

MEASURING FINANCIAL PERFORMANCES OF RESPONSIBILITY CENTERS

MJERENJE FINANCIJSKIH PERFORMANSI CENTARA ODGOVORNOSTI

MILINOVIC, Marijan

Abstract: *Responsibility centers are parts of a company which managers have the control and responsibility for income, costs, profit or investments. The paper identifies key characteristics of basic types of responsibility centers: cost, income, profit and investment centers. Depending on control possibilities and responsibilities of department managers for income, cost, profit or investments, financial performance measures appropriate for individual types of responsibility centers are applied.*

Key words: *responsibility accounting, controllability principle, financial performance*

Sažetak: *Centri odgovornosti dijelovi su poduze a iji menadžeri imaju kontrolu i odgovornost za prihode, troškove, profit ili ulaganja. U radu se identificiraju klju ne zna ajke osnovnih tipova centara odgovornosti: troškovnih, prihodnih, profitnih i investicijskih centara. Ovisno o mogu nostima kontrole i odgovornosti menadžera dijelova poduze a za prihode, troškove, profit ili ulaganja, primjenjuju se mjere financijskih performansi prikladne pojedinim tipovima centara odgovornosti.*

Klju ne rije i: *ra unovodstvo odgovornosti, na elo kontrolabilnosti, financijske performanse*



Authors' data: Marijan Milinovic, mr. sc., Veleu ilište VERN, Zagreb, Trg bana Josipa Jela i a 3, marijan.milinovic@vern.hr

1. Uvod

Kao posljedica rasta i razvoja poduzeća a uslijed diversifikacije prodajnog asortimana i (ili) širenja na nova tržišta dolazi do uvođenja divizijske organizacijske strukture i organizacije poslovanja putem centara odgovornosti, čime se iskorištavaju prednosti obujma ali istodobno i fleksibilnost malih i srednjih poduzeća. Centri odgovornosti dijelovi su poduzeća a njihovi menadžeri imaju veći ili manji stupanj samostalnosti u vođenju i upravljanju te odgovornost za rezultate poslovanja mjerenu, ovisno o tipu centra odgovornosti, ostvarenim prihodima, troškovima, profitom ili povratom na ulaganje. Ne postoji stoga sve veći interes istraživača, menadžera i stručnjaka u gospodarstvu za proučavanjem koncepata, metoda i tehnika povezanih s mjerenjem financijskih performansi multidivizionalnih poduzeća.

Cilj rada je istražiti relevantne teorijske postavke vezane uz primjenu koncepta decentralizacije odgovornosti, razmotriti, klasificirati i ukratko opisati različite tipove centara odgovornosti, te analizirati mjere za ocjenu financijskih performansi prikladne pojedinom tipu centra odgovornosti. Postavke i spoznaje u radu temelje se na pregledu i analizi literature koja obrađuje tematiku povezanu s predmetom istraživanja. Rezultati provedenog istraživanja mogu biti korisni za upravitelje, menadžerima, istraživačima, nastavnicima i ostalim zainteresiranim za područje mjerenja i ocjene financijskih performansi poduzeća.

U radu se nakon uvoda, u drugom poglavlju, identificiraju ključne značajke osnovnih tipova centara odgovornosti: troškovnih, prihodnih, profitnih i investicijskih centara. U trećem poglavlju prikazuju se različite mjere financijskih performansi primjenjive na pojedine tipove centara odgovornosti. U završnom, četvrtom, poglavlju rada daje se pregled najznačajnijih spoznaja i zaključaka proizašlih iz provedenog istraživanja.

2. Tipovi centara odgovornosti

Decentralizacija menadžerske odgovornosti i divizionalizacija organizacijske strukture poduzeća nameću i odgovaraju u prilagodbu za unovodstvenog sustava poduzeća. Dodjeljivanje većeg ili manjeg stupnja ovlasti i odgovornosti u vođenju poslova menadžerima pojedinih segmenta poduzeća nameću i potrebu za unovodstvenog planiranja i izvješćivanja o rezultatima dijelova poduzeća u kojima su zaduženi za upravljanje i vođenje. Dijelovi poduzeća obuhvaćeni segmentiranim izvještavanjem radi ocjene njihove efikasnosti nazivaju se centrima odgovornosti, a podsustav upravljačkog unovodstva čija je to zadaća za unovodstvom odgovornosti. Pojam centar odgovornosti koristi se za svaki dio organizacije čiji menadžer ima kontrolu i odgovornost za troškove, profit ili ulaganja [1]. Centri odgovornosti mogu biti skupine poduzeća ili pojedina poduzeća unutar korporacije, odjeli, proizvodne linije i slično. Centar odgovornosti može biti svaki dio organizacije kojem se mogu dodijeliti određene aktivnosti i mjeriti ostvareni rezultati, vodeći pri tome i račun da koristi nadilaze troškove organizacijskih i za unovodstvenih resursa žrtvovanih pri ustroju i korištenju za unovodstvenog podsustava temeljenog na odgovornosti.

Ovisno o mogućnosti kontrole troškova, prihoda te kapitalnih ulaganja, u literaturi se najčešće razlikuju slijedeći i temeljni tipovi centara odgovornosti: prihodni centri, troškovni centri, profitni centri i investicijski centri [2] [3].

Prihodni centri su centri odgovornosti koji se doprinose ostvarenju ukupnog cilja poduzeća planira, mjeri i ocjenjuje na temelju generiranja prihoda. Menadžeri prihodnih centara odgovorni su za ostvarenje prometa i s njima povezanih prihoda koji se mogu pripisati njihovom segmentu odgovornosti.

Troškovni centri su centri odgovornosti koji se doprinose ostvarenju ukupnog cilja poduzeća planira, mjeri i ocjenjuje na temelju kontrole troškova. Troškovni centri predstavljaju dijelove poduzeća a u kojima menadžeri imaju mogućnost utjecaja samo na kontrolu troškova, ali ne i na stvaranje prihoda ili na odluke o kapitalnim ulaganjima. Ovisno o mogućnosti utvrđivanja jasne povezanosti između u *inputa* i *outputa* troškovnih centara, razlikuju se standardni troškovni centar i diskrecijski troškovni centar [4]. Ukoliko se može jasno odrediti i specificirati odnos između u *inputa* i *outputa* za svaku proizvedenu jedinicu ili obavljanu uslugu mogućno je formirati standardni troškovni centar. Takve vrste troškovnih centara uobičajeno se formiraju u proizvodnim odjelima gdje je za svaku proizvedenu jedinicu mogućno je specificirati troškove direktnog materijala i rada te alocirati odgovarajućim dijelom troškova proizvodnje. Koncept standardnog troškovnog centra prikladan je i u neproizvodnim djelatnostima, također uz uvjet da postoji jasna veza između u troškova aktivnosti pojedinog segmenta organizacije i *outputa* koji rezultira iz tih aktivnosti. Ako nije mogućno povezati utrošene resurse s ostvarenim rezultatima, pri formiranju troškovnog centra mogućno je ustrojiti diskrecijski troškovni centar. Menadžeri diskrecijskih profitnih centara odgovorni su za pravovremeno i kvalitetno obavljanje povjerenih im poslova u okviru ograničenog budžeta troškova. Diskrecijski troškovni centri uobičajeno su upravne i potporne jedinice poduzeća (kao što su unovodstvo, pravni poslovi, upravljanje ljudskim potencijalima i slično), istraživačko-razvojne jedinice i veliki dio marketinških aktivnosti.

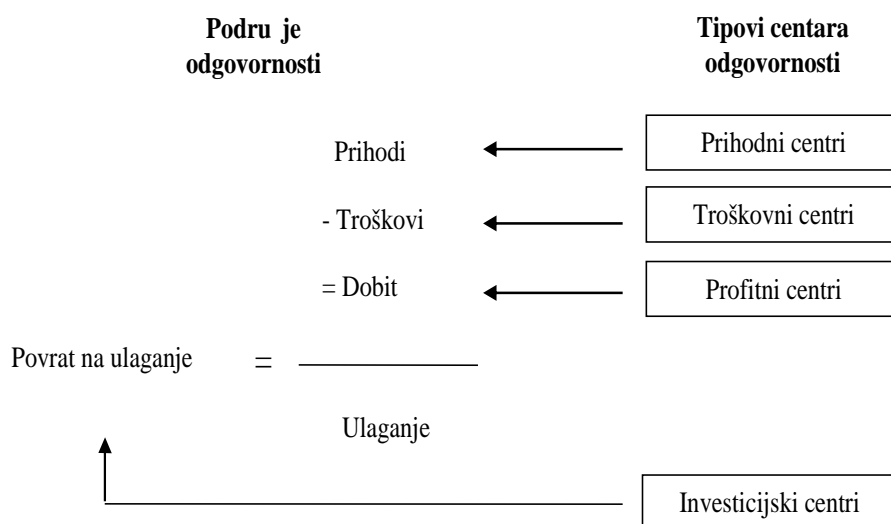
Profitni centri su centri odgovornosti koji se doprinose ostvarenju ukupnog cilja poduzeća planira, mjeri i ocjenjuje na temelju stvaranja profita. Menadžeri profitnih centara imaju ovlast i odgovornost u donošenju odluka koje utječu na troškove i prihode a time i na ostvarenje profita.

Investicijski centri su centri odgovornosti koji se doprinose ostvarenju ukupnog cilja poduzeća planira, mjeri i ocjenjuje temeljem prinosa na uloženi kapital. Stoga menadžeri investicijskih centara imaju ovlasti i odgovornosti pri donošenju odluka vezanih uz prihode i troškove, ali i o kapitalnim ulaganjima.

Razlikovanje temeljnih tipova centara odgovornosti mogućno je sagledati i analizom stope povrata na ulaganja kao najčešće primjenjivane tradicionalne mjere uspješnosti poslovanja. Stopa povrata na ulaganja izvedena je iz odnosa dobiti iz poslovanja i imovine uložene u poslovanje. Stopa povrata na ulaganja računava se prema slijedećem izrazu [3]:

$$\text{Povrat na ulaganje} = \text{dobit} / \text{ulaganje} \quad (1)$$

Budu i da se dobit iz poslovanja utvrđuje kao razlika između prihoda i s njima povezanim troškovima, uvrštavanjem prihoda i troškova u brojnik gore prikazane formule mogu se je ilustrirati područja odgovornosti pojedinih tipova centara odgovornosti u odnosu na ukupni rezultat poslovanja mjereno stopom povrata na ulaganje kako je izloženo na sljedećoj slici:



Slika 1. Područja odgovornosti različitih tipova centara odgovornosti

Izbor odgovarajućeg tipa centra odgovornosti ovisi o prirodi proizvodnog procesa, raznolikosti proizvodnog asortimana, teritorijalnom ustrojstvu poduzeća, tržišnom okruženju i slično.

3. Mjerenje financijskih performansi centara odgovornosti

Organizacija poslovanja putem centara odgovornosti nameće i potrebu praćenja, mjerenja i vrednovanja ostvarenih poslovnih rezultata pojedinih centara. Odabir odgovarajućih instrumenata mjerenja i vrednovanja rezultata poslovanja centara odgovornosti ovisi o tipu centra odgovornosti, mjeri li se rezultat centra odgovornosti ili njegovog menadžmenta, te koriste li se samo financijski ili i nefinancijski indikatori ostvarenog rezultata.

3.1. Procjena financijske performanse prihodnih centara

Prihodni centri odgovorni su za generiranje prihoda i troškova povezanih s prodajom i distribucijom proizvoda i usluga. Budući da prihodni centri ne kontroliraju cijene koštanja ili nabavne cijene dobara ili usluga koje prodaju, njihova je odgovornost ograničena na maksimalizaciju prihoda i marginalne kontribucije (pri čemu je marginalna kontribucija definirana kao razlika prihoda i varijabilnih troškova). Pri analizi performansi prodajnih centara trebaju se obuhvatiti sljedeća odstupanja: od ciljane prodajne cijene ili od ciljane marginalne kontribucije, te odstupanje od opsega prodaje u odnosu na ciljani (planirani) opseg [5]. Iznos odstupanja od ciljane prodajne cijene ili marginalne kontribucije utvrđuje se množenjem razlike ostvarene i

planirane prodajne cijene ili marginalne kontribucije s prodanom koliinom, što se može prikazati pomoću u slijedećih obrazaca [5]:

$$\text{Odstupanje od prodajne cijene} = (\text{ostvarena cijena} - \text{ciljana cijena}) \times \text{stvarni opseg prodaje} \quad (2)$$

$$\text{Odstupanje od marginalne kontribucije} = \left[\begin{array}{cc} \text{ostvarena} & \text{ciljana} \\ \text{marginalna} & \text{marginalna} \\ \text{kontribucija} & \text{kontribucija} \end{array} \right] \times \begin{array}{c} \text{stvarni} \\ \text{opseg} \\ \text{prodaje} \end{array} \quad (3)$$

Iznos odstupanja od opsega prodaje utvrđuje se kao umnožak razlike ostvarenog i ciljanog opsega prodaje s ciljanom jedinicom marginalnom kontribucijom, prema slijedećem obrascu [5]:

$$\text{Odstupanje od opsega prodaje} = \left[\begin{array}{cc} \text{ostvoreni} & \text{ciljani} \\ \text{opseg} & \text{opseg} \\ \text{prodaje} & \text{prodaje} \end{array} \right] \times \begin{array}{c} \text{ciljana} \\ \text{marginalna kontribucija} \\ \text{po jedinici} \end{array} \quad (4)$$

Zbrajanjem u inaka odstupanja od prodajnih cijena ili marginalne kontribucije i odstupanja od opsega prodaje dolazi se do ukupnog u inaka na rezultat poduzeća a t.j. na ciljanu ukupnu svotu prihoda ili marginalnu kontribuciju.

3.2. Procjena financijske performanse troškovnih centara

Troškovni centri odgovorni su za troškovnu efikasnost u proizvodnji proizvoda ili obavljanju usluga uz ostvarenje tražene kvalitete i rokova isporuka. Mjerenje i vrednovanje rezultata troškovnih centara temelji se na kontroli troškova uz primjenu budžeta i obračuna po standardnim troškovima. Standardni troškovi koriste se u izradi budžeta pri čemu standardni troškovi predstavljaju procjenu troškova proizvodnje pojedinog proizvoda, obavljanja usluge ili izvođenja procesa dok su pojmom budžet obuhvaćeni ukupni planirani troškovi i prihodi poslovnih funkcija, dijelova poduzeća, i poduzeća u cjelini. Standardni troškovi koriste se pri obračunu troškova direktnog rada, direktnog materijala i općih troškova proizvodnje kao umnožak standardne količine i standardne cijene uloženi resursa. Za potrebe budžetiranja i kontrole troškova koriste se praktični standardi temeljeni na efikasnim ali realnim uvjetima poslovanja koji uključuju uobičajene zastoje u poslovnom procesu te normalne gubitke, pri čemu su dovoljno zahtjevni ali ipak dostižni i motiviraju i za menadžere i zaposlenike. U osnovi, standardni trošak je budžet proizvodnje jedinice proizvoda ili usluge [6]. Standardni troškovi predstavljaju unaprijed procijenjene troškove utemeljene na pažljivim analizama koliko bi ti troškovi trebali iznositi u danim okolnostima i primjerenoj efikasnosti poslovanja. Standardni troškovi mogu se koristiti u svim djelatnostima (proizvodnji, trgovini i uslugama) bez obzira radi li se o profitnim ili neprofitnim subjektima, a najprikladniji su za primjenu u uvjetima serijske proizvodnje, pružanja tipiziranih usluga te obavljanja serije istovrsnih aktivnosti. U kontekstu kontrole poslovnih aktivnosti, standardni troškovi služe kao mjerilo za procjenu ostvarenih rezultata poslovanja. Primjena obračuna po standardnim troškovima omogućuje usporedbu o ekvivalentnim

troškova s ostvarenim, te analizu odstupanja radi utvrđivanja mogu ih problema te poduzimanja akcija za njihovo uklanjanje. Razlika između u standardnih i ostvarenih troškova naziva se odstupanje od standardnih troškova. Odstupanja od standardnih troškova mogu biti povoljna (ostvareni troškovi su manji od standardom predviđenih) ili nepovoljna (kada su ostvareni troškovi veći od standardnih). Ukoliko su nepovoljna odstupanja značajna te se ocijene neprihvatljivim, primjenjuje se postupak analize odstupanja kojom se iskazano odstupanje razlaže na cjenovnu i količinsku komponentu s ciljem utvrđivanja uzroka i objašnjenja razloga odstupanja te poduzimanja aktivnosti za njihovo uklanjanje. Cjenovna odstupanja pojedinih troškova predstavljaju umnožak stvarno utrošenih količina inače te razlike ostvarenih i standardnih cijena. Količinska odstupanja troškova predstavljaju razliku stvarno utrošenih i standardom predviđenih količina inače obračunatih po standardnim cijenama.

3.3. Procjena financijske performanse profitnih centara

Uspješnost poslovanja profitnih centara mjeri se s dva motrišta: menadžerske uspješnosti i ekonomske uspješnosti profitnog centra [7]. Ocjena menadžerske uspješnosti temelji se samo onim stavkama nad kojima menadžment ima kontrolu ili značajan utjecaj, dok mjerenje ekonomske uspješnosti profitnog centra uključuje i nekontrolabilne stavke u cilju ocjene doprinosa profitnog centra pokrivenih u korporativnih troškova i ukupnoj profitabilnosti poduzeća. Ocjena postignute razine menadžerske i ekonomske uspješnosti profitnog centra može se provoditi usporedbom s budžetiranim vrijednostima, ostvarenjima prethodnih razdoblja ili s postignutima drugih profitnih centara sličnih obilježja.

Uobičajeno se evaluacija rezultata poslovanja profitnih centara temelji na kontribucijskom obliku računa dobiti i gubitka. Kontribucijski pristup sastavljanja računa dobiti i gubitka temelji se na razdvajanju kontrolabilnih od nekontrolabilnih troškova. Model računa dobiti i gubitka profitnog centra može se ilustrirati slijedećim obrascem [4]:

Prihodi od prodaje	xxx
Minus Kontrolabilni troškovi	<u>xxx</u>
1. Kontrolabilna dobit	xxx
Minus nekontrolabilni izbježiv troškovi	<u>xxx</u>
2. Divizijska kontribucija	xxx
Minus alocirani korporativni troškovi	<u>xxx</u>
3. Divizijska dobit prije poreza	<u>xxx</u>

Slika 2: Kontribucijski oblik računa dobiti i gubitka

Račun dobiti i gubitka prilagođen mjerenju ekonomske i menadžerske uspješnosti profitnog centra omogućuje izvođenje različitih mjera profitabilnosti kojima se postupno utvrđuje dobit kao: kontrolabilna dobit, divizijska kontribucija i dobit prije poreza. Kontrolabilna kontribucija predstavlja razliku prihoda i svih troškova nastalih u profitnom centru te troškova kojim se mogu izravno pripisati. Kontrolabilna kontribucija pokazuje doprinos profitnog centra pokrivenih u nekontrolabilnih troškova i generiranju dobiti. Budući da mjeri sposobnost učinkovitog korištenja resursa,

kontrolabilna kontribucija drži se najprikladnijom za ocjenu uspješnosti menadžera profitnih centara. Ocjena uspješnosti menadžera profitnog centra može se izvoditi usporedbom postignute kontrolabilne kontribucije s budžetskim projekcijama, uz uvažavanje tržišnih okolnosti. Kontribucija profitnog centra (divizijska kontribucija) utvrđuje se umanjnjem kontrolabilne kontribucije za troškove koji se mogu pripisati profitnom centru, ali na koje njihovi menadžeri nemaju značajan utjecaj. U obračunu kontribucije profitnog centra uključuju se i nekontrolabilni troškovi poput amortizacije imovine i općih troškova korporativnih službi povezanih s određenim centrom odgovornosti. U osnovi, radi se o nekontrolabilnim troškovima koji bi se izbjegli u slučaju likvidacije profitnog centra. Budući da pokazuje doprinos profitnog centra pokriven korпорativnih troškovima i stvaranju dobiti, kontribucija profitnog centra koristi se za mjerenje ekonomske uspješnosti profitnog centra.

Dobit prije poreza razlika je kontribucije profitnog centra i alociranih korporativnih troškova. Utvrđivanje dobiti nakon pokrivena kontrolabilnih i nekontrolabilnih troškova profitnog centra te alociranih korporativnih troškova omogućuje simulaciju poslovnog rezultata kakav bi se ostvario poslovanjem samostalnog poduzeća. Dobit prije poreza omogućuje usporedbe s rezultatima drugih profitnih centara istog poduzeća a bez obzira djeluju li na domaćem ili stranim tržištima, te za usporedbe s konkurencijom.

3.4. Procjena financijske performanse investicijskih centara

Mjerenje i vrednovanje financijskih rezultata investicijskih centara uobičajeno se provodi primjenom slijedećih indikatora: stope povrata na ulaganje, rezidualne dobiti i ekonomske dodane vrijednosti [3]. Stopa povrata na ulaganje relativna je mjera poslovne uspješnosti kojom se putem odnosa dobiti i angažirane imovine utvrđuje uinkovitost uloženog kapitala u stvaranju dobiti. Ovisno o okolnostima te cilju mjerenja i vrednovanja rezultata, dobit i ulaganje u mogu biti različito definirani. Obračun stope povrata na ulaganje koristan je za mjerenje ekonomske uspješnosti investicijskih centara te usporedbu s ciljanim rezultatom, postignuima drugih investicijskih centara, rezultatima konkurentskih poduzeća, profitabilnošću u industrije u kojoj poduzeće djeluje ili oportunitetnim troškom. Kada se obračun povrata na ulaganje temelji samo na kontrolabilnoj dobiti i ulaganjima, utvrđena stopa prilagođena je za mjerenje i ocjenu menadžerske uspješnosti investicijskih centara. Korištenje stope povrata na ulaganje kao mjere menadžerske efikasnosti povezano je s opasnošću donošenja suboptimalnih odluka (primjerice odbacivanja projekta s manjom stopom povrata od investicijskog centra, ali većom od prosjeka poduzeća) koje nisu u interesu poduzeća u cjelini. Rezidualnom dobiti mjeri se uspješnost menadžmenta investicijskog centra umanjnjem kontrolabilne dobiti za troškove uloženog kapitala prema slijedećem obrascu [4]:

$$\text{Rezidualna dobit} = \text{kontrolabilna dobit} - \text{troškovi uloženog kapitala} \quad (5)$$

primjeru se troškovi uloženog kapitala utvrđuju množenjem vrijednosti kapitala uloženog u investicijski centar zahtijevanom stopom povrata koja predstavlja oportunitetne troškove ulaganja. Korištenje rezidualne dobiti kao apsolutne mjere

uspješnosti potječe usklađenost ciljeva menadžmenta investicijskih centara s interesima cijelog poduzeća (za menadžment investicijskih centara prihvatljiva su i ulaganja koja donose manju stopu povrata ako ostvaruju dobit nakon odbitka troškova korištenog kapitala). Rezidualna dobit može se koristiti i kao mjera divizijske uspješnosti usporedbom ostvarene s ciljanom ili budžetiranom dobiti investicijskog centra, ali kao apsolutna mjera ne omogućuje usporedbu s ostalim investicijskim centrima unutar poduzeća, drugim poduzećima ili oportunističnim ulaganjima. Ekonomska dodana vrijednost (engl.: economic value added - EVA) kao mjera uspješnosti počinje se koristiti 1990-ih godina. U osnovi, EVA se temelji na redefiniranom konceptu rezidualne dobiti pri čemu se obavljaju prilagodbe raunovodstvenih podataka kako bi se aproksimirale ekonomske vrijednosti dobiti i uložene imovine. Konzultantska tvrtka Stern Stewart koja je osmislila koncept EVA razvila je oko 160 mogućih usklađenja u cilju korekcije konvencionalno utvrđene raunovodstvene dobiti, ali se pokazalo da većina poduzeća treba samo oko deset usklađenja [4]. Ključna usklađenja odnose se na kapitalizaciju troškova koji pridonose dugoročnoj vrijednosti poduzeća poput troškova istraživanja i razvoja, marketinga, obuke i razvoja zaposlenika i slično, alociraju i te troškove u razdoblja u kojima donose ekonomske koristi. Uključivanje troškova kapitala u ocjenu financijske performanse, koncept EVA jasno odražava logiku zahtjeva vlasnika za ostvarivanjem dobiti koji nadmašuje troškove uloženog kapitala. Obracun ekonomske dodane vrijednosti može se ilustrirati slijedećim obrascem [4]:

$$\text{EVA} = \text{Konvencionalna dobit} \pm \text{usklađenja} - \text{troškovi uloženog kapitala} \quad (6)$$

Ovisno o cilju mjerenja, dobit i uložena imovina mogu se različito definirati. Ako se mjeri uinkovitost menadžmenta primjereno je koristiti kontrolabilnu dobit i imovinu, dok je za mjerenje ekonomske uspješnosti investicijskih centara prikladnija divizijska dobit i korištena imovina. U praksi se često koristi EVA utvrđena na temelju dobiti prije ili poslije oporezivanja kao jedinstvena osnova za procjenu menadžerske i divizijske performanse. Troškovi uložene imovine u obračunu ekonomske dodane vrijednosti uobičajeno se utvrđuju množenjem uložene neto imovine s ponderiranim prosječnim troškom uloženog kapitala. Koncept ekonomske dodane vrijednosti usmjeren je na mjerenje performansi poduzeća i menadžera jedinstvenim pokazateljem kojim se menadžment usredotočuje na povećanje ekonomske vrijednosti, što je sukladno motivima i očekivanjima ulagača u vlasničke udjele poduzeća. U mjerenju uspješnosti korištenjem ekonomske dodane vrijednosti polazi se od postavke da je ostvarena ekonomska dobit jednaka dijelu dobiti koji premašuje troškove uloženog kapitala. Ocjena efikasnosti investicijskih centara i njihova menadžmenta može se temeljiti na usporedbi ostvarene i očekivane ekonomske dodane vrijednosti.

4. Zaključak

Temeljna svrha i cilj rada usmjerena je na istraživanje relevantnih teorijskih postavki vezanih uz primjenu koncepta raunovodstva odgovornosti, razmatranje, klasifikaciju

i pregled osnovnih značajki različitih tipova centara dogovornosti, te analizu mjera za ocjenu financijskih performansi prikladnih pojedinom tipu centra odgovornosti.

Kao posljedica rasta i razvoja poduzeća uslijed diversifikacije prodajnog asortimana i (ili) širenja na nova tržišta dolazi do uvođenja divizijske organizacijske strukture i organizacije poslovanja putem centara odgovornosti. Uvođenje divizijske organizacijske strukture zasniva se na postavci da je centralizirano vođenje poslovnog subjekta s raznorodnim proizvodnim ili uslužnim programom vrlo teško ako ne i nemoguće, te stoga poduzeća trebaju biti decentralizirana odnosno podijeljena u ustrojstvene jedinice kojima se lakše upravlja. Ovisno o ovlastima menadžera i stupnju samostalnosti u vođenju i upravljanju te odgovornosti za rezultate poslovanja, u poslovnoj praksi se najčešće formiraju prihodni, troškovni, profitni i investicijski centri kao dijelovi multidivizionalnih poduzeća.

Procjena financijske performanse prihodnih centara temelji se na analizi ostvarenog prihoda i marginalne kontribucije, uz analizu odstupanja od prodajne cijene i marginalne kontribucije te odstupanja od opsega prodaje. Procjena financijske performanse troškovnih centara temelji se na kontroli troškova uz primjenu budžeta i obračuna po standardnim troškovima uz provođenje analize odstupanja od standardnih troškova. Evaluacija financijskih rezultata profitnog centra temelji se na kontribucijskom pristupu sastavljanja računa dobiti i gubitka, čime se omogućuje mjerenje ekonomske i menadžerske uspješnosti profitnog centra. Mjerenje i vrednovanje financijskih rezultata investicijskih centara uobičajeno se provodi primjenom slijedećih indikatora: stopa povrata na ulaganje, rezidualna dobit i ekonomska dodana vrijednost.

5. Literatura

- [1] Garrison, R. H.; Noreen, E. W. & Brewer, P. C. (2006). *Managerial accounting*, McGraw-Hill, ISBN 978-0-07-111550-6, New York
- [2] Atkinson, A. A.; Kaplan, R. S. & Young, S. M. (2004). *Management Accounting*, Prentice Hall, ISBN 0-13-123026-3, New Jersey
- [3] Horngren, C. T.; Datar, S. M., Foster, G.; Rajan, M. V. & Ittner, C. (2009). *Cost Accounting - A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, ISBN 987-0-13-135558-3, New Jersey
- [4] Drury, C. (2012). *Management and Cost Accounting*, Cengage Learning, ISBN 978-1-4080-4180-2, Andover
- [5] Belak, V. (1994). *Profitni centri i interna ekonomija poduzeća*, RRiF plus, ISBN 953-6121-02-6, Zagreb
- [6] Hilton, R. W.; Maher, M. W. & Selto, F. H. (2000). *Cost Management - Strategies for Business Decisions*, McGraw-Hill, ISBN 0-07-117905-4, New York
- [7] Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*, McGraw-Hill, ISBN 978-007-125410-6, New York



Photo 056. Students on the class / Student u na nastavi