitalni proračun (D. Gulin) .....	640
3.2.1.	Pojam kapitalnog proračuna (budžeta) .....	640
3.2.2.	Faze izrade kapitalnog proračuna .....	640
3.2.3.	Metode izrade kapitalnog proračuna (kapitalnog budžetiranja) .....	641
3.2.3.1.	Metoda neto sadašnje vrijednosti.....	641
3.2.3.2.	Interna stopa povrata .....	642
3.2.3.3.	Metoda perioda povrata .....	643
3.2.3.4.	Računovodstvena stopa povrata .....	644
3.2.4.	Primjena metoda izrade kapitalnog proračuna (H. Perčević).	645

<b>V. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO JAVNOG SEKTORA</b>	
(doc. dr. sc. Ivana Dražić-Lutlisky, prof. dr. sc. Milena Peršić, prof. dr. sc. Vesna Vašiček)	
1. Značaj upravljačkog računovodstva u javnom sektoru (V. Vašiček)....	655
2. Međuzavisnost financijskog, upravljačkog i računovodstva troškova u javnom sektoru (V. Vašiček).....	658
3. Značaj izbora računovodstvene osnove (V. Vašiček) .....	665
4. Financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja javnim sektorom (V. Vašiček) .....	669
4.1. Novi javni menadžment i računovodstvene informacije u funkciji poslovnog odlučivanja .....	669
4.2. Ciljevi eksternog izvještavanja.....	675
4.3. Ciljevi internog izvještavanja.....	680
4.4. Povezanost internog i eksternog izvještavanja .....	682
5. Mogućnosti primjene računovodstva troškova u javnom sektoru (V. Vašiček).....	683
5.1. Planiranje i kontrola troškova u javnom sektoru .....	684
5.2. Troškovi kao instrument određivanja cijena usluga u javnom sektoru .....	685
5.3. Pokazatelji ocjene uspješnosti izvršenja programa u javnom sektoru .....	686
6. Računovodstvene informacije za strateško i operativno odlučivanje (I. Dražić Lutlisky) .....	688
6.1. Primjena tradicionalnih i suvremenih metoda obračuna troškova	688
6.1.1. Pretpostavke virtualnog modela Fakulteta.....	688
6.1.2. Podaci o mjestima, nositeljima i vrstama troškova .....	691
6.1.3. Prihvatljivost tradicionalnih metoda obračuna troškova u javnom sektoru na primjeru virtualnog fakulteta .....	693
6.1.3.1. Raspored troškova tehničke službe .....	695
6.1.3.2. Raspored troškova računovodstvene službe...	697
6.1.3.3. Raspored troškova Dekanata.....	698
6.1.3.4. Raspored troškova autorskih honorara na mjestima troškova .....	699
6.1.3.5. Raspored indirektnih troškova po mjestima troškova .....	700
6.1.4. Prihvatljivost suvremenih metoda obračuna troškova u javnom sektoru .....	707
6.1.4.1. Specifične karakteristike Fakulteta.....	708
6.1.4.2. Postupak implementacije i primjene ABC metode na Fakultetu .....	709
6.1.4.2.1. Karakteristike ABC modela .....	710

6.1.4.3. Zaključna razmatranja o primjeni ABC metode na Fakultetu .....	719
6.1.5. Informacijske mogućnosti izabranog sustava i metode obračuna troškova .....	720
6.2. Sustav planiranja i kontrole troškova u javnom sektoru .....	723
6.2.1. Ciljevi izraženi u planovima .....	726
6.2.2. Sadržaj poslovnog plana .....	728
6.2.3. Priprema poslovnog plana .....	728
6.3. Računovodstveno izvještavanje po segmentima (M. Peršić) .....	733
6.3.1. Okvir i pretpostavke pripreme informacija po segmentima u javnom sektoru .....	733
6.3.2. Unaprjeđenje sustava izvještavanja po segmentima u javnom sektoru .....	739
7. Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja rizicima i provedbi unutarnje kontrole i revizije (V. Vašiček) ..	748
7.1. Obilježja razvoja unutarnje kontrole i revizije u javnom sektoru u Republici Hrvatskoj .....	748
7.2. Uloga računovodstva i izvještavanja u provedbi unutarnje kontrole i revizije .....	752
LITERATURA .....	755



# PREDGOVOR

## Svrha i korisnici knjige

Svrha ove knjige je pružiti osnovni teorijsko-kategorijalni i metodološki okvir upravljačkog računovodstva kao i troškovnog računovodstva koje se ovdje sagledava kao dio šireg koncepta upravljačkog računovodstva. U širem smislu namijenjena je svim korisnicima informacija u poslovnom odlučivanju. U užem smislu namijenjena je (a) korisnicima u procesu edukacije i (b) menadžmentu profitnog i neprofitnog sektora.

U sveučilišnoj zajednici knjiga ima važnu edukacijsku i pedagošku ulogu. Primarno je namijenjena studentima ekonomskih fakulteta i poslovnih škola. Može se koristiti i kao edukativni sadržaj raznim polaznicima profesionalnih edukacija i programa kao što su eksterni revizori, interni revizori, ovlašteni upravljački računovođe i drugi. Knjigu mogu koristiti studenti diplomskih studija i polaznici profesionalnih programa koji su prethodno savladali programe osnova ili uvoda u računovodstvo. Pojedine dijelove knjige s primjerima i studijem slučajeva mogu koristiti i studenti poslijediplomskih studija računovodstva i poslovnog upravljanja. Knjiga predstavlja skroman doprinos ili investiciju autora u znanje studenata sa svrhom pripreme za uspješno upravljanje profitnim i neprofitnim sektorom. Studenti se moraju educirati kako se donose poslovne odluke i koji podaci i informacije su neophodne za proces upravljanja. Upravljanje je kompleksan proces koji se sastoji od dvije aktivnosti u kojima se trebaju donositi odluke a to su (a) planiranje i (b) kontrola. U fazi planiranja studenti se moraju upoznati s odlukama koje se odnose na zadatke ili ciljeve koje trebaju donositi kao menadžment poslovnih subjekata i neprofitnih organizacija. Također, moraju se upoznati i s odlukama u fazi kontrole kako bi povećali efikasnost subjekata s kojima upravljaju. Razumijevanje i usvajanje kategorija upravljačkog računovodstva te metoda i instrumenata kojima se menadžment služi važne su pretpostavke budućeg uspješnog rada diplomiranih studenata ekonomskih fakulteta i poslovnih škola. Ova knjiga služi i kao literatura i pomagalo nastavnicima u nastavi. Svaki nastavnik može na temelju ove knjige organizirati nastavu prema usvojenom nastavnom planu tako da se može osigurati modularna i fleksibilna organizacija nastave.

U središnjem fokusu ove knjige jesu najvažniji korisnici računovodstvenih informacija. To je menadžment na svim razinama unutar poslovnih subjekata i drugih neprofitnih organizacija. U tom smislu, knjiga je svojevrsna pomoć menadžmentu u svrhu efikasnijeg poslovnog odlučivanja. Osnovne teme koje prožimaju ovu knjigu kreću se od analize troškova za poslovno odlučivanje pa sve do procesa upravljanja koje se temelji na odlukama u planiranju i kontroli. Fokusiranjem na ove bazične teme pozornost se koncentrira na osnovne instrumente poslovnog upravljanja bez kojih je danas nezamislivo voditi profitni ali i neprofitni sektor.

Kada je riječ o korisnicima računovodstvenih informacija onda je uvriježena njihova podjela na (a) vanjske i (b) unutarne korisnike. Najvažniji vanjski korisnici jesu vlasnici tvrtki, dioničari ili investitori u vlasničke instrumente, investitori u obveznice i druge dužničke instrumente, banke odnosno kreditori i drugi vjerovnici, porezne uprave te druge vladine institucije, znanstvenici i opća javnost. Najvažniji unutarnji korisnici jesu menadžeri na svim razinama poslovnog odlučivanja, zaposlenici, sindikati i sl.

Upravljačko računovodstvo primarno je orijentirano unutarnjim korisnicima dok financijsko računovodstvo primarno je orijentirano vanjskim korisnicima. Zato se često upravljačko računovodstvo naziva interno a financijsko eksterno izvještavanje. Bez obzira o kojem se računovodstvu radi koristi od informacija, temeljem kojih se donose poslovne odluke, trebale bi biti veće od troškova sustava koji pruža te informacije. To znači da će upravljačko računovodstvo opravdati troškove pružanja informacija jedino ako su koristi od tih informacija u procesu odlučivanja veće od proizvodnje tih informacija.

Menadžment, bez obzira radi li se o profitnom ili neprofitnom sektoru, na svim razinama mora izvršavati zadane zadatke te ispunjavati postavljene ciljeve. Ciljevi mogu biti različiti a kreću se od maksimiziranja bogatstva vlasnika maksimiziranjem profita do ostvarivanja zadovoljavajućeg profita. Menadžment u određenim situacijama ima za cilj minimiziranje rizika i neizvjesnosti pa sve do minimiziranja gubitaka, posebno u uvjetima financijske krize. U određenim slučajevima menadžment ima cilj proizvoditi visoko kvalitetne proizvode, ili pružati vrhunske usluge ili npr. biti prvi na tržištu itd. Za ostvarivanje ovih ciljeva potrebne su informacije koje će biti pravovremene i problemski orijentirane. Jedino tako se povećava efikasnost cijele organizacije bilo profitnog ili neprofitnog sektora.

## **Sažetak sadržaja knjige**

Knjiga se sastoji od pet poglavlja. To su: (I) Upravljačko računovodstvo u računovodstvenom informacijskom sustavu, (II) Troškovi u računovodstvenom informacijskom sustavu, (III) Računovodstvene informacije za kratkoročno poslovno odlučivanje - Računovodstvo odgovornosti, (IV) Računovodstvene informacije za strateško poslovno odlučivanje - Strategijsko računovodstvo, (V) Upravljačko računovodstvo javnog sektora.

Struktura sadržaja ove knjige mogla bi se podijeliti u dva osnovna dijela i to: (a) analiza troškova i implementacija informacija o troškovima u poslovnom odlučivanju (troškovno računovodstvo) i (2) informacije za kratkoročno i dugoročno upravljanje (upravljačko računovodstvo). Prvi dio koji se odnosi na troškovno računovodstvo (I i II poglavlje) obrađuje osnovni kategorijalni sadržaj troškova, praćenje i analizu troškova, najvažnije metode obračuna troškova i vrednovanja

zaliha. Također, obrađeni su i razni slučajevi korištenja informacija o troškovima za donošenje različitih poslovnih odluka.

Drugi dio knjige koji se odnosi na upravljačko računovodstvo (poglavlja III, IV i V) obrađuje osnovne kategorije, metode i instrumente procesa odlučivanja na kratkoročnom i dugoročnom horizontu. Uz sastavljanje poslovnih planova obrađen je veliki broj aktualnih metoda, instrumenata i koncepata upravljačkog računovodstva koji se koriste u upravljanju poslovnih subjekata. Također, u zadnjem poglavlju obrađene su najvažnije kategorije i metode upravljačkog računovodstva javnog sektora.

## Zahvala

Kao autori zahvaljujemo se svima koji su svojim radom i idejama doprinijeli nastanku knjige. Primarno se zahvaljujemo svim našim sveučilišnim nastavnicima od kojih smo stjecali znanja te usvajali kategorije i metode troškovnog i upravljačkog računovodstva. Zahvaljujemo se računovođama iz poslovnih subjekata koji su nam pomogli u prezentiranju primjera i slučajeva iz prakse troškovnog i upravljačkog računovodstva.

Uvelike cijenimo strpljenje studenata koji su dugo čekali knjigu kao pomoć u savladavanju programa troškovnog i upravljačkog računovodstva. Nadamo se da će izlazak ove knjige povećati kvalitetu studiranja a time i stjecanja neophodnih znanja iz ovog područja računovodstva za poslovno upravljanje profitnim i neprofitnim sektorom.

Veliku zahvalnost upućujemo Hrvatskoj zajednici računovođa i financijskih djelatnika (*HZRIF*) koja je izdala ovu knjigu. *HZRIF*, kao najstarija krovna asocijacija računovodstvene profesije u Hrvatskoj i članica Međunarodne federacije računovođa (*IFAC*), dala je svoj puni doprinos razvoju upravljačkog računovodstva. Nakon izdavanja različitih knjiga, priručnika, simpozijских zbornika i članaka u svoj program izdavačke djelatnosti *HZRIF* uključila je i ovu knjigu. Ovim izdanjem objedinjena su i sistematizirana prethodna izdanja i prezentirane aktualne i najnovije spoznaje iz područja troškovnog i upravljačkog računovodstva. Posebno se zahvaljujemo recenzentima na korisnim sugestijama prilikom realizacije ovog izdanja knjige.

Komentari svih korisnika bit će dobrodošli za ispravljanje pogrešaka i pripremu sljedećih izdanja knjige.

Autori

