

UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO



**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

PREDGOVOR	XIX
I. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO U RAČUNOVODSTVENOM INFORMACIJSKOM SUSTAVU (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. Prihvaćanje 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	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 informatičkog 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 polažaju 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 sajmovi	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 jednadžbe.....	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 kratkome 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 mjerenja 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

V. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO JAVNOG SEKTORA (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

XXI

