



REPUBLIKA HRVATSKA  
MINISTARSTVO FINANCIJA  
SEKTOR ZA HARMONIZACIJU UNUTARNJE REVIZIJE I  
FINANCIJSKE KONTROLE

**SMJERNICE ZA  
TROŠKOVNO I UPRAVLJAČKO  
RAČUNOVODSTVO**

Zagreb, ožujak 2012.

**SADRŽAJ:**

|   |    |
|---|----|
| 1. UVOD.....  | 3  |
| 2. TROŠKOVNO I UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO - pojam, obilježja i razlika u odnosu na<br>financijsko računovodstvo..... | 4  |
| 3. PODRUČJA PRIMJENE TROŠKOVNOG I UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA U<br>JAVNOM SEKTORU.....                               | 6  |
| 4. PREDUVJETI ZA RAZVOJ TROŠKOVNOG I UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA U<br>JAVNOM SEKTORU.....                            | 11 |
| 5. ZAKLJUČAK.....   | 17 |

## 1. UVOD

Razvoj financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru zahtijeva od proračunskih korisnika unaprjeđenje učinkovitosti i djelotvornosti u poslovanju te jačanje odgovornosti rukovoditelja za način upravljanja raspoloživim resursima, obvezama, troškovima i rezultatima.

Razvoj financijskog upravljanja i kontrola zajedno s razvojem u proračunskom sustavu ide u smjeru povezivanja strateškog i proračunskog planiranja, razvoja programskog planiranja, definiranja jasnih ciljeva poslovanja, utvrđivanja pokazatelja uspješnosti i razvoja sustava praćenja realizacije.

Sve navedeno da bi se uspješno provelo u praksi zahtijeva puno detaljnije informacije o troškovima, prihodima, imovini, obvezama, odnosno njihovoj strukturi, načinu ponašanja, mjestima nastanka, učincima koje imaju na dugoročnu održivost određenih programa, projekata, aktivnosti, procesa i slično.

Detaljnije informacije ne mogu se osigurati samo iz tradicionalno poznatog financijskog računovodstva, već se zahtijeva razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva, odnosno razvoj računovodstvenih evidencija i sustava izvješćivanja namijenjenih primarno rukovoditeljima u javnom sektoru za potrebe boljeg financijskog upravljanja.

Općenito govoreći, računovodstveni sustavi izuzetno su značajni za financijsko upravljanje i kontrole jer osiguravaju:

- interno izvještavanje rukovodstva i to za planiranje i kontrolu poslovnih aktivnosti te za procjenu izvršenja poslovnih aktivnosti i rukovoditelja
- interno izvještavanje rukovoditelja o rezultatima za potrebe donošenja odluka za alokaciju sredstava
- interno izvještavanje o aktivnostima koje se odnose na strateško i operativno odlučivanje kao što su pitanja sveukupne poslovne politike i dugoročnog poslovanja, provedbe novih projekata, razvojnih aktivnosti, novih ulaganja i slično.
- eksterno izvještavanje preko financijskih izvještaja pripremljenih u skladu s općeprihvaćenim računovodstvenim načelima ili politikama.

Svrha ovih Smjernica je pomoći rukovoditeljima u javnom sektoru da razumiju ulogu i svrhu troškovnog i upravljačkog računovodstva, zašto je ono važno za potrebe upravljanja, ukazati na ključna područja primjene računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru, kao i preduvjete koje je potrebno osigurati za njihovu sustavnu implementaciju kod proračunskih korisnika.

## **2. TROŠKOVNO I UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO – pojam, obilježja i razlika u odnosu na financijsko računovodstvo**

Povezivanjem računovodstva s informacijskim potrebama rukovodstva nastala je podjela računovodstva na:

- financijsko računovodstvo
- troškovno računovodstvo
- upravljačko računovodstvo.

Financijsko računovodstvo predstavlja temelj računovodstvenih sustava koje je u funkciji evidencije nastalih poslovnih događaja, vođenje propisanih poslovnih knjiga (dnevnik, glavna knjiga, pomoćne knjige) te sastavljanje i izradu propisanih financijskih izvještaja (bilanca, izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, izvještaj o novčanim tijekovima, izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza, izvještaj o obvezama), prvenstveno namijenjenih vanjskim korisnicima.

Važna karakteristika financijskog računovodstva jest procesiranje informacija koje se odnose na prošle poslovne aktivnosti te da je ono propisano i prvenstveno u funkciji eksternog izvještavanja.

U proračunskom sustavu financijsko računovodstvo uređeno je Zakonom o proračunu<sup>1</sup> i provedbenim propisima donesenim temeljem tog Zakona kao što su Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu<sup>2</sup>, Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu<sup>3</sup>, Pravilnik o proračunskim klasifikacijama<sup>4</sup>.

**Računovodstvo troškova dio je računovodstva usmjeren na utvrđivanje i alociranje troškova proizvoda, usluga, aktivnosti, procesa, programa, projekata i slično.**

**Računovodstvo troškova predstavlja dakle onaj dio računovodstvena koji obuhvaća utvrđivanje, alokaciju, planiranje, analiziranje, kontrolu i ocjenu troškova.**

**Upravljačko računovodstvo dio je računovodstva usmjeren na pružanje informacija primarno unutarnjim korisnicima, odnosno rukovoditeljima za potrebe poslovnog odlučivanja.**

Informacije upravljačkog računovodstva koriste se za potrebe planiranja (postavljanja ciljeva, izrade proračuna i slično) te kontrolu realizacije u odnosu na planirano, kao i analize odstupanja te njihovih uzroka i posljedica.

<sup>1</sup> Narodne novine br. 87/08

<sup>2</sup> Narodne novine br. 114/10 i 31/11

<sup>3</sup> Narodne novine br. 32/11

<sup>4</sup> Narodne novine br.26/10

**Troškovno i upravljačko računovodstvo manje treba smatrati odvojenim obračunskim dijelom računovodstva, a više procesom korištenja računovodstvenih podataka za potrebe odlučivanja.**

Međusobna povezanost financijskog, troškovnog i upravljačkog računovodstva nužna je radi stvaranja informacijske osnove za potrebe upravljanja. Sve dijelove računovodstva treba smatrati jedinstvenim izvještajnim sustavom koji treba istovremeno zadovoljiti potrebe internih korisnika za informacijama, ali i osigurati podatke za eksterne financijske izvještaje.

Važno je također istaknuti da obuhvat i struktura podataka u financijskom računovodstvu, predstavlja osnovu za razvoj analitike i detaljniju razradu podataka za potrebe internog obračuna i internog izvještajnog sustava.

**Ključna razlika troškovnog i upravljačkog računovodstva u odnosu na financijsko jeste ta da je troškovno i upravljačko računovodstvo namijenjeno za interne potrebe i nije uređeno posebnim propisima.**

Sadržaj internih izvještaja i obrada podataka koja prethodi njihovoj izradi u pravilu, nije moguće ni uputno propisati ili precizno definirati jer se time gubi mogućnost računovodstvenog prepoznavanja i obuhvaćanja specifičnosti pojedinih djelatnosti i fleksibilnosti u kreiranju internih izvještaja sukladno zahtjevima pojedinih internih korisnika.

Interne obračune i izvještajne sustave oblikuju sami proračunski korisnici uvažavajući specifičnosti svojih djelatnosti, aktivnosti i poslovnih procesa, informacijske zahtjeve rukovoditelja te razvijenost poslovnog i računovodstvenog sustava.

Važno je naglasiti da interni obračuni i izvještajni sustavi trebaju biti usklađeni sa svrhom, ciljem i zadacima poslovanja i trebaju biti u funkciji kvalitetnog i cjelovitog izvještavanja o ostvarenim rezultatima za različite razine rukovoditelja.

Razlike troškovnog i upravljačkog računovodstva u odnosu na financijsko računovodstvo mogu se sažeti kako slijedi:

| <b>Troškovno i upravljačko računovodstvo</b>  | <b>Financijsko računovodstvo</b>                            |
|---|---|
| Nije propisano zakonom  | Propisano zakonom   |
| Format prema odluci rukovodstva (visok stupanj fleksibilnosti u pripremi izvještaja glede donošenja odluka o tome koliko informacija uključiti u izvještaje, koji oblik izvještaja i kada će se pripremati) | Zadani oblik  |
| Daje detaljni pregled svih razina ili centara odgovornosti, prikazuje rezultate određenog, programa, projekta, aktivnosti   | Prikazuje rezultate poslovanja u cjelini                    |
| Uključuje i ne-novčane stavke   | Stavke izražene u novcu                                     |
| Okrenuto i prošlosti i budućnosti (mehanizam planiranja)  | Pogled u prošlost (obuhvaća prošlo razdoblje-gleda unatrag) |
| Distribuirana se unutar organizacije, uglavnom zbog potrebe da se dobiju informacije  | Daje se vanjskim korisnicima                                |
| Izveščivanje po potrebi (uobičajeno češće izveščivanje-mjesečno)  | Propisani rokovi izveščivanja (godišnje, polugodišnje)      |

### **3. PODRUČJA PRIMJENE TROŠKOVNOG I UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA U JAVNOM SEKTORU**

Ključna područja primjene troškovnog i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru obuhvaćaju sljedeće:

- planiranje i izrada financijskog plana, odnosno proračuna
- kontrola i smanjenje troškova
- utvrđivanje cijena i naknade
- ocjena programa i mjerenje rezultata poslovanja
- različitost izbora ekonomskih odluka.

#### ***Planiranje i izrada financijskog plana, odnosno proračuna***

Informacije koje pruža troškovno i upravljačko računovodstvo, što uključuje detaljnije informacije o troškovima, prihodima, imovini, obvezama, ostvarenim rezultatima i slično važan su preduvjet za izradu kvalitetnih financijskih planova, odnosno proračuna.

Izrada financijskog plana na način da se polazi od prošlogodišnjeg plana te uzima u obzir realizacija tijekom godine bez detaljnijeg poznavanja stvarnih uzroka rasta ili smanjena troškova, bez detaljnijih analiza kako će troškovi reagirati u idućem razdoblju s obzirom na promijene okolnosti poslovanja i slično, stvara mogućnosti za nerealno planiranje što kasnije uzrokuje poteškoće u realizaciji.

U svrhu cjelovitijeg poznavanja troškova potrebne su i detaljnije informacije o stanju imovine, a vezano uz troškove koji će proizaći, primjerice zbog potreba održavanja, zamjene imovine, nabavke rezervnih dijelova, troškova servisiranja i slično. Pored toga za izradu financijskih planova važne su i informacije vezane uz buduće obveze koje proizlaze iz potpisanih ugovora, a koji još nisu krenuli u realizaciju ili su djelomično realizirani. Ovo su samo neki od primjera dati s namjerom da ukažu koliko su pored informacija sadržanih u financijskom računovodstvu i propisanim evidencijama, važni i puno detaljniji podaci koje se trebaju nalaziti upravo u dodatnim evidencijama i pratiti kroz interni sustav izvješćivanja jer njihova raspoloživost i uzimanje u obzir važan je preduvjet za kvalitetnije financijsko planiranje.

Povezanost informacija o troškovima s informacijama o programima, projektima i aktivnostima na koje se odnose, kao i s podacima o ustrojstvenim jedinicama za koje se vežu, omogućava lakše i preciznije strukturiranje financijskog plana po programima, projektima i aktivnostima te ustrojstvenim jedinicama, što olakšava praćenje realizacije i lociranje odgovornosti.

Pored toga, s razvojem strateškog planiranja i naglaska na ostvarene rezultate, u izradi financijskog plana sve veći naglasak dobiva i obrazloženje uz financijski plan. Za pripremu obrazloženja uz financijski plan, korisnici proračuna između ostalog trebaju pripremiti izvještaj o

postignutim ciljevima i rezultatima programa te dati podatke o ishodištima i pokazateljima na kojima se zasnivaju izračuni i ocjene potrebnih sredstava za provođenje programa (aktivnosti i projekata). Podaci za pripremu navedenih izvještaja sadržani su troškovnom i upravljačkom računovodstvu.

Raspoloživost detaljnijih informacija o troškovima, prihodima, imovini, obvezama u procesu pripreme financijskog plana olakšava donošenje odluka o mogućim racionalizacijama, prioritetima financiranja, olakšava izradu obrazloženja prijedloga financijskog plana i njegovo strukturiranje (po programima, projektima i ustrojstvenim jedinicama).

Realan i dobro strukturiran financijski plan, kasnije u fazi realizacije omogućava lakše nadziranje i kontrolu provedbe.

### ***Kontrola i smanjenje troškova***

Pravovremene i cjelovite informacije o troškovima važan su preduvjet za kontrolu troškova i njihovo smanjenje tamo gdje za to ima prostora i opravdanosti.

U svrhu kontroliranja troškova jedna od najčešće korištenih metoda je usporedba ostvarenih troškova s planiranim troškovima.

Međutim, osim navedenog, treba naglasiti da se u svrhu učinkovitijeg kontroliranja troškova, ostvareni troškovi mogu uspoređivati i analizirati s više osnova. Primjerice, usporedba sa standardnim troškovima, usporedba s troškovima sličnog programa, projekta ili aktivnosti, usporedba iste vrste troškova kroz duži vremenski period i slično. Preduvjet za to jest da su utvrđeni standardni troškovi, da su razrađeni troškovi programa, da se podaci o troškovima prate kroz duže razdoblje i slično.

Svrha ovih usporedbi i analiza ostvarenoga (djelotvornost i uspješnost) je utvrditi razlike, odstupanja u troškovima, revidirati ih i poduzeti odgovarajuće mjere. Također, utvrđuju se odgovornosti za eventualna odstupanja.

Detaljne informacije o troškovima omogućavaju:

- usporedbu troškova i koristi pojedinih programa, projekata i aktivnosti kako bi se na osnovi takve usporedbe donijele odluke o smanjenju ili ukidanju programa, projekata ili aktivnosti koji nisu učinkoviti
- usporedbu troškova i njihovih promjena kroz određeno vremensko razdoblje, utvrđivanje uzroka za takvo ponašanje troškova te poduzimanje mjera za poboljšanje efikasnosti
- utvrđivanje i smanjivanje troškova u određenim procesima
- usporedbu troškova sličnih aktivnosti, da bi se utvrdilo zašto su troškovi različiti, uključujući i djelotvornost aktivnosti

- bolje razumijevanje što su stvarni troškovi i što utječe na njihovo kretanje, kao i povezani rizici sadašnjeg modela troškova i bilo kojeg alternativnog modela troškova
- razmatranje koji će ključni troškovi pružanja usluga utjecati na buduće proračune, tako da se donesu jasne odluke gdje troškovi moraju biti ograničeni umjesto donošenja proizvoljnih odluka, s posebnim naglaskom na upravljanje troškovima te traženje isplativije alternative
- usporedbu između alternativnih vrsta pružanja javnih usluga da bi se utvrdio ekonomičniji način pružanja
- kreiranje izvješća o realizaciji ugovora o nabavi po količinskim i vrijednosnim pokazateljima ovo je posebno značajno kod sukcesivnih isporuka i nabava sa velikim brojem artikala, ovo izvješće ujedno je i ocjena izvršenja zaključenih ugovora i podloga za procjenu količina za slijedeće nabave
- kreiranje financijskih izvješća primjerice, izvješća o ostvarenju planiranih veličina prihoda i rashoda, obveza, rashoda po mjestu troška.

Potrebno je istaknuti da je upravljanje troškovima, osobito reduciranje troškova, njihova racionalizacija u javnom sektoru, izuzetno složena aktivnost.

Mora se uvažiti cjelokupan lanac vrijednosti i u taj proces trebaju biti uključeni svi sudionici unutar određenog procesa, odnosno sve organizacijske cjeline unutar proračunskog korisnika jer to nije zadaća samo ustrojstvene jedinice za financije i proračun.

Upravljanje troškovima iziskuje detaljne informacije o ukupnim troškovima, velike napore svih zaposlenih, ali i dugoročnu analizu utjecaja smanjenja troškova na kvalitetu pružene usluge i način obavljanja poslovanja.

Prostor za smanjenje troškova treba tražiti u onim dijelovima poslovanja (aktivnostima, procesima) koji uzrokuju visoke troškove, a ne donose koristi. Dakle, prostor za smanjenje troškova leži u uklanjanju ili reduciranju onih procesa i aktivnosti, odnosno u mijenjanju, modificiranju načina poslovanja koji ne stvaraju vrijednosti. U protivnom, proizvoljnim odlukama o smanjenju troškova, bez detaljnijih analiza kakve će to efekte dugoročno izazvati, može se dogoditi da se troškovi smanjuju tamo gdje su zapravo opravdani (čak i neophodni), a istovremeno ostaju oni troškovi koji nisu potrebni, međutim zbog nedovoljnih informacija isti kao takvi nisu identificirani niti su poduzete prave mjere.

### ***Utvrđivanje cijena i naknada***

Informacije koje pruža troškovno i upravljačko računovodstvo važne su i za donošenje odluka za određivanja cijena ili naknada za pružene javne usluge. Primjeri takvih usluga su usluge u javnom zdravstvu, u visokom obrazovanju, kulturi, usluge vrtića i slično.



U određivanju cijene usluga u javnom sektoru pored ekonomskih važno je uzeti u obzir i socijalne i političke aspekte. S tim u vezi cijene javnih usluga često su ispod visine troškova koji nastaju vezano za njihovu realizaciju, odnosno značajniji se iznosi subvencioniraju. Također, pružanje usluga u javnom sektoru treba se promatrati u kontekstu potreba korisnika tih usluga, što oni očekuju, koji su njihovi zahtjevi, kako reagiraju na cijene usluga i slično.

Utvrđivanje cijena usluga predstavlja stratešku odluku za proračunske korisnike koja se donosi uvažavajući nekoliko elemenata: zahtjeve krajnjih korisnika, cijenu konkurencije (u slučajevima gdje konkurencija postoji) te vlastitu razvojnu strategiju. Primjerice, u utvrđivanju cijena usluga gradskih vrtića, preporuka je istražiti zahtjeve roditelja djece u gradskim vrtićima (koje vrste usluga očekuju, za što su spremni uložiti i dodatna sredstva).

Iako u javnom sektoru nema konkurencije, odnosno ona nije prisutna u tolikoj mjeri kao što je u poduzetničkom sektoru, ipak treba istaknuti one slučajeve kada se javna usluga pruža i u poduzetničkom sektoru (npr. privatni vrtići, usluge iz područja obrazovanja, zdravstva i slično).

U tom slučaju, preporuka je analizirati što pružaju pojedine ustanove (vrtići slične veličine u istom ili u nekom drugom gradu), razlike u cijenama, načinu pružanja usluga i slično.

Radi efikasnijeg upravljanja troškovima, poželjno je utvrditi standardne troškove usluge (plaće zaposlenih, trošak opremanja, trošak investicijskog održavanja, režijski troškovi, standardni troškovi prehrane, trošak aktivnosti iz programa rada i slično).

Također, prilikom analiziranja troškova, preporuka je analizirati utjecaje pojedinih komponenti troškova na ukupnu cijenu usluga. Tu je posebno važno uzeti u obzir fiksne troškove, koji će ostati isti unutar određene razine aktivnosti te utvrditi varijabilne troškove koji se mijenjaju ovisno o određenim varijablama (npr. broj djece i slično).

### ***Ocjena programa i mjerenje rezultata poslovanja***

Razvoj programskog planiranja postavlja velike zahtjeve pred proračunske korisnike. Korisnici proračuna trebaju definirati ciljeve programa, povezati ciljeve programa sa strateškim ciljevima, definirati pokazatelje uspješnosti i napraviti dobre procjene troškova i prihoda koji se vežu uz realizaciju utvrđenih programa.

Informacije o troškovima programa zajedno s informacijama o rezultatima koji se postižu, podloga su za donošenje odluka: *Da li neke programe nastaviti ili prekinuti? Koje aktivnosti treba modificirati ili izmijeniti? Jesu li usluge koje pruža taj program neophodne? Kako kreirati uslugu da se ostvare zahtjevi krajnjih korisnika, a da se pri tome ne potroši više sredstava od onih proračunom osiguranih?* i druga slična pitanja.

Razvoj programskog planiranja zahtjeva razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva koje treba osigurati informacije za bolje i učinkovitije upravljanje programima.

Rukovoditelji trebaju informacije o troškovima kako bi odgovorili na pitanja: *Koliko su stvarno ukupni troškovi programa/projekata/aktivnosti? Što uzrokuje troškove i moraju li oni biti tako visoki? Jesu li u planskoj fazi realno utvrđeni svi troškovi vezani uz određeni program? Što poduzeti da se troškovi smanje ili zadrže u prihvatljivim granicama? Kako će smanjenje troškova dugoročno utjecati na realizaciju postavljenih ciljeva programa?*

Za uspješno upravljanje programima, uključujući pri tome i mjerenje rezultata koji se postižu realizacijom programa važno je i jasno odrediti koji su rukovoditelji odgovorni za troškove i kako ih motivirati na upravljanje troškovima.

Navedena pitanja, kao i brojna druga pitanja, ukazuju da je bez detaljnije informacije o troškovima, teško, gotovo nemoguće, učinkovito upravljati programima.

Informacije o troškovima u kombinaciji s informacijama o postignutim rezultatima dobra su podloga za evaluacijski proces ocjene programa te donošenja odluka o autorizaciji, modifikaciji, nastavku, odnosno završetku programa, određenih projekata i slično.

#### ***Različitost izbora ekonomskih odluka***

Korisnici proračuna često su u situacijama donošenja odluka što je bolje i učinkovitije u smislu organizacije i načina njihova poslovanja.

Primjerice, je li ekonomičnije nastaviti s održavanjem stare opreme ili kupiti novu (npr. neku medicinsku opremu). Odgovor na ovo pitanje teško je dati ukoliko se ne procijene troškovi održavanja stare opreme, ne usporede odnosno analizira učestalost kvarova, zastoja u obavljanju djelatnosti te analiziraju troškovi nabave nove opreme i troškovi stavljanja iste u upotrebu.

Korisnici proračuna u situacijama su i donošenja odluka je li isplativije direktno pružati uslugu ili djelatnost (npr. održavanje gradskih parkova) ili ju je isplativije ugovoriti s vanjskim pružateljem usluga. Bez temeljnog razumijevanja koliki su stvarni troškovi direktnog pružanja usluga i što ih uzrokuje, kolika se naknada planira plaćati po ugovoru i koji su sve rizici s time vezani, kao i troškovi ukoliko se isti aktiviraju, nedostaju informacije za kvalitetnu usporedbu i donošenje odluke.

Prilikom donošenja odluke o načinu i organizaciji poslovanja, također su važni podaci o troškovima, odnosno na koji način organizacija poslovanja, određenih aktivnosti i procesa utječe na troškove poslovanja. Primjerice, je li ekonomičnije spajanje različitih organizacijskih jedinica koje pružaju usluge, a još uvijek postići iste ili čak (bolje) usluge ili je bolje razdvajanje spojenih ureda u više područnih ureda. Sličan primjer može biti i organizacija radnog vremena kako bi se izbjegli troškovi prekovremenog rada, a i dalje postigla svrha. Primjerice radno vrijeme vozača u ministarstvima može se organizirati u smjenama (od 07-15h i od 12-20h), umjesto rada od 09-17h čime se mogu izbjeći troškovi prekovremenog rada vozača, budući da zbog potreba posla trebaju biti raspoloživi i iza 17h.

#### **4. PREDUVJETI ZA RAZVOJ TROŠKOVNOG I UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA U JAVNOM SEKTORU**

Razvoj strateškog planiranja kod proračunskih korisnika svojevrsan je pokretač razvoja i troškovnog i upravljačkog računovodstva.

Utvrđivanje strateških ciljeva i pokazatelja uspješnosti, povezivanje strateških ciljeva sa proračunskim sredstvima, traženje izvješća o realizaciji ne samo financijskih planova u smislu planirana/izvršena sredstva već i izvješća o ostvarenim rezultatima za uložena proračunska sredstva, nameće potrebu za razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva.

Međutim, razvoj ovih sustava zahtijeva određene preduvjete koji prije svega uključuju:

- adekvatnu organizacijsku strukturu
- delegiranje ovlasti i odgovornosti
- detaljnije podjele troškova
- adekvatnu informatičku potporu te
- aktivnu suradnju rukovoditelja sa rukovoditeljem za financije i proračun.

##### ***Adekvatna organizacijska struktura***

Adekvatna organizacijska struktura podrazumijeva da je unutarnje ustrojstvo proračunskog korisnika uspostavljeno na način da se osigura realizacija temeljnih funkcija i postavljenih ciljeva poslovanja.

Način kako su ustrojene unutarnje ustrojstvene jedinice i koji su im poslovi dodijeljeni važan je preduvjet i za uspostavu jasnih linija ovlasti i odgovornosti za realizaciju funkcija, ciljeva, programa, projekta i uz njih vezanih proračunskih sredstava, izbjegavanje preklapanja odgovornosti ili nedovoljno jasnih razgraničenja u odgovornostima, jasnije lociranje mjesta nastanka troškova i njihovog povezivanja s programima, projektima, aktivnostima i slično. Ukoliko unutar organizacijskih struktura postoje poteškoće za jasne dodijele ovlasti i odgovornosti za realizaciju ciljeva i upravljanje proračunskim sredstvima tada je implementacija troškovnog i upravljačkog računovodstva otežana što se detaljnije pojašnjava u nastavku.

##### ***Delegiranje ovlasti i odgovornosti***

Za razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva važno je da su unutar organizacijske strukture jasno uređene ovlasti i odgovornosti za realizaciju funkcija, postavljenih ciljeva, utvrđenih programa i za upravljanje proračunskim sredstvima koja su pridružena tim ciljevima, programima i projektima.

Naime, razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva izravno zavisi od interesa rukovoditelja da traži detaljnije informacije o troškovima, prihodima, imovini, obvezama. Taj interes neminovno proizlazi iz situacije kada rukovoditelji jasno znaju za što su odgovorni, kojim dijelom proračuna, odnosno financijskog plana raspolažu, koje ovlasti imaju, odnosno što se od njih očekuje. Važno je naglasiti i to, da ukoliko se od rukovoditelja ne traže izvješća: *Što je učinjeno? Na koji način? Gdje su moguće uštede, a da se istovremeno ne dovodi u pitanje održivost nekih aktivnosti, projekata? Zašto su neki troškovi tako visoki? Prijedlozi više varijanti za obavljanje neke aktivnosti, projekta?* i druga slična pitanja, unatoč tome što su jasno uređene ovlasti i odgovornosti zbog nedostatka nadzora nad rukovoditeljima od strane njima nadređenih također može nedostajati interesa i uviđanja potreba za razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva.

### ***Detaljnije podjele troškova***

Za potrebe učinkovitog upravljanja troškovima iste je potrebno razvrstavati i klasificirati s obzirom na različite aspekte promatranja, primjerice vrsti troška, mjestima nastanka, nositeljima troška, načinu kako reagiraju na promjene u stupnju aktivnosti, koliko se pouzdano mogu planirati, koliko ih se može kontrolirati i slično.

Upravo zbog toga postoje brojne podjele troškova koje su u pravilu motivirane svrhom kojoj služe. U nastavku ćemo izdvojiti primjere nekih klasifikacija troškova koje omogućavaju izradu relevantnih upravljačkih informacija.

Prije toga potrebno je podsjetiti na proračunske klasifikacije propisane Pravilnikom o proračunskim klasifikacijama<sup>5</sup> koje predstavljaju svojevrstan temelj za daljnje klasificiranje i razrađivanje troškova ovisno o specifičnostima i potrebama poslovanja.

Proračunske klasifikacije jesu: organizacijska, programska, funkcijska, ekonomska i lokacijska te izvori financiranja<sup>6</sup>.

Proračunske klasifikacije čine okvir kojim se iskazuju i sustavno prate prihodi i primici te rashodi i izdaci po nositelju, cilju, namjeni, vrsti, lokaciji i izvoru financiranja. Propisane klasifikacije obvezni su primjenjivati svi proračuni i proračunski korisnici u procesima planiranja, izvršavanja, računovodstvenog evidentiranja i izvještavanja. Izvanproračunski korisnici dužni su primjenjivati propisane klasifikacije u procesima planiranja i izvještavanja.

### ***Podjela troškova prema prirodnim vrstama***

Temeljna podjela troškova je podjela troškova po prirodnim vrstama. Ova podjela omogućava utvrđivanje svrhe zbog koje su troškovi nastali. Pored toga ona osigurava jednoobrazno evidentiranje i praćenje troškova te oblikovanje informacija o troškovima u planskim

<sup>5</sup> Narodne novine br. 26/10

<sup>6</sup> Više o proračunskim klasifikacijama u Pravilniku o proračunskim klasifikacijama

dokumentima, financijskim izvještajima i slično. Ova je podjela propisana kroz Računski plan<sup>7</sup> i predstavlja **ekonomsku klasifikaciju**.

U skladu s ekonomskom klasifikacijom i propisanim Računskim planom troškovi se prate kroz račune rashoda. Uvažavajući specifičnosti i potrebe u svom poslovanju proračunski korisnici u okviru propisanog Računskog plana za potrebe praćenje troškova mogu detaljnije razrađivati pojedine stavke rashoda, odnosno otvarati analitičke račune.

Primjerice radi detaljnijeg praćenja troškova goriva, može se u okviru rashoda za motorni benzin i dizel gorivo (račun iz Računskog plana 32234) otvoriti analitički računi koji će omogućiti posebno praćenje dizelskog gorivo, a posebno benzina. Naravno, uz uvjet ukoliko su tako detaljno razrađeni podaci potrebni proračunskom korisniku.

#### **Podjela troškova prema nositeljima troškova**

Podjela troškova prema nositeljima odgovara **programskoj klasifikaciji** koja se uspostavlja definiranjem programa, projekata i aktivnosti na razini korisnika proračuna, a kod državnog proračuna i proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave i definiranjem glavnih programa.

Nositelji troškova su programi, projekti, aktivnosti, procesi kojima je potrebno dodijeliti one troškove koji su s njima povezani.

U pridruživanju troškova određenim programima, projektima, aktivnostima treba voditi računa o tome da se preispita obuhvat svih troškova programa, projekata, aktivnosti i slično. Treba voditi računa da su neki troškovi direktno vezani uz određene programe, projekte, aktivnosti, a za neke troškove veza s određenim aktivnostima nije direktno vidljiva, međutim isti su povezani i važni za provedbu.

Primjerice kod planiranja kapitalnih projekata nije dovoljno samo uzeti u obzir rashode za nabavu nefinancijske imovine (npr. samo troškove izgradnje nove škole ili samo trošak nabave opreme u bolnici), već je potrebno napraviti projekcije budućih rashoda poslovanja koji će trebati financijska sredstva kada se kapitalni projekt (nova škola, nova oprema) stavi u funkciju.

#### **Podjela troškova prema mjestima nastanka – ustrojstvenim jedinicama**

Mjesta nastanka troškova predstavljaju ustrojstvene jedinice (uprave, upravne odjele, službe, odjele i slično) u kojima troškovi nastaju, odnosno koje su zadužene i nadležne za provođenje programa, projekata, aktivnosti koje uz sebe vežu troškove.

Temeljni smisao alociranja troškova na ustrojstvene jedinice, odnosno na mjesta gdje su nastali troškovi jeste osigurati temelje za djelotvornije planiranje i kontrolu troškova. To je ujedno i

---

<sup>7</sup> Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu

preduvjet za razvoj upravljačke odgovornosti rukovoditelja u čijoj su nadležnosti programi, projekti, aktivnosti.

#### **Podjela troškova ovisno o tome kako reagiraju na stupanj aktivnosti**

Troškove je moguće klasificirati ovisno o tome kako reagiraju na stupanj aktivnosti, pa razlikujemo:

- fiksne troškove koji ostaju nepromijenjeni bez obzira na promjene u stupnju aktivnosti (npr. trošak najamnine)
- varijabilne troškove koji se mijenjaju ovisno o promjenama u stupnja aktivnosti (npr. trošak uredskog materijala)
- poluvarijabilne ili miješane troškove koji ostaju nepromijenjeni do određenog stupnja aktivnosti, a nakon toga se mijenjaju (npr. trošak telefona koji ima fiksne mjesečne svote i varijabilni dio ovisno o utrošku)
- diskrecijski troškovi koji nastaju kao posljedica diskrecijskih odluka rukovoditelja (npr. trošak oglasa, troškovi za stručno usavršavanje zaposlenika – seminari, studiji i slično).

Poznavanje troškova kroz ove kategorije osobito je značajno za proces planiranja. Nedovoljno poznavanje promjena u troškovima, ovisno o tome kako će oni reagirati na promjene u poslovanju, odnosno nedovoljno uvažavanje ovih njihovih karakteristika u fazi planiranja može imati za posljedicu nekvalitetno pripremljene financijske planove, a kasnije poteškoće u realizaciji. Primjerice, nastanak troškova za koji nisu osigurana financijska sredstva, nedovoljno planirana sredstava za podmirenje fiskalnih troškova (npr. troškovi režija) i slično.

#### **Podjela troškova ovisno o tome koliko se mogu predvidjeti**

Ovisno o tome koliko se mogu predvidjeti, odnosno normirati, troškovi se mogu klasificirati na :

- standardne troškove
- čiste planske troškove
- fleksibilne planske troškove.

U pružanju usluga treba težiti i utvrđivanju standardnih troškova (primjerice u zdravstvu, u školstvu i slično). Postojanje standardnih troškova predstavlja dobar kontrolni mehanizam, bazu za usporedbu nastalih troškova, dobru podlogu za planiranje troškova i slično. Utvrđene standarde treba kontinuirano pratiti, za utvrđena odstupanja raditi analize i sukladno rezultatima analize raditi promjene u postavljenim standardima.

Čisti planski troškovi su oni koje je moguće planirati s velikom pouzdanošću da će se i realizirati sukladno planskim iznosima.

Razvijen sustav standardnih troškova povećava i stupanj čistih planskih troškova.

Fleksibilni planski troškovi su oni koji je teško pouzdano planirati, budući je teško predvidjeti odvijanje aktivnosti s kojima su vezani (npr. porodiljne naknade, bolovanja i slično).

#### **Podjela troškova ovisno o mogućnostima njihove kontrole od strane rukovoditelja**

Podjela troškova ovisno o mogućnostima njihove kontrole od strane rukovoditelja uključuje podjelu na:

- kontrolabilne
- nekontrolabilne.

Općenito gledano, ako rukovoditelji mogu utjecati na visinu troškova, tada se radi o kontrolabilnim troškovima. Ako rukovoditelji nemaju utjecaja na visinu pojedinih troškova, takvi troškovi su za njih nekontrolabilni.

Drugim riječima, određeni rukovoditelj neke troškove koji terete njegovu ustrojstvenu jedinicu može kontrolirati (jer o njima odlučuje), dok neke troškove koji terete njegovu jedinicu ne može kontrolirati (jer o njima ne odlučuje).

Kad god je to moguće treba težiti da proračun troškova koji tereti određenu ustrojstvenu jedinicu uključi uglavnom troškove koje rukovoditelj te ustrojstvene jedinice može kontrolirati, čime se olakšava razgraničenje odgovornosti rukovoditelja za prekomjernost u nastanku i visini određenih vrsta troškova.

Primjeri kontrolabilnih troškova su: troškovi uredskog materijala čije korištenje može biti kontrolirano; plaćanje prekovremenog rada opseg kojeg se može kontrolirati; stručno usavršavanje jer se broj i trošak svakog oblika izobrazbe može kontrolirati; telefon čije se korištenje može kontrolirati.

Primjeri nekontrolabilni troškovi su: najam i naknade koji se terete kao dio ukupnih troškova koje je dogovorio drugi rukovoditelj; jednako tako osiguranje imovine, uporaba servera i slične opreme.

U praksi se često javlja dualna odgovornost, odnosno kada je odgovornost za pojedini trošak podijeljena između više rukovoditelja (više rukovoditelja uključeno u kontrolu troškova). Na primjer, u procesu nabave, kada je rukovoditelj koji pokreće nabavu odgovoran za količinu naručene robe, radova ili usluga, a rukovoditelj odjela za nabavu za cijenu po kojoj je roba, radovi ili usluga nabavljena. Primjerice, nabava po nižoj cijeni može se pokazati kao dobro rješenje, međutim problem može nastati zbog slabije kvalitete materijala i potrebe za većom količinom materijala. Rješavanje ovakvih i sličnih situacija traži detaljnije analize kako bi se razumjeli razlozi pojave ovakvih situacija i kako bi rukovoditelji koji su odgovorni za ta područja mogli poduzeti određene korektivne akcije.

### ***Adekvatna informatička potpora***

Razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva znatno je olakšan kada postoji adekvatna informatička potpora. Naime, razvoj ovih sustava podrazumijeva i razvoj sustava evidencija, baza podataka i njihovo međusobno integriranje i povezivanje. Uz informatičku potporu to je dakle jednostavnije i brže. Također, potrebna su i redovita ažuriranja i nadogradnje baza podataka i izvještajnih sustava kako bi pružili potrebne informacije.

S obzirom da informatička potpora zahtijeva značajna sredstva, prije bilo kakvih odluka potrebno je provesti detaljne analize stvarnih potreba, odnosno što zapravo treba proračunskom korisniku od informacija, koliko detaljno u kojim segmentima poslovanja i ovisno o prioritetima i raspoloživim resursima donijeti odluku.

Također, kao što je već istaknuto obuhvat i struktura podataka u financijskom računovodstvu predstavlja osnovu za razvoj analitike i detaljniju razradu podataka za potrebe troškovnog i upravljačkog računovodstva. Prilikom informatizacije računovodstvenih sustava o tome je potrebno voditi računa, odnosno da razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva znači nadogradnju baza podataka i izvještaja iz financijskog računovodstva te njihovo povezivanje s drugim operativnim sustavima (npr. kadrovskom službom, službom za nabavu, pomoćnim evidencijama dugotrajne materijalne imovine i slično).

### ***Suradnja rukovoditelja s rukovoditeljem za financije i proračun***

Razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva predstavlja zajednički zadatak rukovoditelja i rukovoditelja za financije i proračun. Kao što je već istaknuto, detaljnije informacije troškovnog i upravljačkog računovodstva primarno su namijenjene rukovoditeljima kako bi lakše mogli donositi odluke vezano za programe, projekte, aktivnosti i procese za koje su nadležni i kako bi prilikom donošenja tih odluka i praćenja njihove realizacije uzimali u obzir financijske učinke koji iz toga proizlaze i njima upravljali.

Rukovoditelji za financije i proračun imaju ulogu da pomognu ostalim rukovoditeljima u razvoju troškovnog i upravljačkog računovodstva na način da im pomognu u razumijevanju svrhe i koristi ovih sustava, da djeluju proaktivno odnosno da traže od rukovoditelja detaljnije analize troškova, prihoda, podloge na kojima se zasnivaju izračuni potreba za financijskim sredstvima, potiču praksu dobrih primjera i ostvarenih ušteda, odnosno rješenja koja su dovela do smanjenih troškova, zahtijevaju nadopune financijskih izvještaja s detaljnijim obrazloženjima što se je realiziralo i na koji način, kako su ostvareni postavljeni pokazatelji uspješnosti.

Budući da je temelj za razvoj troškovnog i upravljačkog računovodstva financijsko računovodstvo, uloga rukovoditelja za financije i proračun je da osigura sređene evidencije i izvještajne sustave u financijskom računovodstvu, ažurne evidencije, sve potrebne podloge za



knjiženje poslovnih događaja i da sukladno potrebama za detaljnije informacije u suradnji s ostalim rukovoditeljima radi na razvijanju i nadograđivanju sustava evidencija i izvještaja za interne potrebe.

## 5. ZAKLJUČAK

Troškovno i upravljačko računovodstvo u daleko većoj mjeri razvijenije je u poduzetničkom sektoru nego u javnom sektoru, što je razumljivo budući da je temeljni motiv u poduzetničkom sektoru ostvariti dobit te se zahtijevaju itekako detaljne informacije o troškovima, prihodima, ostvarenim rezultatima i odgovornosti.

Razvoj financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru između ostalog od korisnika proračuna zahtijeva postizanje puno veće ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti u poslovanju. U kontekstu postizanja tih načela dobrog gospodarenja proračunskim sredstvima neophodne su puno detaljnije informacije o troškovima, prihodima, ostvarenim rezultatima, imovini, obvezama koje je potrebno osigurati kroz izgradnju internih sustava evidencija, baza podataka te izvještajnih linija.

Dakle, kvalitetni sustavi financijskog upravljanja i kontrola neminovno zahtijevaju i razvoj računovodstvenih sustava, odnosno njihovo daljnju izgradnju. Obzirom da razvoj u sustavu proračuna ide u smjeru povezivanja ciljeva-planova-proračunskih sredstava to zahtijeva i razvoj računovodstvenih evidencija i sustava izvješćivanja koje prate veze između planskih dokumenata i proračunskih sredstava i u fazi planiranja i u fazi realizacije. To primjerice uključuje razvoj evidencija koje prate vezu između planova nabave i financijskog plana, evidencije ugovorenih obveza i sl. Razvoj programskog planiranja također zahtijeva razvoj računovodstvenih evidencija i sustava izvješćivanja kako bi se osigurala potrebne informacije za upravljanje programima, što uključuje informacije o troškovima programa, vrstama troškova, mjestima nastanka troškova i slično.

**Smjernice ukazuju na ključna područja gdje se mogu dobiti koristi od razvoja i primjene troškovnog i upravljačkog računovodstva i preduvjete za njegov razvoj koji se temelje na saznanjima iz dosadašnjih analiza, a ujedno ukazuju na područja na kojima će trebati dalje raditi.**

**KLASA: 043-01/12-01/123**

**URBROJ: 513-10/12-1**

**Zagreb, 30. ožujka 2012.**

**P.O. MINISTRA FINANCIJA**

