

## RAČUNOVODSTVO PROFITNIH CENTARA U FUNKCIJI POVEĆANJA POSLOVNE USPJEŠNOSTI - PRIMJER KONCERNA AGROKOR<sup>3</sup>

### SAŽETAK

Suvremeno poduzeće i sustav upravljanja potrebno je organizirati tako da se postigne njegovo optimalno funkcioniranje. U tom nastojanju primjenjuju se brojni modeli organizacije i upravljanja prikladni za različite praktične situacije. Suvremena poduzeća okreću se decentralizaciji organizacije u svrhu postizanja optimalnih rezultata. Decentralizaciju se provodi mijenjanjem organizacijske strukture što dovodi do pojave centara odgovornosti kao jednog od načina decentralizacije. Najstarija podjela centara odgovornosti jest podjela na profitne, troškovne i investicijske centre. Najveću važnost među navedenim centrima imaju profitni centri jer je decentralizacijom poduzeća na profitne centre stvorena mogućnost kontroliranja profita pojedinih segmenata u složenim poduzećima. Tako je omogućen uvid u segmente koji doprinose profitabilnosti poduzeća, kao i one koji potencijalno ugrožavaju poslovanje. Računovodstvo odgovornosti predstavlja sustav planiranja i vrednovanja performansi poslovnih segmenata u cilju efikasnijeg upravljanja performansama kompanije te uključuje prikupljanje i pružanje informacija o troškovima, prihodima, dobiti i povratom na ulaganje, ovisno o razini vrednovanja, i to na osnovi svakoga pojedinog menadžera koji ima ovlasti donošenja odluka o tim stavkama. U okviru računovodstva odgovornosti, svaki kontroliran segment, računovodstveno praćen i mjeren za specifični skup aktivnosti, može biti prepoznat kao centar odgovornosti. Cilj rada ispitati je i ocijeniti doprinos centara odgovornosti uspješnosti poslovanja poduzeća te istražiti na koji način su poslovne aktivnosti pojedinih profitnih centara povezane i koliki je utjecaj njihovih rezultata na ukupan rezultat poduzeća na primjeru koncerna Agrokor.

**Ključne riječi:** računovodstvo odgovornosti, centri odgovornosti, profitni centri, koncern Agrokor

### 1. UVOD

Suvremena poduzeća okreću se decentralizaciji organizacije u svrhu postizanja optimalnih rezultata. Jedan od načina decentralizacije jest organiziranje po centrima odgovornosti koji u novije vrijeme postaju sve značajniji. U ovome radu predočena je decentralizacija koncerna Agrokor kao primjer uspješnog poslovanja temeljenog na centrima odgovornosti.

<sup>1</sup> Mr. sc., viši predavač, Veleučilište u Rijeci, Vukovarska 58, Rijeka, Hrvatska. E-mail: anavin@veleri.hr

<sup>2</sup> Studentica, stručna specijalistica poduzetništva, nastavnik, Strukovna škola Gospić, Budačka 24, Gospić, Hrvatska. E-mail: barbara.tomljenovic@gmail.com

<sup>3</sup> Datum primitka rada: 4. 2. 2013.; datum prihvaćanja rada: 3. 4. 2013.

Problem istraživanja jest pronaći način strukturiranja poslovanja poduzeća koje provodi strategiju diverzifikacije kako bi dobilo optimalne rezultate. U svrhu rješavanja toga problema u novije vrijeme javljaju se brojne alternative i sukladno tomu pojavljuju se centri odgovornosti. Od početka njihova razvijanja pa sve do danas može se govoriti o brojnim centrima odgovornosti, međutim, oni koji su se pokazali najzanimljivijima za proučavanje zasigurno su profitni centri. Decentralizacijom poduzeća na profitne centre stvorena je mogućnost kontroliranja profita pojedinih segmenata u multiproizvodnim poduzećima. Tako je omogućen uvid u segmente koji doprinose profitabilnosti poduzeća, kao i u one koji potencijalno ugrožavaju poslovanje.

U fokusu istraživanja jest decentralizacija organizacije na centre odgovornosti kao i decentralizacija poslovanja na pojedine djelatnosti, ali uz podršku i nadzor centralne uprave. Decentralizacija organizacije u složenim poduzećima omogućava jačanje poduzetničke snage te dovodi do suradnje između pojedinih profitnih centara istoga poduzeća.

Profitne centre moguće je organizirati za različite namjene, stoga korisnik organizira poslovanje profitnoga centra ovisno o svojim potrebama. On tako može biti organiziran kao odjel u prodavaonici maloprodaje jednako kao što može biti i akviziter u okviru koncerna. Profitnim centrom smatra se svaki centar koji stvara prihode i troškove i usmjerava svoj rad maksimiziranju profita.

## **2. PROFITNIH CENTRI I RAČUNOVODSTVO ODGOVORNOSTI KONCERNA AGROKOR**

U nastavku je obrazloženo pojmovno određenje i temeljna obilježja profitnih centara i računovodstva odgovornosti.

### **2.1 Teorijske odrednice profitnih centara i računovodstva odgovornosti**

Suvremeno poduzeće i sustav njegova upravljanja potrebno je organizirati kako bi se postiglo njegovo optimalno funkcioniranje. U tom nastojanju primjenjuju se brojni modeli organizacije i upravljanja prikladni za različite praktične situacije. Jedan od najzanimljivijih modela organizacije i upravljanja poduzećem svakako je model centara odgovornosti.

Računovodstvo odgovornosti predstavlja sustav planiranja i vrednovanja performansi poslovnih segmenata sa ciljem efikasnijega upravljanja performansama kompanije. U tom sustavu menadžeri preuzimaju odgovornost za ostvarivanje ciljanih financijskih rezultata poslovnih segmenata kojima upravljaju, u skladu s hijerarhijskim položajem i mogućnošću kontrole. Menadžer svakog pojedinog centra odgovornosti, u skladu sa svojim ovlastima, prikuplja i pruža informacije o troškovima, prihodima, dobiti i povratu na ulaganje. Iako se računovodstvo odgovornosti može konstruirati i za centralizirane organizacije, ono je prirodno svojstveno decentraliziranim organizacijama. U okviru računovodstva odgovornosti, svaki segment koji je kontroliran, računovodstveno praćen i mjeran za specifični skup aktivnosti može biti prepoznat kao centar odgovornosti (Belak, 1994:62-66).

Mnoge tvrtke razvijaju svoje aktivnosti prema različitim poslovnim područjima i tržištima. U tom razvoju tvrtke se povećavaju i šire na različite lokacije nudeći različite proizvode i usluge. Tako se dolazi do diverzifikacije aktivnosti, dislokacije i povećanja organizacije što stvara motiv

za uvođenje centara odgovornosti. Uvođenje organizacije po modelu profitnih centara i centara odgovornosti dovodi do povećanja efikasnosti organizacijskih jedinica što opet dovodi do povećanja efikasnosti cjeline sustava. To se postiže osiguravanjem neophodnih pretpostavki u svrhu što efikasnijega obavljanja primarnih funkcija profitnih centara uz istodobno uklapanje u cjelinu organizacije.

Jedan od najefikasnijih načina upravljanja velikim kompanijama kao i koncernima jest decentralizacija organizacije na profitne centre i centre odgovornosti. Decentralizacija pruža olakšan uvid u ona područja koja ostvaruju profit, kao i u ona koja posluju s gubitkom. Mnoge kompanije su ostvarile bolje rezultate poslovanja nakon što su decentralizirale organizaciju. Zahvaljujući tim rezultatima, centri odgovornosti u posljednje vrijeme dobivaju sve više na značaju.

Osnovni zadatak menadžmenta svakog poduzeća jest uspostaviti uspješan sustav funkcioniranja dijelova gospodarskog ili nekog drugoga subjekta, sa ciljem ostvarenja dobiti kao krajnjeg rezultata poslovanja. Stoga je potrebno ustrojiti dinamičan aparat planiranja i upravljanja čiji je rad usmjeren na ostvarenje dobiti. Njegova je zadaća, prilikom postavljanja organizacije gospodarskoga subjekta, uspostaviti profitne centre i osigurati njihov profitno usmjeren rad. Profitni centar kao mjerilo uspjeha koristi veličinu dobiti. Dobit, kao uobičajeni očekivani rezultat rada u smislu obračuna doprinosa profitnih centara, nije moguće definirati kao dio dobiti tvrtke, već je treba razgraničiti po odjelima, odnosno profitnim centrima. Prilikom takvoga obračuna uspješnosti ostvaruje se mogućnost delegiranja poduzetničkih kompetencija na menadžere odjela, čime počinje valoriziranje uspješnosti prema kriteriju jamstvenih priloga po organizacijskim razinama. Međusobnom uvjetovanošću radnih zadataka, lančano od najniže do najviše razine menadžmenta, vrednuje se svako pojedino provođenje, upravljanje i odgovornost (Lacković, Lebefromm, 2009:198).

## **2.2 Profitni centri i interna ekonomija koncerna Agrokor**

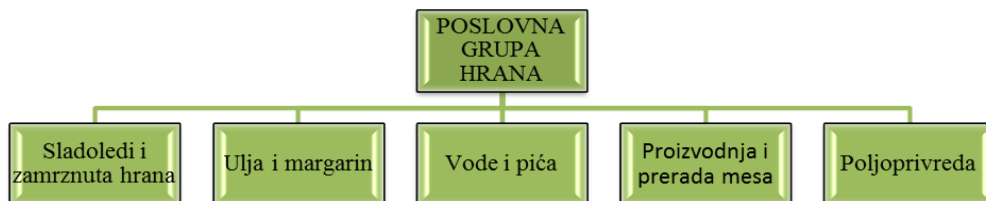
Konzum je dioničko društvo čijim se dionicama trguje na Zagrebačkoj burzi. Većinski vlasnik Konzuma je Agrokor d. d. koji u svome vlasništvu ima 71,62 % dionica. Kao dioničari s udjelom većim od 10 % pojavljuju se Jamnica d. d. i Investco vrijednosnice d. o. o., dok je udio u vlasništvu svih ostalih dioničara manji od 6 %. Tijekom 2011. godine nije došlo do značajnije promjene u strukturi imatelja dionica.

Uspjeh koncerna Agrokor rezultat je pomno razrađene strategije razvoja koja je poslovanje Agrokor podijelila na dvije osnovne grupe djelatnosti: poslovna grupa Hrana i poslovna grupa Maloprodaja, veleprodaja i distribucija. Važno je naglasiti da obje poslovne djelatnosti unutar Koncerna rastu po približno istim stopama, što pokazuje da je Agrokorova strategija razvoja bila ispravna te da ni izdaleka nije iscrpila sve svoje mogućnosti.

Poslovna grupa Hrana u 2008. godini zabilježila je snažan rast prihoda od prodaje te se sa stopom rasta od 31 % u odnosu na prethodnu godinu gotovo približila ukupnom rastu prihoda Agrokoru u 2008. godini. Važno je istaknuti da su svi profitni centri u okviru Poslovne grupe ostvarili rast prihoda od prodaje čime su pokazali da još uvijek nisu iscrpili potencijale rasta, već naprotiv, da primjenjujući strategiju konstantnoga ulaganja u nove proizvode svake godine iznova osiguravaju rast i podižu konkurentnost.

Poslovna grupa Hrana sastoji se od pet profitnih centara, kako je predočeno shemom 1.

Shema 1. Poslovna grupa Hrana



Izvor: obrada autorica, Godišnje izvješće 2009. koncerna Agrokor

U okviru navedenih profitnih centara nalaze se kompanije koje čine profitne centre Koncerna koji predstavljaju dio od ukupnoga opsega odgovornosti za profit koji se realizira u okviru poslovne grupe Hrana. Profitni centri Koncerna ne samo da realiziraju robu ili usluge uz minimum troškova, već tu robu ili usluge i plasiraju s usmjerenjem na maksimalizaciju profita. Oni sadrže i vlastite poslovne funkcije kao što su proizvodnja, nabava, inženjering, marketing i ljudski resursi te financije i kontrola.

O menadžeru pojedinog profitnog centra Agrokor prosuđuje se temeljem ostvarenog profita u odnosu prema prosječno ostvarenom profitu u istoj grani djelatnosti, istoj klasi rizika ili u odnosu prema budžetu. Profitne jedinice Agrokor u okviru poslovne grupe Hrana nastupaju kao međusobno neovisne poslovne jedinice, usmjerene na različita tržišta.

Poslovna grupa Maloprodaja, veleprodaja i distribucija sastoji se od četiri profitna centra, kako je predočeno shemom 2.

Shema 2. Poslovna grupa Maloprodaja, veleprodaja i distribucija



Izvor: obrada autorica, Godišnje izvješće 2009. koncerna Agrokor

Agrokorova poslovna grupa Maloprodaja, osim veličine koja joj svakako daje prednost, prvenstveno je uspješna zbog primjene najboljih znanja i prakse s područja maloprodaje, kao npr. jednoga od najuspješnijih modela *loyalty* programa u ovoj djelatnosti, te vrlo dobro vođenoga i uravnoteženoga razvoja privatne marke. Elementi najbolje svjetske prakse udruženi s poznavanjem i uvažavanjem okolnosti na konkurentskim regionalnim tržištima te primjenom strateškoga povezivanja s

domaćim proizvođačima, doprinijeli su kontinuiranom razvoju Agrokorove Maloprodaje, veleprodaje i distribucije. Time je Agrokor učvrstio leadersku poziciju na tržištima regije, dokazao svoju konkurentnost i u ovoj djelatnosti te pokazao da su njegove ambicije iskoraka na globalna tržišta potpuno utemeljene.

### **3. DIZAJNIRANJE PROFITNIH CENTARA I OSTALIH CENTARA ODGOVORNOSTI KAO TEMELJ ZA UPRAVLJANJE PRIHODIMA I TROŠKOVIMA PODUZEĆA**

U teoriji i praksi pojavljuje se nekolicina različitih centara odgovornosti, no bez obzira o kojem centru odgovornosti je riječ, njegova osnovna zadaća jest racionalizacija poslovanja poduzeća. Danas se, uz tradicionalne centre odgovornosti kao što su troškovni, investicijski i profitni koji su ujedno i najčešći u poduzećima, pojavljuju i novi centri odgovornosti koji su posljedica sve veće informatizacije i modernizacije, tako da se može govoriti o brojnim centrima odgovornosti.

Literatura koja obrađuje područja decentralizirane organizacije i profitnih centara nije imala velikoga značaja devedesetih godina prošlog stoljeća. Međutim, posljednjih godina ponovo se budi interes za proučavanjem teorija tvrtke. Uz to, javljaju se i novi pristupi u primjeni i preoblikovanju modela profitnih i troškovnih centara. Kao primjer takvog prijedloga može se navesti rad profesora Roberta S. Kaplana koji bi se mogao prevesti kao „Prestanak troškovnih i profitnih centara“. On predlaže novi pristup u sagledavanju tradicionalne organizacijske strukture troškovnih i profitnih centara korištenjem *Balanced Scorecard* modela. Opisuje pet različitih tipova decentraliziranih organizacijskih jedinica: profitni centar, investicijski centar, standardni troškovni centar, prihodni centar i diskrecijski rashodni centar.

Opisi navedenih centara su klasični jer kasnije služe za provođenje transformacija koje Kaplan predlaže. Naime, predlaže preoblikovanje troškovnih i profitnih centara u strateške poslovne jedinice primjenom novog sustava upravljanja na temelju strateških mapa iz *Balanced Scorecard* modela te upravljanja troškovima utemeljenog na aktivnostima. Stoga su *Balanced Scorecard* model i model upravljanja troškovima doživjeli veliku popularnost krajem devedesetih godina prošlog stoljeća u SAD-u, a kasnije i u svijetu.

Međutim, u praksi se pokazalo da ova dva modela teško mogu riješiti sve praktične probleme troškovnih i profitnih centara. Stoga je realno vjerovanje kako oba modela mogu poslužiti kao nadogradnja modelu troškovnih i profitnih centara, ali ih ne mogu u potpunosti zamijeniti.

Pri određivanju centara odgovornosti treba polaziti od svrhe njihova formiranja koja je definirana kao efikasnija kontrola troškova, prihoda i profita te razvijanje tržišnoga ponašanja na nižim razinama menadžmenta. Taj proces obilježava decentralizacija prava na odlučivanje, decentralizacija informacija i odgovornosti. Centar odgovornosti čini dio ukupnog opsega odgovornosti u poduzeću koja se odnosi na aktivnosti određene organizacijske jedinice kojom rukovodi odgovorna osoba u smjeru definiranog cilja sukladnom ukupno postavljenim ciljevima poduzeća. U praksi se razlikuju tri osnovna tipa odgovornosti (Belak, 1994:65):

- odgovornost za troškove,
- odgovornost za profit i
- odgovornost za povratne efekte od angažiranoga kapitala.

U svezi s prirodom odgovornosti kao glavnoga obilježja centara odgovornosti, razvili su se i određeni tipovi centara odgovornosti koji se mogu podijeliti na (Belak, 1994:65):

- troškovne centre
- profitne centre
- investicijske centre.

Troškovni centar je dio ukupnoga opsega odgovornosti za troškove koji se odnose na aktivnosti određene organizacijske jedinice koja predstavlja segment radnoga procesa i kojom rukovodi odgovorna osoba. Glavni cilj troškovnog centra je proizvesti što veći broj outputa uz što niže troškove i realizirati sve planirane pothvate u okviru zadanoga budžeta. Ovi centri odgovornosti ne stvaraju prihod pa njihov računovodstveni sustav bilježi troškove, ali ne i zarađeni prihod.

Praktičan primjer koncepta centra troška jest Agrokoroov poslovni segment Poljoprivreda. Ovdje je riječ isključivo o ratarskoj i stočarskoj proizvodnji onolike količine robe koja je utvrđena godišnjim planom poslovanja i u okviru zadanoga budžeta. Nakon proizvodnje sva robe se transferira u Agrokoroove prodavaonice maloprodaje u čijim profitnim centrima se ostvaruje profit.

Za sve tipove centara troškova karakteristična je minimalna slobodna u donošenju odluka. Menadžeri centara troškova nemaju mogućnost uračunavanja promjena u okolini nego se jednostavno uklapaju u programirane aktivnosti težeći da svoj pripadajući dio realiziraju pri najnižem trošku ili pri najnižem stupnju rasipanja, a uz pretpostavljenu kvalitetu (Belak, 1995:68).

Profitni centar je segment poduzeća koji stvara i prihode i troškove. Primjeri profitnih centara uključuju proizvodne linije, prodajna područja, maloprodaju te specifične prodajne odjele unutar maloprodaje. Čak je i pojedinačnog prodavača moguće promatrati kao zasebni profitni centar unutar poslovne organizacije. Profitne centre procjenjuje se prema njihovoj profitabilnosti. Na taj su način segmentirani izvještaji o dobiti pripremljeni tako da predočuju prihode i troškove primjenjive na svaki profitni centar. Prihodi i troškovi svakog segmenta mogu se onda uspoređivati s proračunskim iznosima, sa uspješnošću segmenata u prethodnim razdobljima i, što je najvažnije, s profitabilnošću ostalih profitnih centara u organizaciji (Meigs, Meigs, 1999:1115).

Investicijski centar predstavlja dio ukupne odgovornosti za uporabu angažiranog kapitala tj. investicijske osnove koja se realizira na segmentu poduzetništva u okviru aktivnosti određene organizacijske jedinice kojom upravlja odgovorna osoba. Menadžer investicijskoga centra dobiva na upravljanje dio ukupne imovine tvrtke. Taj dio imovine promatra se kao posebna investicija u centar odgovornosti, pa je tako i nastao taj naziv.

Menadžer investicijskoga kapitala preuzima odgovornost za uporabu aktive i od njega se očekuje ostvarenje povrata na uloženi kapital. Uspješnost investicijskoga centra i njegovoga menadžera mjeri se sa dvije glavne mjere: ostvarenim profitom u odnosu na investirano i ekonomskim profitom. Investicijski centar predstavlja specifičan način decentralizacije i realizacije poduzetničke

funkcije u poduzeću, stoga on ima i šire ovlasti što se tiče donošenja odluka. Predstavlja suprotnost centrima troška zbog izuzetno visoke autonomije te minimalne prisile od strane glavne uprave (Belak, 1994:71).

U posljednjem desetljeću došlo je do pojava i nekih novih vrsta centara odgovornosti kao što su prihodni centri, pseudoprofitni centri, diskrecijski troškovni centri, potprofitni centri, virtualni troškovni centri i virtualni profitni centri.

#### **4. MJERENJE REZULTATA POSLOVANJA POSLOVNE GRUPE MALOPRODAJA, VELEPRODAJA I DISTRIBUCIJA KONCERNA AGROKOR**

Nakon što poduzeće odluči decentralizirati poslovanje na profitne centre, potrebno je u određenim vremenskim intervalima vršiti analizu ekonomske uspješnosti kako bismo dobili uvid o utjecaju njihovih rezultata na ukupan rezultat poduzeća. Kako bismo utvrdili rezultate poslovanja potrebno je analizirati pokazatelje uspješnosti poduzeća koji će, usporedbom s prethodnom godinom ili standardima, dati relevantne informacije temeljem kojih je moguće donijeti odluke o daljnjem poslovanju pojedinog profitnog centra.

##### **4.1 Modeli rasporeda centralnih troškova na profitne centre**

Zajednički troškovi i troškovi zajedničkih poslovnih funkcija najčešće se jednim imenom nazivaju centralni troškovi. Troškovi zajedničkih poslovnih funkcija su troškovi koji nastaju pri funkcioniranju centara odgovornosti koji obavljaju zajedničke poslovne funkcije. To su sljedeće funkcije: glavna uprava, opća služba, kadrovska služba, računovodstvo i financije, interna revizija, upravljanje kvalitetom, služba razvoja i slično. Osim tih troškova mogu se pojaviti i zajednički troškovi koje nije moguće izravno pripisati niti jednom troškovnom centru. Takve troškove obično se naziva zajedničkim troškovima i tretira ih se odvojeno. Moguće ih je tretirati kao virtualni troškovni centar i raspoređivati na troškove odgovornosti po odabranom ključu rasporeda.

Problem rasporeda centralnih troškova postoji u svakom poduzeću jer raspoređeni centralni troškovi imaju jak utjecaj na ukupne troškove profitnih centara i troškove proizvoda i usluga. Kako je način rasporeda uvijek arbitraran, rezultati profitnih centara i troškovi proizvoda ili usluga uveliko ovise o odabranom modelu rasporeda centralnih troškova.

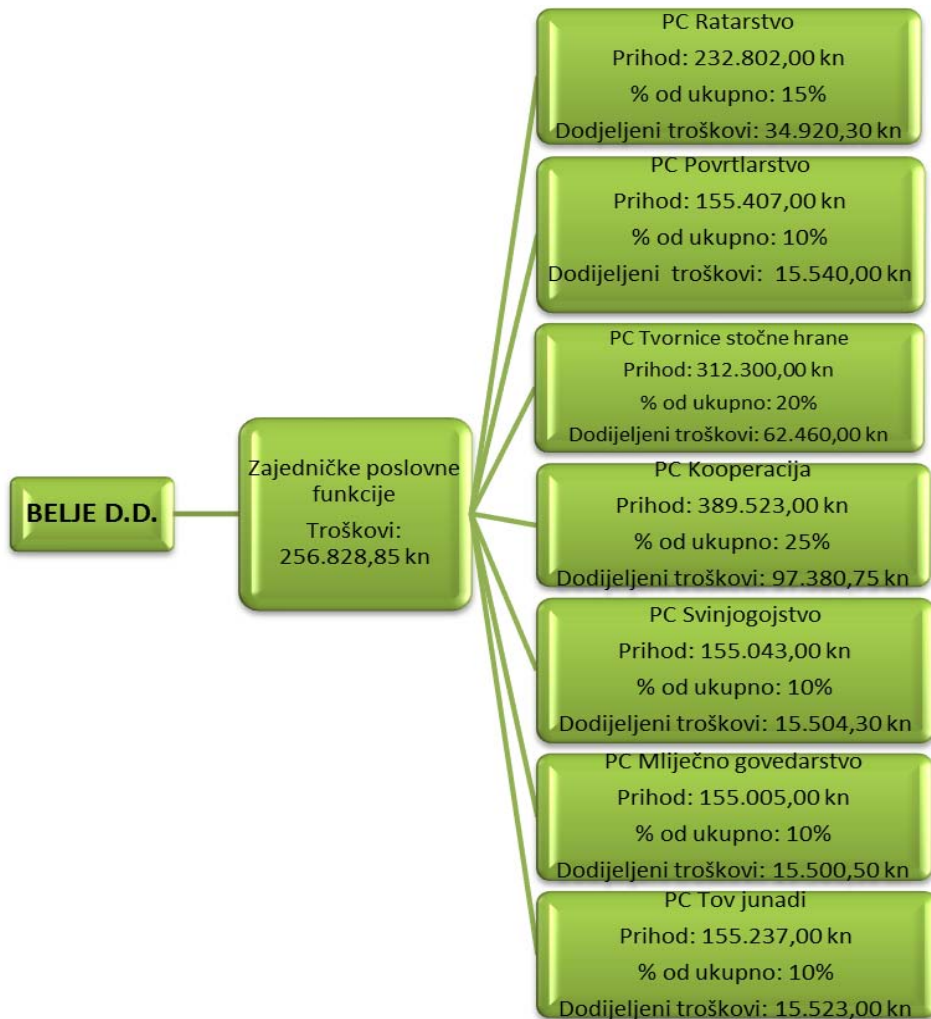
Model rasporeda centralnih troškova na temelju jedne jedinstvene osnovice (mjerila) najjednostavniji je za primjenu. Međutim, problem tog modela je velika nepreciznost i može dovesti do pogrešne slike o rezultatima pojedinih profitnih centara. Zato ga se u praksi koristi samo ako centralni troškovi nemaju značajan utjecaj na konačne rezultate profitnih centara.

Određivanje različitih osnovica za raspored troškova svake poslovne funkcije povećava preciznost rasporeda troškova jer se ključevi rasporeda usmjeravaju prema stvarnim uzročnicima troškova. Međutim, to još uvijek ne osigurava visoku preciznost rasporeda u situacijama kad su centralni troškovi značajne veličine. Stoga se taj model u praksi koristi kao prijelazna faza prema preciznijim modelima rasporeda, kao što je *Activity - Based Costing*.



Shemom 3 predložen je raspored zajedničkih troškova na temelju jedinstvene osnovice (ostvareni prihodi poslovnih jedinica).

Shema 3. Raspored zajedničkih troškova na temelju jedinstvene osnovice (Belje d. d.)



Izvor: obrada autorica, Godišnje izvješće 2009., Belje d. d.

Modelom u kojem se za svaki značajan trošak određuje posebna osnovica, pokušava se odrediti uzročnik određenoga troška i mjerilo njegova rasporeda. Za manje značajne troškove raspored se provodi prema prosječnom ključu značajnih troškova. Međutim, određivanje ključeva rasporeda nije jedini problem rasporeda centralnih troškova. Problem jer i u tome što zajednički centri odgovornosti pružaju usluge jedni drugima.



*Activity – Based Costing* metoda dodjeljivanja troškova zajedničkih poslovnih funkcija troškovnim objektima je u današnje vrijeme vrlo popularna. Primjenom ove metode mjere se troškovi i učinci aktivnosti, resursa i troškovnih objekata (Gulin et al., 2011:488). Njome se nastoje ispraviti netočnosti i nelogičnosti klasičnih metoda pri raspoređivanju neizravnih troškova na troškovne objekte. ABC metoda pomaže troškovnim objektima dodjelu troškova koji im stvarno pripadaju, ali ni ona ne rješava problem dodjeljivanja svih neizravnih troškova. Naime, skupinu neizravnih troškova nepovezanih sa stvarnim aktivnostima troškovnih objekata (centri odgovornosti, proizvodi i usluge) i dalje treba raspoređivati pomoću ključeva rasporeda jer će u suprotnom ostati neraspoređena.

#### 4.2 Oblikovanje modela za ekonomsku procjenu uspješnosti profitnoga centra

Ekonomsku procjenu uspješnosti profitnih centara potrebno je provoditi kao pojedinačnu procjenu uspješnosti profitnih centara i procjenu doprinosa profitnih centara ukupnom profitu tvrtke.

Kod procjene uspješnosti promatra se ostvareni povrat na investirani kapital za svaki pojedinačni profitni centar u odnosu na neku kontrolnu mjeru, neovisno o njegovom doprinosu ukupnom rezultatu tvrtke. Iako je pojedinačna procjena uspješnosti jednostavnija, nije dovoljna za donošenje strateških menadžerskih odluka o napuštanju pojedinih profitnih centara ili uvođenja novih. Stoga je neophodno izvesti procjenu doprinosa profitnih i investicijskih centara ukupnom profitu tvrtke. Za vrednovanje pojedinačnog doprinosa i doprinosa profitnog centra ukupnom rezultatu tvrtke najčešće se koristi model profitnog doprinosa. Profitni doprinos profitnog centra izračunava se na sljedeći način:

Prihod od prodaje

- Varijabilni troškovi profitnoga centra

= granični doprinos (kontribucijska marža)

- Fiksni troškovi profitnoga centra

= Profitni doprinos profitnoga centra

Za procjenu pojedinačnog postignuća profitnog centra, profitni doprinos stavlja se u odnos s planiranim profitnim doprinosom. Za procjenu doprinosa profitnog centra ukupnom rezultatu tvrtke bitno je da je profitni doprinos pozitivna veličina jer će u tom slučaju pokriti barem dio centralnih fiksnih troškova koje bi inače morali pokriti ostali profitni centri, što bi njima i cijelom tvrtki pogoršalo rezultat. Ocjena doprinosa profitnog centra ukupnom rezultatu tvrtke predočena je tablicom 1 na primjeru tvrtke Belje d. d. koja je podijeljena na sedam profitnih centara. Centralni troškovi raspoređeni su na temelju ostvarenog prihoda profitnih centara.

Tablica 1. Rezultati poslovanja po profitnim centrima za ekonomsku procjenu uspješnosti

Opis	Ratarstvo	Povrtlarstvo	Tvornica stočne hrane	Kooperacija	Svinjogojstvo	Mliječno govedarstvo	Tov junadi
Prihod od prodaje	232.802,00	155.407,00	312.300,00	389.523,00	155.043,00	155.005,00	155.237,00
VT	26.190,22	11.655,00	46.845,00	73.035,57	11.628,23	11.625,38	11.642,25
Kontribucijska marža	206.611,78	143.752,00	265.455,00	316.487,43	143.414,77	143.379,62	143.594,75
FT	8.730,08	3.885,00	15.615,00	24.345,18	3.876,07	3875,12	3.880,75
Profitni doprinos	197.881,70	139.867,00	249.840,00	292.142,25	139.538,70	139.504,50	139.714,00
Raspoređeni centralni troškovi	46.560,40	31.081,40	62.460,00	77.904,00	31.008,60	31.001,00	31.047,40
Profit (gubitak) prije poreza	151.321,30	108.785,60	187.380,00	214.238,25	108.530,10	108.503,50	108.666,60

Izvor: obrada autorica, Godišnje izvješće 2009., Belje d. d.

Vidljivo je da svi profitni centri ostvaruju profit i da ostvaruju profitni doprinos tvrtki. Važno je naglasiti da ukoliko neki od profitnih centara ostvari gubitak, ne znači da ga je potrebno ukloniti ili preusmjeriti, već se potrebno osvrnuti na profitni doprinos.

Profitni doprinos govori koliko profita za tvrtku ostvaruje pojedini profitni centar. Dokle god je profitni doprinos pozitivan, opravdano je djelovanje profitnog centra. Ako neki od profitnih centara ostvaruje negativan profitni doprinos, za tvrtku bi bilo najbolje zatvoriti taj profitni centar, s obzirom da nije u stanju pokriti ni svoje fiksne troškove. Međutim, tu odluku moguće je donijeti samo ako takav rezultat potraje duže vremensko razdoblje ili nije od velikog strateškog značaja za tvrtku.

Najvažniji financijski izvještaj temeljem kojega se analizira uspjeh profitnoga centra je račun dobiti i gubitka. Međutim, ovaj izvještaj treba posebno oblikovati i pripremiti za potrebe menadžerskog računovodstva. Najveći problemi u koncipiranju izvještaja o dobiti profitnih centara pojavljuju se u vezi s iskazivanjem dobiti, uključene u mjerila uspješnosti. Ovdje poseban problem predstavlja terećenje rezultata centralnim troškovima na koje menadžer centra odgovornosti nema utjecaja.

Temeljno načelo prilikom utvrđivanja odgovornosti menadžera za profit jest odgovornost menadžera samo za dio troškova i rezultata koji su pod njegovom kontrolom. Iz tog razloga se i ukupna performanca profitnog centra dijeli na kontrolabilnu i nekontrolabilnu (Belak, 1994:107).

### 4.3 Analiza pokazatelja uspješnosti poslovanja

Kako bi menadžeri učinkovito upravljali poduzećem i kvalitetno obavljali povjeren posao, potrebno je u određenim vremenskim intervalima (tjedno, mjesečno, kvartalno, polugodišnje ili godišnje) analizirati uspješnost poslovanja. Pokazatelji uspješnosti poslovanja omogućuju menadžerima usporedbu rezultata poslovanja s postavljenim standardima i time pravovremeno, ako je potrebno, poduzimanje korektivne akcije kako bi se ispravile eventualne devijacije.

Ako je poduzeće podijeljeno na profitne centre, potrebno je analizirati rezultate pojedinih profitnih centara za dobivanje uvida utjecaja pojedinih djelatnosti na ukupan rezultat poduzeća.

Ako poduzeće ne analizira rezultate profitnih centara moguća je pojava ciljne neusklađenosti u djelovanju menadžera profitnih centara.

Ciljna usklađenost postiže se doprinosom menadžera profitnih centara u ostvarenju zajedničkih ciljeva tvrtke. Međutim, to stanje je teško ostvariti. Naime, vrhovni menadžeri, ukoliko nemaju odgovarajuće povratne informacije, često ne znaju učinke svojih odluka na profitne centre. Glavni je zadatak menadžerskoga kontrolnog sustava što se više približiti ciljnoj sukladnosti ponašanja svih menadžera.

Kao primjer analize poslovanja poduzeća predložen je primjer profitnog centra Konzum Zagreb d. d., sastavnog dijela koncerna Agrokor. Analizirano je poslovanje temeljem pokazatelja profitabilnosti, obrtaja imovine, likvidnosti i solventnosti i investicijskoga potencijala (tablica 2).

Tablica 2. Pokazatelji uspješnosti poslovanja (Konzum d. d. Zagreb)

Opis	2010.	2011.
Analiza profitabilnosti		
Bruto profitna marža	0,21	0,20
Operativna profitna marža	0,13	0,12
Profitna marža prije oporezivanja	0,10	0,09
Neto profitna marža	0,03	0,03
Povrat na investirano	3,04	1,65
Povrat na ukupni kapital	0,19	0,16
Analiza obrtaja imovine		
Koeficijent obrtaja tekuće imovine	3,75	2,82
Koeficijent obrtaja dugotrajne imovine	2,41	2,45
Koeficijent obrtaja utrživosti zaliha	7,21	7,08
Koeficijent obrtaja neto potraživanja	-7,41	-8,78
Analiza likvidnosti i solventnosti		
Tekući odnos	0,55	0,65
Radno raspoloživi kapital	-2.542.878,00	-2.329.941,00
Brzi tekući odnos	0,19	0,17
Broj obrtaja zaliha	6,26	5,90
Stupanj zaduženosti	0,72	0,72
Odnos ukupnih obveza i glavnice	2,65	2,64
Analiza investicijskog potencijala		
Zarada po dionici	18,18	15,21
Dividenda po dionici	0	0

Izvor: obrada autorica prema Godišnjem izvješću poduzeća Konzum d. d. za 2011. godinu

Analizom profitabilnosti utvrđeno je da nakon podmirenja svih troškova u 2010. godini, kao i u 2011. godini, ostaje 3 % dobitka kojim poduzeće može raspolagati po volji. Budući da se poslovanje odvijalo u izrazito nepovoljnim uvjetima, da je došlo do pada bruto domaćeg proizvoda i obujma industrijske proizvodnje uz istodobni snažan rast nezaposlenosti, moguće je zaključiti ostvarenje dobrog financijskog rezultata i učvršćenje Konzumova mjesta na tržištu. U 2011. godini dolazi do

opadanja povrata na investirano, kao i povrata na ukupni kapital što je rezultat smanjenih investicija i opreznijih ulaganja, ali i zadržavanja veće količine novca u opticaju u okviru profitnoga centra.

Temeljem analiziranih pokazatelja obrtaja imovine vidljivo je da je u 2011. godini zabilježen manji obrtaj tekuće imovine. Isto tako, manja je utrživost zaliha, što ukazuje na smanjenu potražnju kao posljedicu pada kupovne moći stanovništva. Problem držanja zaliha moguće je kvantificirati oportunitetnim troškom, stoga se javlja alternativa pokretanje strategija koje bi utjecale na smanjenje i brže okretanje zaliha. Vidljivo je izlaganje Centra riziku naplate potraživanja od kupaca. Kako bi se smanjila potraživanja od kupaca, što je u ovome slučaju prioritet, potrebno je redovito provjeravati limite kupaca i osigurati naplatne mehanizme, a u slučaju nemogućnosti naplate potraživanja potrebno je provesti ispravak vrijednosti potraživanja.

Profitni centar Konzum ima izrazito velike probleme s likvidnošću i solventnošću. Temeljem analiziranih pokazatelja može se zaključiti kako Centar nije u mogućnosti podmirivati svoje obveze na vrijeme, a niti potrebe za iznenadnim novčanim izdacima, tj. nelikvidno je. Potrebno je ubrizgati dodatni kapital kako bi se mogle podmiriti sve obveze na vrijeme i kako se ne bi ugrozilo poslovanje. Ovaj problem nelikvidnosti i insolventnosti može se povezati s velikim brojem nenaplaćenih potraživanja koji ugrožavaju održavanje reproduktivne sposobnosti poslovanja.

## 5. ZAKLJUČAK

Temeljem provedenoga istraživanja i razrade teme moguće je zaključiti kako se decentralizacijom organizacije na centre odgovornosti olakšava poslovanje cjelokupnog poduzeća. Računovodstvo odgovornosti predstavlja sustav planiranja i vrednovanja performansi poslovnih segmenata čiji je cilj efikasnije upravljanje performansama kompanije. U okviru računovodstva odgovornosti, svaki segment, kontroliran, računovodstveno praćen i mjereno za specifični skup aktivnosti može biti prepoznat kao centar odgovornosti. Organizacijske jedinice, primjenom računovodstva odgovornosti, pretvaraju se u centre odgovornosti kao što su troškovni centri, diskrecijski troškovni centri, profitni centri, prihodni centri ili investicijski centri, međutim, velika pažnja je usmjerena upravo prema profitnim centrima. Profitni centri proizvode trošak i profit i teže maksimiziranju prihoda. Decentralizacijom organizacije na profitne centre omogućuje se uvid u one segmente poslovanja koji posluju uz dobit, kao i u one koji dovode do pada profitabilnosti cjelokupnog poduzeća. Analiziranjem poslovanja svakoga profitnog centra dolazi se do zaključka o potrebi nastavljanja provođenja strategije profitnog centra, o potrebi ulaganja u njega ili o potrebi likvidacije ili strategije preusmjerenja, ukoliko posluje neprofitabilno. Podjela organizacije na centre odgovornosti obrađena je na primjeru koncerna Agrokor koji se sastoji od dvije poslovne grupe, a svaka se sastoji od poslovnih jedinica (akvizitera) koji čine profitne centre Koncerna. Decentralizacijom organizacije, koncern Agrokor profilirao se u vodeću privatnu kompaniju u Hrvatskoj s jasnim ciljevima širenja na regionalna, pa i europska tržišta. Bilježi konstantnu ekspanziju poslovanja iz godine u godinu. Koncern ima jasan cilj u svim profitnim centrima, a to je biti lider na domaćem tržištu. Decentralizacijom Koncerna na profitne centre unaprijeđena je mogućnost ukazivanja na odgovornost glede ostvarenja profita ili gubitka. Svaki profitni centar zadužen je za realizaciju sasvim određenih zadataka na čijem je čelu direktor, odgovoran za prihode i troškove toga centra. Stoga je višoj razini menadžmenta jasno koje kompanije i njihovi profitni

centri posluju profitabilno, a koje s gubitkom. Nadalje, ovakav način organiziranja pogodan je za profesionalnu izobrazbu i unapređenje karijera menadžera svakoga profitnog centra. Menadžeri na taj način razvijaju profesionalne vještine kojima je moguće unaprijediti poslovanje cjelokupnog Koncerna. Kako svaki profitni centar ima vlastite menadžere najvišeg ranga, smanjuje se teret opsega poslovanja osoblja glavne uprave poduzeća.

Decentralizacija organizacije na profitne centre ima i određene nedostatke. Ona može biti skuplja, u operativnom smislu, od centralizirane organizacije jer je potreban veći broj funkcionalnoga osoblja. Kako svaka kompanija unutar Koncerna ima svoje profitne centre, ukupan trošak je veći nego u slučaju centralizirane organizacije. Isto tako, koordinacija aktivnosti u glavnoj upravi postaje teža. Nadzorni odbor Koncerna suočava se s teškoćama pri osiguravanju da cijelo marketinško osoblje Koncerna slijedi istu politiku i proceduru prilikom pružanja usluga kupcima. Iako ovakav način organiziranja poslovanja ima i svojih nedostataka, u konačnici rezultira boljim poslovnim rezultatom na razini cjelokupnog poduzeća.

## LITERATURA

- Belak, V. (1995) *Menadžersko računovodstvo*, Zagreb: RRiF Plus
- Belak, V. (1994) *Profitni centri i interna ekonomija*, Zagreb: RRiF Plus
- Gulin, D. et al. (2011) *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb: HZriFD
- Lacković, T., Lebefromm U. (2009) *Controlling: Konceptija i slučajevi*, Dubrovnik: Sveučilište u Dubrovniku
- Meigs, F. R., Meigs, B. W. (1999) *Računovodstvo: Temelj poslovnog odlučivanja*, Zagreb: Mate
- Agrokor Grupa (2010) *Godišnje izvješće koncerna Agrokor za 2009. godinu*, Zagreb: Agrokor d. d.
- Belje d. d. (2010) *Godišnje izvješće poduzeća Belje d. d. za 2009. godinu*, Darda: Belje d. d.
- Konzum d. d. (2012) *Godišnje izvješće poduzeća Konzum d. d. za 2011. godinu*, Zagreb: Konzum d. d.

## PROFIT CENTER ACCOUNTING'S ROLE IN INCREASING BUSINESS PERFORMANCE – THE EXAMPLE OF THE AGROKOR CONCERN<sup>3</sup>

### ABSTRACT

*A modern company and its management should be organized in a way to achieve its optimal functioning. For that purpose numerous models of organization and management suitable for a variety of practical situations are applied. Nowadays, modern companies turn more to the decentralization of the organization in order to achieve optimal results. The oldest division of responsibility centers is the division into profit, cost and investment centers. Profit centers are of the greatest importance among them because decentralization of the company into profit centers creates the possibility for controlling the profit of individual segments in multi-productive companies. This gives insight into not only those segments that contribute to the company's profitability, but also into those that could potentially threaten the business. Decentralization of organization in multi-productive companies strengthens the entrepreneurial forces and leads to the co-operation among individual profit centers within the same company. Responsibility accounting is a system of planning and evaluation of the performance of business segments with the aim of achieving a more efficient performance of the company. It includes collection and dissemination of information on costs, revenues, profits and return on investment, depending on the valuation level, on the basis of each individual manager who has decision-making power when it comes to these issues. Within responsibility accounting each segment, which is controlled, monitored and measured for specific set of activities, can be recognized as a responsibility center. The aim of the paper is to examine and evaluate the contribution of responsibility centers to the business performance of the concern and to explore how business activities of individual profit centers are associated. Furthermore, the paper examines the extent of impact of their results on the overall results of the Agrokor concern.*

**Key words:** *responsibility accounting, responsibility centers, profit centers, the Agrokor concern*

<sup>1</sup> MSc, Senior Lecturer, Polytechnic of Rijeka, Vukovarska 58, Rijeka, Croatia. E-mail: anavin@veleri.hr

<sup>2</sup> Student, Professional Specialist of Entrepreneurship, Teacher, Vocational School Gospić, Budačka 24, Gospić, Croatia. E-mail: barbara.tomljenovic@gmail.com

<sup>3</sup> Received: 4. 2. 2013; accepted: 3. 4. 2013