

Primljen: 30.09.2019.

Pregledni rad

Prihvaćen: 23.10.2019.

UDK: 657.2

Računovodstvo troškova uslužnih djelatnosti

Cost accounting of service activities

¹Ivana Vidas, ²Sanja Petrović, ³Mladena Bedeković

^{1,2,3}Visoka škola za menadžment u turizmu i informatici u Virovitici, Matije Gupca
78, 33000 Virovitica, Hrvatska

¹E-mail: ivana5621@gmail.com, ²sanja.petrovic@vsmti.hr

³E-mail:mladena.bedekovic@vsmti.hr

Sažetak: *U suvremenom konceptu računovodstva, računovodstvo troškova se zbog svoje važnosti počelo promatrati kao zasebna cjelina. Njegova uloga smatra se vrlo važnom u poslovnom odlučivanju. Računovodstvo troškova, kao dio računovodstvenoga sustava svake organizacije kojoj je u cilju ostvarivanje profita, namijenjeno je unutarnjim korisnicima računovodstvenih informacija. Ako stavimo u odnos proizvodne i uslužne djelatnosti, možemo zaključiti kako uslužne djelatnosti predstavljaju kompliciraniji sektor poslovanja, a razlog tomu su specifičnosti usluga koje ih razlikuju od samih proizvoda. Usluge mogu, ali i ne moraju biti usko vezane uz neki fizički proizvod. S obzirom na to da usluge predstavljaju vrlo važan čimbenik gospodarstva pojedine zemlje i da je njihova važnost neupitna, kao i važnost troškova, ovaj rad temelji se na proučavanju troškova s kojima se uslužna poduzeća susreću. Cilj i svrha rada je istražiti računovodstvo troškova te njegovu ulogu u uslužnim djelatnostima, kao i prikazati upravljanje troškovima i značenje istih za donošenje poslovnih odluka na primjeru iz prakse.*

Ključne riječi: *računovodstvo troškova, uslužne djelatnosti, proizvodne djelatnosti, troškovi, upravljanje troškovima*

Abstract: *In the modern concept of accounting, because of his importance, cost accounting started watching separate. It is considered very important in the business decisions. As part of accounting system of every profit organization cost accounting it is intended for internal users. If we put in a relationship manufacturing and service activities we can conclude that service activities are more complicated sector, and the reason is specifics of services which differentiate them from products. Services can, but don't have to be paired with product. Given that, services presents a really important factor of economy and his importance is out of questions, such as importance of costs, so this paper is based on a reserarching costs of service activities. The purpose of this paper is research cost accounting and his role in service activities, such as is shown on practical example how to managing with costs and his meaning for business decisions.*

Key words: *cost accounting, service activities, manufacturing activities, costs, cost management*

1. Uvod

Ovisno o pojedinim autorima računovodstvo ima nekoliko osnovnih podjela. Tako Volarević i Varović (2013) dijele računovodstvo na tri dijela, dok Anthony i Reece (2004) računovodstvo dijele na dva dijela. Prema dvodijelnoj strukturi razlikuju se upravljačko i financijsko računovodstvo pri čemu je računovodstvo troškova sastavni dio upravljačkoga računovodstva. S druge strane trodijelna struktura dijeli računovodstvo na upravljačko, financijsko i računovodstvo troškova. Troškovno računovodstvo sastavni je dio upravljačkoga računovodstva, ali se zbog svoje važnosti počelo izdvajati kao zasebna cjelina. Upravo ove tri vrste računovodstva čine suvremeni koncept računovodstva. Uloga računovodstva troškova velika je u samom poslovnom odlučivanju. Računovodstvo troškova dio je računovodstvenoga sustava svake organizacije kojoj je u cilju ostvarivanje profita i kao takvo namijenjeno je unutarnjim korisnicima računovodstvenih informacija. Odgovarajućim upravljanjem troškovima mogu se postići uspješniji poslovni učinci, a posljedično i bolji konkurentski položaj samoga poduzeća. Uslužne djelatnosti, za razliku od proizvodnih djelatnosti, zbog svojih specifičnosti predstavljaju kompliciraniji sektor poslovanja. Razvojem uslužnoga sektora raste i važnost implementacije obračuna troškova u takvim organizacijama. Važnost uslužnoga sektora u prošlosti i nije bio od velikoga značaja, dok je danas

drugačija situacija. Može se reći kako uslužni sektor nadilazi proizvodni sektor. U praksi, mali broj proizvoda dolazi bez popratnih usluga, što dakako, daje na važnosti sektoru usluga. Dakle, za postizanje dobrih poslovnih rezultata neophodno je dobro upravljanje troškovima u organizaciji.

2. Teorijski koncept troškova u uslužnim djelatnostima

Troškovi kao jedna od najvažnijih računovodstvenih kategorija, često se poistovjećuju s pojmom rashoda, no ova dva pojma potrebno je razlikovati. U računovodstvu, troškovi se općenito definiraju kao izdatci za dobra i usluge koje su nužni kako bi se izveo poslovni proces u određenom poslovnom sustavu (Gulin i sur., 2011), dok rashodi predstavljaju tržišno priznate troškove koji su sadržani u prodanim proizvodima i uslugama. Gledano sa stajališta korisnika računovodstvenih informacija, rashodi su usmjereni vanjskim korisnicima, dok su troškovi kao dio internog obračuna, okrenuti internim korisnicima (Peršić i Janković, 2006; Gulin i sur., 2011). Troškovi u internom obračunu, također, trebaju osigurati informacijsku osnovicu za menadžere na svim razinama, primjerice jasno definirati informacijske zahtjeve internih korisnika ili realno procijeniti mogućnosti računovodstvene službe da udovolji informacijskim zahtjevima ciljanih korisnika (Gulin i sur., 2011). Važnost troškova u internom obračunu proizlazi i iz činjenice da je na taj način moguće utvrditi gdje su troškovi nastali, tko ih je izazvao i sl., a što će menadžmentu pomoći u pronalaženju načina snižavanja istih te donošenju ocjene za poduzete radnje, ali i kako bi se omogućilo sučeljavanje odgovarajućih prihoda s pripadajućim rashodima (troškovima) (Blažević i sur., 2013). Gulin i sur. (2018) ističu kako troškovi utječu na uspješnost poslovanja poslovnoga subjekta, a najjednostavnije ih se definira kao umnožak utroška i cijene. Belak i sur. (2018) navode kako troškovi predstavljaju temelj izračunavanja isplativosti poslovanja, odnosno na temelju njih poduzetnik donosi važne odluke za poslovanje. Troškovi su važna stavka svake organizacije neovisno o prirodi njezina djelovanja. Najčešće se u praksi povezuju s proizvodnim djelatnostima. No, samim razvojem uslužnoga sektora raste i važnost implementacije obračuna troškova u takvim organizacijama. Koristi koje troškovi donose vidljive su u činjenici da pomoću njih poduzeće lako može zaključiti koji su procesi korisni, a koji nisu, te je samim tim

moguće smanjiti ili u potpunosti ukloniti nepotrebne troškove što u konačnici pomaže poduzeću u otkrivanju najprofitabilnijih usluga (Janković, 2005).

Nakon Drugoga svjetskoga rata pokazatelji razvoja svjetskoga gospodarstva idu u prilog uslužnim djelatnostima koje su postale dominantni sektor u pogledu gospodarskoga razvoja određene zemlje (Jovančević, 1997). Devedesetih godina prošloga stoljeća u proizvođačkoj industriji širom svijeta počeo se uvoditi sustav obračuna troškova u svrhu boljega razumijevanja troškova te povećanju profitabilnosti pojedinih troškova. Nakon toga, uslužni sektor, također, vrši implementaciju obračuna troškova procesa (Janković, 2005). Kotler i Armstrong (1991, 603) definiraju uslugu kao „ aktivnost ili korist koju jedna strana može ponuditi drugoj, uglavnom je neopipljiva i ne rezultira vlasništvom bilo čega. Njezina proizvodnja može, ali i ne mora biti povezana s opipljivim, fizičkim proizvodom“. Iako u prošlosti značaj uslužnih djelatnosti nije bio velik, danas taj sektor nadilazi proizvodni. Tome u prilog govore i podatci objavljeni u Državnom zavodu za statistiku prema kojima je u 2016. godini u uslužnim djelatnostima ukupan broj zaposlenih iznosio 969 014 osoba. Samo godinu kasnije taj broj se povećao na 978 656, a 2018. godine ukupan broj zaposlenih u uslužnim djelatnostima iznosio je 995 892 (Državni zavod za statistiku, 2019).

3. Upravljanje troškovima

Bez obzira na specifičnosti poslovanja uslužnih djelatnosti, ono što je nužno i neophodno za postizanje rezultata je upravljanje troškovima u organizaciji. „Upravljanje troškovima obuhvaća sve aktivnosti menadžera vezane za kratkoročno i dugoročno planiranje i kontrolu troškova i predstavlja ključni dio provedbe strategije poduzeća. Može se definirati i kao ostvarenje poslovnih ciljeva poduzeća uz što niže troškove, bez dugoročnih negativnih posljedica na poslovni rezultat“ (Peršić i Janković, 2006, 391). Za upravljanje troškovima od velike je važnosti utvrditi jedinični trošak proizvoda kako bi se u konačnici moglo utjecati na profitabilnost proizvoda. Isto je i kod usluga, iako su usluge specifične po svojim karakteristikama, za njih je također potrebno izračunati jedinični trošak, odnosno utvrditi profitabilnost usluge. Primjerice, ako promatramo troškove industrije restorana izdvojiti će se neki troškovi poput cijene prodanih proizvoda, plaća zaposlenika, troškova operative, troškove najma, održavanje prostora, troškove poreza i trošak energije. Uz pretpostavku da se žele smanjiti troškovi te se

restoran odluči na smanjenje troškova energije, koji zauzimaju određeni udio u ukupnoj strukturi troškova, te mjere će prije svega pridonijeti financijskim uštedama koje vode k većem dobitku, što u konačnici označava profitabilniju uslugu.

Metode koje se primjenjuju u uslužnim poduzećima s ciljem upravljanja troškovima su (Drljača, 2004; Garmaz, 2017):

- metoda tradicionalnoga upravljanja troškovima (Traditional Product Costing – TPC)
- model upravljanja troškovima temeljenih na procesima (Process Based Costing – PBC)
- model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti (Activity Based Costing – ABC)
- model ciljnih troškova (Target Costing - TC)
- budžetiranje temeljeno na aktivnostima (Activity Based Budgeting – ABB)
- model bilance postignuća (Balanced Score Card – BSC)
- „Kaizen“ troškovi (Kaizen Costing – KC)
- analiza vrijednosti (Value Engineering – VE)
- model upravljanja troškovima kvalitete (Quality Cost Management – QCM).

Razvojem uslužnoga sektora i rastom njegove važnosti, nastoji se metode obračuna troškova prilagoditi i uslugama, a vjeruje se kako je upravo uslužni sektor još složeniji primjer za obračun troškova (Janković, 2005). S obzirom na to da gotovo sve usluge sadrže i popratne proizvode, metode obračuna troškova primjenjive su i kod obračuna troškova pružanja usluga, a koja će od metoda biti korištena, ovisi o potrebama menadžmenta. Ipak, vjeruje se da je za mjerenje troškova usluga najpogodnija metoda ABC kao suvremena metoda obračuna troškova uslužnih djelatnosti, a njezinom primjenom moguće je uvođenje promjena u način zadovoljavanja potreba kupaca koje povoljno utječu na troškove poduzeća (Karić, 2010).

4. Planiranje, obračun i izvještavanje o troškovima na primjeru poduzeća koje obavlja uslužnu djelatnost

Da bi poslovni subjekt temeljem svoga poslovanja ostvarivao pozitivne financijske rezultate, potrebno je voditi računa o troškovima te u konačnici znati upravljati njima.

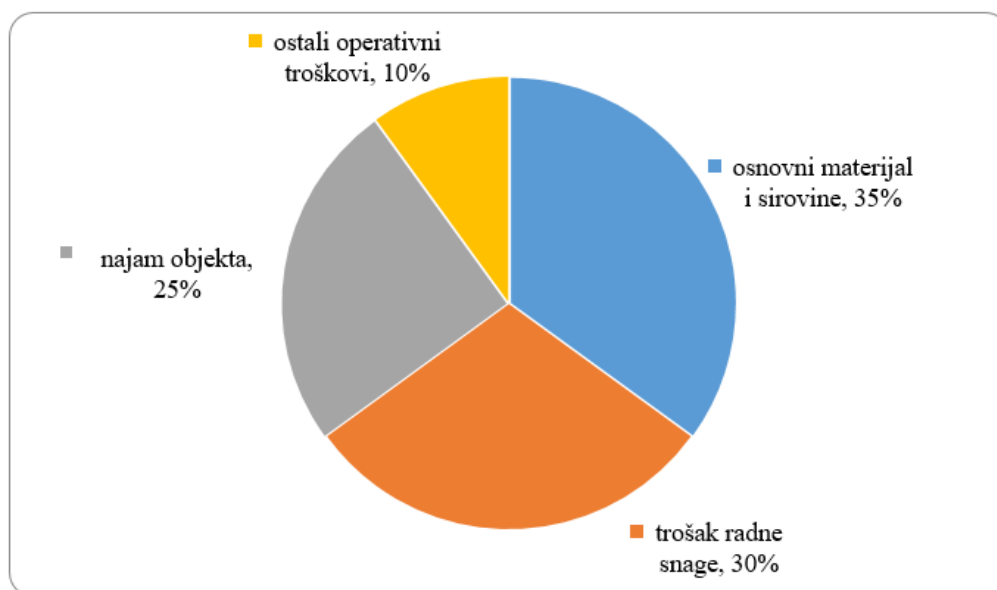
Stoga, menadžment svakoga pojedinoga poduzeća sam donosi odluke o načinu upravljanja troškovima. Kako bi se vidjelo upravljanje troškovima poduzeća sa svrhom boljih poslovnih rezultata proveden je strukturirani individualni intervju s vlasnikom poduzeća koji se bavi ugostiteljstvom, a čija je djelatnost prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti (2007) registrirana pod brojem 5610 što predstavlja djelatnosti restorana i ostalih objekata za pripremu i usluživanje hrane. Intervju je proveden 20. kolovoza 2019. godine, a sadržavao je deset pitanja otvorenoga tipa koja su bila usmjerena na dobivanje saznanja o troškovima s kojima se poduzeće susreće tijekom poslovanja. Pitanja su se odnosila na načine klasifikacije troškova, načine izvještavanja o troškovima, načine upravljanja troškovima, vrstama metoda obračuna troškova te utjecaju troškova na donošenje poslovnih odluka.

Ovo uslužno poduzeće uspješno posluje još od 1994. godine, a nalazi se na području Istre koja je odredište brojnih turista iz cijeloga svijeta. Restoran se nalazi na samoj plaži gdje u svojoj ponudi ima tradicionalna istarska jela i vina proizvedena u obiteljskoj vinariji, a okružen je brojnim hotelima koji su od velike važnosti spomenutom restoranu jer najveći dio gostiju restorana predstavljaju upravo gosti okolnih hotela. Stoga restoran ne posluje cijelu godinu već mu je radno vrijeme prilagođeno turističkoj sezoni koja se može podijeliti u tri ciklusa: predsezona, sezona i postsezona, što čini razdoblje od osam mjeseci. Kako se obujam posla mijenja tijekom ova tri ciklusa, tako se i samo poslovanje razlikuje, a najveću ulogu u tome imaju troškovi. Poduzeće zapošljava devetnaest radnika u samoj sezoni, a broj zaposlenih dodatno varira od ciklusa do ciklusa. Kako bi prihodi mogli pokriti troškove poslovanja, broj zaposlenih prilagođava se obujmu posla.

Troškovi s kojima se promatrano poduzeće susreće dijele se na fiksne i varijabilne. Jedini fiksni trošak s kojim se poduzeće susreće je trošak najma pa je ovaj trošak vrlo jednostavno isplanirati, no svi ostali troškovi koji se pojavljuju u poslovanju, varijabilnoga su karaktera pa se može reći da su proporcionalni obujmu posla. Vlasnik ističe kako pri planiranju troškova u obzir uzima troškove koji su se pojavljivali u istom razdoblju prošlih godina te ih istodobno prilagođava količini posla u tekućem razdoblju. Isto tako ističe kako početkom kalendarske godine planira sve investicije, ulaganja, popravke, zamjenu inventara i slično te ih prilagođava strukturi troškova. U 2018. godini ukupna vrijednost svih troškova poduzeća iznosila je nešto više od 2,5 milijuna

kuna. Troškovi poduzeća koji se pojavljuju u poslovanju poduzeća prikazani su na Grafikonu 1., a odnose se na troškove osnovnoga materijala i namirnica koji u strukturi troškova zauzimaju najveći dio, odnosno 35 %, zatim trošak radne snage koji ima udio od 30 %, sljedeći trošak najma koji čini 25 % te na samom kraju razni operativni troškovi u postotku od 10 %.

Grafikon 1. Struktura troškova restorana „XY“



Izvor: Izradile autorice

Prema provedenom intervjuu, vlasnik restorana napominje kako svakodnevno obavlja tzv. kalkulacije jela i pića na temelju kojih upravlja troškovima i donosi poslovne odluke. Pri tome se koristi kalkulacijama uz pomoć marže i kalkulacijama s pomoću udjela troškova. Primjerice, kod kalkulacije pomoću marže, vlasnik utvrđuje potrebne namirnice, odnosno količinu istih te ih množi s jediničnom cijenom kako bi dobio cijenu utroška pojedine namirnice. Na temelju svojih troškova određuje stopu marže, a u konačnici prodajnu cijenu svojih proizvoda i usluga sve s ciljem podmirenja nastalih troškova. Osnovna kalkulacija kojom se koristi svakodnevno je jednostavna usporedba potrošnje dobara na dnevnoj bazi i ostvarenih prihoda. Na temelju toga odlučuje o budućim troškovima koji se tiču svakodnevnoga poslovanja. Kada je riječ o izvještavanju o troškovima ovoga poduzeća, ono se provodi putem godišnjih financijskih izvještaja, bilance i računa dobiti i gubitka, dok poduzeće interno ne vodi neke posebne evidencije troškova.

7. Zaključak

Danas se uslužnim djelatnostima pridaje puno više pažnje nego prije i postaju brzorastući sektor, te samim tim metode obračuna troškova nastoje se prilagoditi i uslugama. Prema određenim pokazateljima uslužni sektor nadilazi proizvodni, međutim bilo da je riječ o proizvodnim ili uslužnim poduzećima, neizostavna stavka svakoga poslovanja svakako su troškovi. Oni su, naime, toliko važni za poslovanje da su s vremenom razvijene brojne metode obračuna, planiranja i upravljanja troškovima, a koje su objedinjene računovodstvom troškova a sve to s ciljem ostvarivanja učinkovitoga poslovanja.

Troškove je moguće razlikovati prema brojnim klasifikacijama troškova koje ovise o potrebama menadžmenta, a postoje kako bi se omogućilo lakše i efikasnije upravljanje troškovima. Samim razvojem uslužnih djelatnosti raste i važnost implementacije obračuna troškova u organizacijama. Dakle, iz navedenoga možemo zaključiti kako troškovi donose brojne koristi koje su vidljive u činjenici da pomoću njih poduzeće može zaključiti koji su procesi korisni, odnosno koji nisu te je samim tim moguće smanjiti ili u potpunosti otkloniti nepotrebne troškove, a sve to u svrhu otkrivanja najprofitabilnijih usluga.

Kako bi poduzeće uspješno poslovalo na tržištu na kojemu je vrlo teško opstati i nadjačati konkurenciju, važno je znati minimizirati troškove i maksimizirati prihode, ali uz istodobno održavanje razine kvalitete pružanja usluga što je moguće poštivanjem načela računovodstva troškova. Uspješnost poslovanja u uslužnom sektoru ovisi o mogućnosti zadovoljenja potreba postojećih i potencijalnih kupaca. Dakle, nužno je da menadžeri pronađu ravnotežu između cijene i zadovoljenja potreba, a to mogu postići samo uz dobro razumijevanje i upravljanje troškovima.

Literatura

1. Anthony, R. N.; Reece, J. S. (2004). Računovodstvo – financijsko i upravljačko računovodstvo. Zagreb, RRiF-plus.
2. Belak, V.; Božina, A.; Brkanić, V.; Crikveni Filipović, T.; Dremel, N.; Guzić, Š.; Jurić, Đ.; Markota, Lj.; Turković-Jarža, L.; Vuk, J. (2018). Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja. Zagreb: RRiF.

3. Blažević, L.; Ujević, M.; Ukić, LJ. (2013). „Interni financijsko izvještavanje unutar proračunskih korisnika kao potpora javnom menadžmentu“, *Praktični menadžment*. vol. 4, 0-0.
4. Drljača, M. (2004). Metode upravljanja troškovima. *Elektrika*. Str. 16-22.
5. Državni zavod za statistiku (2019). Nacionalna klasifikacija djelatnosti (2007.), https://www.dzs.hr/App/nkd_browser (10.02.2019.)
6. Državni zavod za statistiku (2019). Statističke informacije 2019. https://www.dzs.hr/Hrv_Eng/StatInfo/pdf/StatInfo2019.pdf (07.08.2019)
7. Garmaz, A. (2017). Upravljanje troškovima prema mjestu nastanka i utjecaj na financijski rezultat. Sveučilište u Splitu, diplomski rad, <https://repositorij.svkst.unist.hr/islandora/object/efst:1239/preview> (13.06.2019.)
8. Gulin, D.; Vašiček, V.; Dražić Lutilsky, I.; Perčević, H.; Hladika, M.; Dragija Kostić, M. (2011). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
9. Gulin, D.; Janković, S.; Dražić Lutilsky, I.; Perčević, H.; Vašiček, V.; Peršić, M. (2018). *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*. Zagreb: Sveučilišna tiskara d.o.o.
10. Janković, S. (2005). „Model uvođenja obračuna troškova procesa u hotelsku industriju“, *Tourism and hospitality management*, vol. 11, 275-300.
11. Jovančević, R. (1997). „Porast značenja usluga u svjetskom gospodarstvu“, *Tourism and hospitality management*, vol. 3, 53-66.
12. Karić, M. (2010). Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća. *Ekonomski fakultet u Osijeku*, <http://www.efos.unios.hr/repec/osi/bulimm/PDF/BusinessLogisticsinModernManagement10/blimm1002.pdf> (14.08.2019.)
13. Kotler, P.; Armstrong, G. (1991). *Principles of Marketing*. Englewood Cliffs, Prentice Hall.
14. Peršić, M.; Janković, S. (2006). *Menadžersko računovodstvo hotela*. Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
15. Volarević, H.; Varović, M. (2013). *Osnove računovodstva*, Zagreb, Mate.