

**Dr. sc. Sanja Broz Tominac  
Dr. sc. Martina Dragija  
Dr. sc. Mirjana Hladika  
Marina Mićin, mag. oec.**

# **UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO – studija slučajeva**

**Redaktorica:  
Dr. sc. Mirjana Hladika**

**Zagreb, 2015.**



**HRVATSKA ZAJEDNICA RAČUNOVOĐA  
I FINACIJSKIH DJELATNIKA**  
Zagreb, Jakova Gotovca 1/II

**Za Izdavača:**

mr. sc. Bogomil Cota

**Predsjednik Izdavačkog savjeta:**

prof. dr. sc. Stjepan Tadijančević

**Redaktorica:**

dr. sc. Mirjana Hladika

**Recenzenti:**

prof. dr. sc. Danimir Gulin  
izv. prof. dr. sc. Hrvoje Perčević

**Korektor:**

Damir Maligec

**Grafičko i likovno rješenje korice:**

Miljenka Stanković

**Grafičko oblikovanje i prijelom:**

Miljenka Stanković

**Tisak:**

Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb

CIP zapis dostupan u računalnom katalogu Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu pod brojem 000908010, ISBN broj je 978-953-277-098-8

## PREDGOVOR

Sadržaji predstavljeni u ovoj knjizi, zajedno s onima obrađenima u knjizi „Upravljačko računovodstvo“ čine cjelinu i predstavljaju cjelokupno nastavno gradivo za kolegij Upravljačko računovodstvo. Sadržaj ove knjige prilagođen je ponajprije nastavnom planu i programu kolegija Upravljačko računovodstvo na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Zagrebu. Iz tog razloga ova knjiga je primarno namijenjena studentima ekonomskih fakulteta i visokih poslovnih škola, iako se nadamo da će pobuditi interes šire javnosti koja se bavi računovodstvenom problematikom i problematikom upravljačkog računovodstva.

Svrha knjige je upoznavanje čitatelja s temeljnim kategorijama upravljačkog računovodstva te prezentiranje primjene metoda i instrumenata upravljačkog računovodstva. Knjiga nije opterećena teorijskim aspektima upravljačkog računovodstva budući su isti detaljno obrađeni u knjizi „Upravljačko računovodstvo“, već se u njoj kroz brojne slučajeve ukazuje na primjenu različitih metoda i instrumenata upravljačkog računovodstva koji se temelje na suvremenim dostignućima računovodstvene znanosti. S obzirom na brojne slučajeve primjene metoda i instrumenata upravljačkog računovodstva, knjiga predstavlja skroman doprinos autora u uvođenje čitatelja u problematiku korištenja računovodstvenih informacija u svrhu poslovnog odlučivanja te važnost donošenja kvalitetnih poslovnih odluka u cilju povećanja efikasnosti i profitabilnosti poduzeća. Razumijevanje kategorija upravljačkog računovodstva te primjena metoda i instrumenata upravljačkog računovodstva kojima se menadžment koristi važne su pretpostavke budućeg uspješnog rada diplomiranih studenata ekonomskih fakulteta i visokih poslovnih škola.

Knjiga se sastoji od tri dijela: (I) Troškovni koncepti za poslovno upravljanje, (II) Informacije i koncepti donošenja odluka te (III) Planiranje i koncepti kontrole u poduzeću. Prvi dio knjige odnosi se na analizu troškova i primjenu informacija o troškovima u poslovnom upravljanju. Drugi i treći dio knjige obrađuje kategorije, metode i instrumente za donošenje odluka u kratkom i dugom roku.

U prvom dijelu knjige objašnjava se uloga i značaj upravljačkog računovodstva u poslovnom upravljanju te se razmatraju značajne promjene u poslovnom okruženju i njihov utjecaj na upravljački informacijski sustav poduzeća. S obzirom na značaj informacija o troškovima za poslovno upravljanje, dana je temeljna klasifikacija troškova za potrebe upravljanja, analizira se značaj općih troškova proizvodnje u suvremenim uvjetima poslovanja te su prezentirani slučajevi primjene metoda alokacije općih troškova proizvodnje. Nadalje, objašnjavaju se metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda te se analizira utjecaj primjene metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na dobit poduzeća. U ovom dijelu knjige analiziraju se tradicionalne metode obračuna troškova. Dani su slučajevi primjene sustava obračuna troškova po radnom nalogu u proizvodnim i uslužnim poduzećima, te su prezentirani slučajevi primjene procesnog sustava obračuna troškova. U posljednjem poglavlju prvog dijela knjige obrađen je i suvremeni sustav obračuna troškova.

U drugom dijelu knjige razmatraju se računovodstvene informacije koje menadžerima omogućuju donošenje kvalitetnih poslovnih odluka. Analizira se primjena modela točke pokrića u uvjetima primjene metode varijabilnih troškova i metode ukupnih troškova, dani su slučajevi primjene različitih metoda utvrđivanja točke pokrića kao i slučajevi donošenja odluka primjenom modela točke pokrića. Nadalje, u ovom dijelu knjige razma-

*traju se relevantni prihodi i troškovi za potrebe donošenja specifičnih poslovnih odluka te se obrađuju različite metode određivanja cijena.*

*U trećem dijelu knjige razmatra se provođenje odluka kroz proces planiranja i kontrole. U tom kontekstu, obrađuju se standardni troškovi kao temelj izrade poslovnog plana te se analiziraju odstupanja od standardnih troškova. Posebna pozornost posvećena je ulozi i značaju poslovnog planiranja u poduzećima te su prezentirani slučajevi izrade glavnog poslovnog plana u poduzeću koje se bavi proizvodnom djelatnošću, u poduzeću koje se bavi djelatnošću trgovine te u poduzeću koje se bavi uslužnom djelatnošću. Uz to, dani su brojni slučajevi izrade pojedinačnih operativnih planova. Osim navedenih tema, obrađen je pojam, svrha i metodologija izrade novčanog proračuna te su dani tipični slučajevi sastavljanja novčanog proračuna. Uz novčani proračun, prezentirana je primjena ostalih instrumenata koje menadžment koristi u upravljanju novčanim tokovima poduzeća. U ovom dijelu knjige razmatraju se pojam i obilježja fleksibilnog proračuna, dani su slučajevi sastavljanja fleksibilnog proračuna za svaki centar odgovornosti, te je prezentirana primjena instrumenata za ocjenu uspješnosti centara odgovornosti. Treći dio knjige završava prezentiranjem metoda za donošenje odluka o kapitalnim investicijama.*

*Autori se zahvaljuju svima koji su svojim radom, idejama i savjetima doprinijeli nastanku knjige. Veliku zahvalnost i poštovanje upućuju svim sveučilišnim nastavnicima od kojih su stjecali znanja te usvajali kategorije, metode i instrumente upravljačkog računovodstva.*

*Zahvaljuju se studentima što su ih potaknuli na pisanje knjige te cijene njihovo strpljenje u iščekivanju knjige. Autori se nadaju i očekuju da će ova knjiga svojim nastankom povećati kvalitetu studiranja te olakšati studentima razumijevanje složene i sveobuhvatne problematike upravljačkog računovodstva.*

*Autori se zahvaljuju i nakladniku knjige, Hrvatskoj zajednici računovođa i financijskih djelatnika. Posebnu zahvalnost autori upućuju recenzentima, prof. dr. sc. Danimiru Gulinu i izv. prof. dr. sc. Hrvoju Perčeviću, na korisnim sugestijama, primjedbama i savjetima prilikom pisanja ove knjige, a koji su uvelike doprinijeli kvaliteti ove knjige.*

*Nadamo se da će knjiga ispuniti očekivanja čitatelja te da će biti korisna studentima, ali i ostaloj stručnoj i znanstvenoj javnosti. Pozivamo čitatelje da iznesu svoje primjedbe, prijedloge i savjete koje ćemo prihvatiti s uvažavanjem.*

*Redaktorica*

## SKRAĆENI SADRŽAJ

- I. TROŠKOVNI KONCEPTI ZA POSLOVNO UPRAVLJANJE**
  - 1. ULOGA I ZNAČAJ UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA U POSLOVNOM UPRAVLJANJU
  - 2. TEMELJNA KLASIFIKACIJA TROŠKOVA ZA POTREBE UPRAVLJANJA
  - 3. ANALIZA OPĆIH TROŠKOVA PROIZVODNJE
  - 4. VREDNOVANJE ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA
  - 5. PRIMJENA SUSTAVA OBRAČUNA TROŠKOVA PO RADNOM NALOGU
  - 6. PRIMJENA PROCESNOG SUSTAVA OBRAČUNA TROŠKOVA
  - 7. RAČUNOVODSTVO POVEZANIH PROIZVODA I SPOREDNIH PROIZVODA
  - 8. ABC METODA
  
- II. INFORMACIJE I KONCEPTI DONOŠENJA ODLUKA**
  - 1. ANALIZA MODELA TOČKE POKRIĆA
  - 2. KONCEPT RELEVANTNIH INFORMACIJA I INKREMENTALNA ANALIZA
  - 3. ODREĐIVANJE CIJENA
  
- III. PLANIRANJE I KONCEPTI KONTROLE U PODUZEĆU**
  - 1. PRIMJENA SUSTAVA STANDARDNIH TROŠKOVA I ANALIZA ODSTUPANJA
  - 2. ULOGA I ZNAČAJ POSLOVNOG PLANIRANJA U PODUZEĆU
  - 3. FLEKSIBILNI PRORAČUN, KONTROLA IZVRŠENJA I RAČUNOVODSTVO ODGOVORNOSTI
  - 4. METODE ZA DONOŠENJE ODLUKA O KAPITALNIM INVESTICIJAMA – KAPITALNI PRORAČUN

## SADRŽAJ

<b>I. TROŠKOVNI KONCEPTI ZA POSLOVNO UPRAVLJANJE</b>	
1. ULOGA I ZNAČAJ UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA U POSLOVNOM UPRAVLJANJU (Hladika Mirjana).....	3
<b>1.1. Uloga menadžmenta i računovodstvene informacije za poslovno upravljanje</b> .....	3
<b>1.2. Globalizacija, poslovno okruženje i upravljačko računovodstvo</b> .....	5
2. TEMELJNA KLASIFIKACIJA TROŠKOVA ZA POTREBE UPRAVLJANJA (Dragija Martina) .....	8
<b>2.1. Troškovi proizvoda i troškovi razdoblja</b> .....	10
<b>2.2. Direktni i indirektni troškovi</b> .....	13
2.2.1. Računovodstveno praćenje i upravljanje troškovima direktnog materijala.....	14
2.2.2. Računovodstveno praćenje i upravljanje troškovima direktnog rada.....	21
2.2.3. Računovodstveno praćenje i upravljanje indirektnim troškovima .....	25
<b>2.3. Troškovi prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti</b> .....	27
2.3.1. Fiksni troškovi.....	27
2.3.2. Varijabilni troškovi.....	28
2.3.3. Mješoviti troškovi.....	28
<b>2.4. Troškovi prema značajnosti za donošenje odluka</b> .....	28
2.4.1. Relevantni troškovi.....	29
2.4.2. Irelevantni troškovi .....	29
<b>2.5. Troškovi prema mogućnosti kontrole</b> .....	29
3. ANALIZA OPĆIH TROŠKOVA PROIZVODNJE (Dragija Martina).....	31
<b>3.1. Primjena metoda razdvajanja fiksne i varijabilne komponente općih troškova proizvodnje</b> .....	31
<b>3.2. Alokacija općih troškova proizvodnje s pomoćnih i sporednih mjesta troškova na glavna mjesta troškova</b> .....	33
3.2.1. Alokacija općih troškova proizvodnje primjenom direktne metode .....	34
3.2.2. Alokacija općih troškova proizvodnje primjenom indirektnih metode .....	37
3.2.3. Alokacija općih troškova proizvodnje primjenom recipročne metode.....	41
4. VREDNOVANJE ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA (Hladika Mirjana) .....	55
<b>4.1. Primjena metode ukupnih troškova</b> .....	56
<b>4.2. Primjena metode varijabilnih troškova</b> .....	63
<b>4.3. Primjena metode super-varijabilnih troškova</b> .....	70
<b>4.4. Analiza utjecaja primjene metode ukupnih troškova i metode varijabilnih troškova na dobit</b> .....	74
<b>4.5. Analiza utjecaja količine proizvodnje i prodaje na dobit</b> .....	78

4.6.	<b>Analiza utjecaja primijenjenog kapaciteta na fiksne opće troškove proizvodnje po jedinici</b> .....	93
4.7.	<b>Primjena metoda vrednovanja zaliha u uvjetima primjene obračuna po standardnim troškovima</b> .....	99
5.	<b>PRIMJENA SUSTAVA OBRAČUNA TROŠKOVA PO RADNOM NALOGU (Broz Tominac Sanja)</b> .....	108
5.1.	<b>Obračun troškova po radnom nalogu u proizvodnim poduzećima</b> .....	108
5.1.1.	Slučaj primjene sustava obračuna troškova po radnom nalogu na temelju stvarnih troškova.....	109
5.1.2.	Slučaj primjene sustava obračuna troškova po radnom nalogu na temelju planiranih općih troškova proizvodnje .....	114
5.2.	<b>Obračun troškova po radnom nalogu u uslužnim poduzećima</b> .....	120
6.	<b>PRIMJENA PROCESNOG SUSTAVA OBRAČUNA TROŠKOVA (Mićin Marina)</b> .....	127
6.1.	<b>Procesni sustav obračuna troškova kada su svi proizvodi dovršeni (bez početnih i konačnih zaliha nedovršene proizvodnje)</b> .....	127
6.2.	<b>Procesni sustav obračuna troškova kada postoje konačne zalihe nedovršene proizvodnje (bez početnih zaliha nedovršene proizvodnje)</b> .....	131
6.3.	<b>Procesni sustav obračuna troškova kada postoje početne i konačne zalihe nedovršene proizvodnje</b> .....	136
6.3.1.	Slučaj primjene metode prosječne ponderirane cijene u utvrđivanju troškova ekvivalentnih jedinica.....	137
6.3.2.	Slučaj primjene FIFO metode u utvrđivanju troškova ekvivalentnih jedinica .....	139
7.	<b>RAČUNOVODSTVO POVEZANIH PROIZVODA I SPOREDNIH PROIZVODA (Dragija Martina)</b> .....	147
7.1.	<b>Metode raspoređivanja troškova povezane proizvodnje na povezane proizvode</b> .....	148
7.1.1.	Raspoređivanje troškova povezane proizvodnje na povezane proizvode u uvjetima prodaje proizvoda u točki odvajanja .....	148
7.1.1.1.	<i>Slučaj primjene metode fizičke mjere</i> .....	148
7.1.1.2.	<i>Slučaj primjene metode relativne tržišne vrijednosti</i> .....	150
7.1.2.	Raspoređivanje troškova povezane proizvodnje na povezane proizvode u uvjetima daljnje proizvodnje povezanih proizvoda .....	152
7.1.2.1.	<i>Slučaj primjene metode približne tržišne vrijednosti</i> .....	153
7.1.2.2.	<i>Slučaj primjene metode konstantne stope bruto marže</i> ...	155
7.2.	<b>Metode vrednovanja sporednih ili nusproizvoda</b> .....	157
7.2.1.	<i>Slučaj primjene metode neto utržive vrijednosti</i> .....	157
7.2.2.	<i>Slučaj primjene nulte metode</i> .....	160
8.	<b>ABC METODA (Dragija Martina)</b> .....	167
8.1.	<b>Primjena ABC metode u proizvodnim poduzećima</b> .....	169

8.2.	Primjena ABC metode u trgovini.....	172
8.3.	Primjena ABC metode u uslužnim poduzećima .....	173
8.4.	Primjena ABC metode u donošenju odluka .....	177
<b>II.</b>	<b>INFORMACIJE I KONCEPTI DONOŠENJA ODLUKA .....</b>	<b>185</b>
1.	ANALIZA MODELA TOČKE POKRIĆA (Hladika Mirjana) .....	187
1.1.	<b>Utvrđivanje točke pokrića u uvjetima primjene metode varijabilnih troškova .....</b>	<b>191</b>
1.1.1.	Analiza modela točke pokrića za proizvod .....	191
1.1.1.1.	<i>Primjena metode jednadžbe u utvrđivanju točke pokrića.....</i>	<i>191</i>
1.1.1.2.	<i>Primjena metode marginalne kontribucije u utvrđivanju točke pokrića .....</i>	<i>193</i>
1.1.1.3.	<i>Primjena grafičke metode u utvrđivanju točke pokrića ....</i>	<i>211</i>
1.1.2.	Analiza modela točke pokrića u prodajnom miksu .....	214
1.2.	<b>Utvrđivanje točke pokrića u uvjetima primjene metode ukupnih troškova .....</b>	<b>217</b>
1.3.	<b>Primjena modela točke pokrića u donošenju odluka .....</b>	<b>220</b>
2.	KONCEPT RELEVANTNIH INFORMACIJA I INKREMENTALNA ANALIZA (Hladika Mirjana) .....	230
2.1.	Odlučivanje o prihvatanju narudžbe kupca po posebnoj cijeni .....	232
2.2.	Odlučivanje o proizvodnji ili nabavi određenog dijela proizvoda .....	238
2.3.	Odlučivanje o proizvodnom miksu u uvjetima ograničenih resursa .....	243
2.4.	Odlučivanje o zadržavanju ili zamjeni opreme .....	247
2.5.	Odlučivanje o uvođenju ili ukidanju proizvodne linije ili poslovnog segmenta .....	249
2.6.	Odlučivanje o prodaji proizvoda ili njegovoj daljnjoj proizvodnji .....	253
3.	ODREĐIVANJE CIJENA (Mićin Marina).....	263
3.1.	<b>Određivanje prodajnih cijena proizvoda za prodaju na eksternom tržištu .....</b>	<b>263</b>
3.1.1.	Slučaj primjene metode ciljnih troškova .....	263
3.1.2.	Slučaj primjene metode trošak-plus .....	265
3.1.3.	Slučaj primjene metode ukupnih troškova u određivanju cijena proizvoda .....	267
3.1.4.	Slučaj primjene metode varijabilnih troškova u određivanju cijena proizvoda .....	269
3.1.5.	Slučaj primjene metode planiranog životnog vijeka proizvoda.....	271
3.2.	<b>Određivanje cijena usluga .....</b>	<b>274</b>
3.3.	<b>Određivanje transfernih cijena za internu prodaju .....</b>	<b>279</b>
3.3.1.	Slučaj primjene tržišne metode .....	279
3.3.2.	Slučaj primjene troškovne metode .....	281
3.3.3.	Slučaj primjene pregovaračke metode.....	283
3.4.	<b>Određivanje transfernih cijena na međunarodnoj razini .....</b>	<b>286</b>



<b>III. PLANIRANJE I KONCEPTI KONTROLE U PODUZEĆU .....</b>	<b>293</b>
1. PRIMJENA SUSTAVA STANDARDNIH TROŠKOVA I ANALIZA ODSUPANJA (Dragija Martina) .....	295
<b>1.1. Standardni troškovi direktnog rada i analiza odstupanja .....</b>	<b>295</b>
<b>1.2. Standardni troškovi direktnog materijala i analiza odstupanja .....</b>	<b>297</b>
<b>1.3. Standardni opći troškovi proizvodnje i analiza odstupanja .....</b>	<b>299</b>
<b>1.4. Utjecaj odstupanja od standardnih troškova na poslovni rezultat .....</b>	<b>305</b>
2. ULOGA I ZNAČAJ POSLOVNOG PLANIRANJA U PODUZEĆU (Hladika Mirjana) .....	312
<b>2.1. Glavni poslovni plan poduzeća .....</b>	<b>313</b>
2.1.1. Sastavljanje glavnog poslovnog plana u proizvodnim poduzećima .....	316
2.1.2. Sastavljanje glavnog poslovnog plana u trgovini .....	343
2.1.3. Sastavljanje glavnog poslovnog plana u uslužnim poduzećima .....	358
2.1.4. Slučajevi izrade pojedinačnih operativnih planova .....	372
<b>2.2. Upravljanje novčanim tokovima .....</b>	<b>386</b>
2.2.1. Slučajevi sastavljanja novčanog proračuna .....	387
2.2.2. Utvrđivanje slobodnog novčanog toka .....	399
2.2.3. Primjena metode novčanog jaza .....	403
3. FLEKSIBILNI PRORAČUN, KONTROLA IZVRŠENJA I RAČUNOVODSTVO ODGOVORNOSTI (Hladika Mirjana) .....	415
<b>3.1. Sastavljanje fleksibilnog proračuna centara odgovornosti, kontrola     izvršenja i analiza odstupanja .....</b>	<b>417</b>
3.1.1. Fleksibilni proračun i izvještaj o izvršenju troškovnog centra odgovornosti .....	418
3.1.2. Fleksibilni proračun i izvještaj o izvršenju prihodnog centra odgovornosti .....	423
3.1.3. Fleksibilni proračun i izvještaj o izvršenju profitnog centra odgovornosti .....	425
3.1.4. Fleksibilni proračun i izvještaj o izvršenju investicijskog centra odgovornosti .....	435
<b>3.2. Mjerenje uspješnosti investicijskih centara odgovornosti .....</b>	<b>437</b>
3.2.1. Stopa povrata imovine .....	438
3.2.2. Rezidualna dobit .....	440
3.2.3. Dodana ekonomska vrijednost .....	443
4. METODE ZA DONOŠENJE ODLUKA O KAPITALNIM INVESTICIJAMA – KAPITALNI PRORAČUN (Broz Tominac Sanja) .....	451
<b>4.1. Primjena metode neto sadašnje vrijednosti .....</b>	<b>452</b>
<b>4.2. Primjena interne stope povrata .....</b>	<b>454</b>
<b>4.3. Primjena metode perioda povrata .....</b>	<b>456</b>
<b>4.4. Primjena računovodstvene stope povrata .....</b>	<b>458</b>
LITERATURA .....	463
POJMOVNIK .....	469
KAZALO POJMOVA .....	477

