

Analiza lučkih troškova

Fabijanić, Emma

Master's thesis / Diplomski rad

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Rijeka, Faculty of Maritime Studies, Rijeka / Sveučilište u Rijeci, Pomorski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:187:250873>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-26**



Sveučilište u Rijeci, Pomorski fakultet
University of Rijeka, Faculty of Maritime Studies

Repository / Repozitorij:

[Repository of the University of Rijeka, Faculty of Maritime Studies - FMSRI Repository](#)



uniri DIGITALNA
KNJIŽNICA



**SVEUČILIŠTE U RIJECI
POMORSKI FAKULTET**

EMMA FABIJANIĆ

**ANALIZA LUČKIH TROŠKOVA – PODLOGA ZA
DONOŠENJE POSLOVNIH ODLUKA**

DIPLOMSKI RAD

Rijeka, 2022.

**SVEUČILIŠTE U RIJECI
POMORSKI FAKULTET**

**ANALIZA LUČKIH TROŠKOVA – PODLOGA ZA
DONOŠENJE POSLOVNIH ODLUKA
ANALYSIS OF PORT COSTS – BASIS FOR MAKING
BUSINESS DECISIONS**

DIPLOMSKI RAD

Kolegij: Strateški razvoj prometnog sustava

Mentor/komentor: doc. dr. sc. Dražen Žgaljić

Studentica: Emma Fabijanić

Studijski program: Logistika i menadžment u pomorstvu i prometu

JMBAG: 0112070733

Rijeka, rujan 2022.

Studentica: Emma Fabijanić

Studijski program: Logistika i menadžment u pomorstvu i prometu

JMBAG: 0112070733

IZJAVA O SAMOSTALNOJ IZRADI DIPLOMSKOG RADA

Kojom izjavljujem da sam diplomski rad s naslovom
Analiza lučnih troškova – podloga za donošenje poslovnih odluka _____

izradio/la samostalno pod mentorstvom
doc. dr. sc. Dražen Žgaljić _____

te komentorstvom _____

stručnjaka/stručnjakinje iz tvrtke _____
(naziv tvrtke).

U radu sam primijenila metodologiju izrade stručnog/znanstvenog rada i koristila literaturu koja je navedena na kraju diplomskog rada. Tuđe spoznaje, stavove, zaključke, teorije i zakonitosti koje sam izravno ili parafrazirajući navela u diplomskom radu na uobičajen, standardan način citirala sam i povezoala s fusnotama i korištenim bibliografskim jedinicama, te nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Rad je pisan u duhu hrvatskoga jezika.

Student/studentica
Emma Fabijanić
(potpis)

Ime i prezime studenta/studentice

Emma Fabijanić

Studentica: Emma Fabijanić

Studijski program: Logistika i menadžment u pomorstvu i prometu

JMBAG: 0112070733

IZJAVA STUDENTA – AUTORA
O JAVNOJ OBJAVI OBRANJENOG DIPLOMSKOG RADA

Izjavljujem da kao student – Emma Fabijanić autor diplomskog rada dozvoljavam Pomorskom fakultetu Sveučilišta u Rijeci da ga trajno javno objavi i besplatno učini dostupnim javnosti u cjelovitom tekstu u mrežnom digitalnom repozitoriju Pomorskog fakulteta.

U svrhu podržavanja otvorenog pristupa diplomskim radovima trajno objavljenim u javno dostupnom digitalnom repozitoriju Pomorskog fakulteta, ovom izjavom dajem neisključivo imovinsko pravo iskorištavanja bez sadržajnog, vremenskog i prostornog ograničenja mog diplomskog rada kao autorskog djela pod uvjetima *Creative Commons* licencije CC BY Imenovanje, prema opisu dostupnom na <http://creativecommons.org/licenses/>

Student/studentica - autor

Emma Fabijanić

(potpis)

SAŽETAK

Svaki gospodarski i poslovni subjekt pri proizvodnji učinaka i pružanju usluga stvara troškove. Troškovi nastaju neovisno od toga posvećuje li im menadžment pozornost ili ih ignorira. Kako bi poslovne odluke menadžmenta bile kvalitetne, potrebno je da se temelje na ozbiljnoj analizi troškova kao dijela sustava upravljanja troškovima. Analizu mogu provesti stručne službe poduzeća, vanjske institucije ili sam menadžment. Pored podataka o troškovima na temelju zakonom propisanih obrazaca (financijsko računovodstvo), potrebno je izgraditi sustav upravljanja troškovima (menadžersko računovodstvo). Time se definiraju i procesi analize kako bi se poslovne odluke donijele u cilju povećanja uspješnosti poslovanja. Ovakav zaključak vrijedi i za poslovanje morskih luka čija razina ukupnih troškova zbog njihove veličine i strukture zahtijeva ozbiljan pristup menadžmenta ovim aktivnostima. Dvije najveće hrvatske morske luke (Rijeka i Ploče) s obzirom na njihov značaj za županiju i gospodarstvo države posvećuju odgovarajuću razinu pozornosti i stručnosti u pristupu analizi lučkih troškova poslovanja.

Ključne riječi: analiza, menadžment, morska luka, troškovi.

SUMMARY

Every economic and business entity incurs costs in producing effects and providing services. Costs are incurred regardless of whether management pays attention to them or ignores them. In order for business management decisions to be of good quality, they need to be based on a serious cost analysis as part of a cost management system. The analysis can be performed by the company's professional services, external institutions or the management itself. In addition to data on costs based on statutory forms (financial accounting), it is necessary to build a cost management system (managerial accounting). This also defines the analysis processes in order to make business decisions in order to increase business performance. This conclusion also applies to the operation of seaports whose level of total costs due to their size and structure requires a serious approach of management to these activities. The two largest Croatian seaports (Rijeka and Ploče), given their importance for the county and the state's economy, pay an appropriate level of attention and expertise in approaching the analysis of port operating costs.

Key words: analysis, management, seaport, costs

SADRŽAJ

SAŽETAK	I
SUMMARY	I
SADRŽAJ	II
1. UVOD	1
1.1. PROBLEM, PREDMET I OBJEKT ISTRAŽIVANJA	1
1.2. RADNA HIPOTEZA I POMOĆNE HIPOTEZE	2
1.3. SVRHA I CILJEVI ISTRAŽIVANJA	3
1.4. ZNANSTVENE METODE	3
1.5. STRUKTURA RADA	4
2. TEMELJNE TEORIJSKE ODREDNICE POSLOVNIH TROŠKOVA	5
2.1. POJAM TROŠKA	6
2.2. PODJELA TROŠKOVA	7
2.2.1. Podjela troškova po vrstama ili prirodnim svojstvima	7
2.2.2. Podjela troškova prema obujmu poslovanja odnosno stupnju iskorištenja kapaciteta (promjene razine aktivnosti)	8
2.2.3. Podjela troškova prema nositeljima troškova	10
2.2.4. Podjela troškova prema značaju za donošenje odluka	11
2.2.5. Podjela troškova prema obuhvatu kontrole	11
2.2.6. Podjela troškova prema vremenu nastanka	12
2.3. ANALIZA TROŠKOVA U SUSTAVU UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA	13
2.3.1. Objekt analize i poslovna odluka	14
2.3.2. Analiza u poslovnom procesu	16
2.3.3. Subjekti analize	17
2.3.4. Organizacija tijeka analize	18
2.3.5. Analiza obujma i strukture troškova	19
3. MENADŽERSKO RAČUNOVODSTVO KAO PODLOGA ZA DONOŠENJE POSLOVNIH ODLUKA	21
3.1. O TEORIJI FINACIJSKOG I MENADŽERSKOG RAČUNOVODSTVA	22
3.1.1. Obilježja financijskog računovodstva	22
3.1.2. Obilježja menadžerskog računovodstva	23
3.1.3. Odnos financijskog i menadžerskog računovodstva	24
3.2. VAŽNOST TROŠKOVA I ANALIZE TROŠKOVA U DONOŠENJU POSLOVNIH ODLUKA	25
4. ANALIZA LUČKIH TROŠKOVA (KAO PODLOGA ZA DONOŠENJE POSLOVNIH ODLUKA)	27

4.1. OPĆENITO O MORSKIM LUKAMA	27
4.2. ZNAČAJ LUKA ZA GOSPODARSTVO.....	29
4.3. TEMELJNA OBILJEŽJA LUKE RIJEKA.....	30
4.3.1. Analiza lučkih troškova luke Rijeka d.d. kao podloge za donošenje poslovnih odluka.....	31
4.3.2. Čimbenici od utjecaja na troškove poslovanja Luke Rijeka d.d.	42
4.4. TEMELJNA OBILJEŽJA LUKE PLOČE	46
4.4.1. Analiza lučkih troškova Luke Ploče d.d. kao podloge za donošenje poslovnih odluka.....	46
4.4.2. Čimbenici od utjecaja na troškove poslovanja Luke Ploče d.d.....	57
5. ZAKLJUČAK.....	59
LITERATURA.....	63
POPIS TABLICA	65

1. UVOD

Poslovanje svakog gospodarskog subjekta neminovno izaziva i proizvodi troškove raznih vrsta i veličina. Uspješna i kvalitetna poslovna politika se ne može voditi ukoliko se troškovima ne posveti odgovarajuća pozornost te ukoliko menadžment ne shvati i ne prihvati njihovu važnost u donošenju kvalitetnih poslovnih odluka i postizanju dobrih poslovnih rezultata.

Uspješnost i mjerila analize troškova osnovni su pokazatelj stanja i uspješnosti poduzeća. Kvalitetna i kontinuirana analiza troškova trebala bi rezultirati kratkoročnim i dugoročnim pozitivnim učincima na području troškova, a time i povećanjem uspješnosti poslovanja poduzeća.

Provedba analize zahtijeva i neke elemente koje možda nije moguće odmah realizirati, a za neke će se s vremenom pojaviti potreba za korekcijama i dopunama. To samo pokazuje da je analiza troškova i dinamička veličina koja će se s vremenom morati mijenjati i dopunjavati.

Analizom troškova poslovanja stvaraju se značajne prednosti u poslovanju jer nastaje mogućnost donošenja odluka temeljem pokazatelja, a ne intuicije. Temeljem analize lakše se sagledava stvarno poslovno stanje poduzeća i povećava sposobnost sustava da reagira na pojavu prevelikih troškova. Ona donosi i promjenu ponašanja u pravcu veće odgovornosti za troškove.

Stoga se mora pokušati istaknuti važnost koju analiza (lučkih) troškova ima za uspješno i kvalitetno poslovanje trgovačkih društava koje se bave lučkom djelatnošću.

1.1. PROBLEM, PREDMET I OBJEKT ISTRAŽIVANJA

Problem istraživanja u ovom radu je kako postaviti analizu troškova u odnosu na donošenje poslovnih odluka. Na koji način primijeniti teorijske odrednice o troškovima i analizi kao dijelu poslovnih procesa u odnosu na poslovno ponašanje menadžmenta koji donosi poslovne odluke.

Potrebno je pokušati utvrditi stupanj važnosti koju analiza troškova ima kao podloga za donošenje poslovnih odluka kao i obujam i strukturu njezinih najvažnijih dijelova koje je racionalno provesti, a da sama analiza ne postane sama sebi svrha.

Predmet istraživanja jest analiza lučkih troškova kao podloga za donošenje poslovnih odluka. Da bi se analiza mogla kvalitetno provesti nužno je svakoj od sastavnica ove analize posvetiti odgovarajuću pozornost.

To znači da je potrebno obraditi teorijsko poimanje troškova, njihove najvažnije teorijske podjele, određenja obujma i strukture itd. Potrebno je navesti i teorijska obilježja analize osobito analize troškova, s posebnim osvrtom na poziciju analize troškova u odnosu na cjelinu sustava upravljanja troškovima.

U posebnom dijelu je prikazana analiza troškova dva trgovačka društva koja se bave lučkom djelatnošću i to Luke Rijeka d.d. i Luke Ploče d.d..

Objekt istraživanja su Luka Rijeka d.d. i Luka Ploče d.d. odnosno njihovo poslovanje s usmjerenom pozornosti na analizu lučkih troškova koje ostvaruju ova dva trgovačka društva.

1.2. RADNA HIPOTEZA I POMOĆNE HIPOTEZE

Glavna radna hipoteza koju se u ovom diplomskom radu istražuje i dokazuje jest da menadžment lučkog poduzeća nužno mora shvatiti i prihvatiti (usvojiti) važnost i nezaobilaznu ulogu kvalitetne, pravodobne i sadržajne analize lučkih troškova (troškova poslovanja luke) jer ona (analiza) predstavlja jedan od temelja uspješnog upravljanja poduzećem i temelj dobrih i kvalitetnih poslovnih odluka.

Pomoćne hipoteze :

- analiza lučkih troškova jest potencijalni temelj za donošenje kvalitetnih poslovnih odluka,
- lučki troškovi (poslovanja) mogu, ukoliko se ne analiziraju, ugroziti poslovanje poduzeća odnosno postizanje dobrih poslovnih i financijskih rezultata,
- koristi od analize lučkih troškova i donošenja poslovnih odluka na temelju nje

mnogostruko su veće od napora i troškova koja ona donosi.

1.3. SVRHA I CILJEVI ISTRAŽIVANJA

Svrha istraživanja u ovom radu je nalaženje odgovora zbog kojih je razloga analiza troškova važna za donošenje poslovnih odluka i do koje razine analize. Naime, analiza troškova može se raditi formalno i suštinski.

Ukoliko se analiza radi samo formalno od nje poduzeće nema nikakve koristi već samo dodatne troškove. Stoga je važno pokazati njezin značaj i pozitivan učinak na poslovanje.

Cilj istraživanja je pokazati da je svaka analiza troškova dobra podloga za donošenje poslovnih odluka. Analiza lučkih troškova s obzirom na veličinu poduzeća koja se bave ovom djelatnošću je stoga još značajnija.

Ovo istraživanje nastoji prikazati temeljne teorijske odrednice o troškovima, analizi njihova obujma i strukture, osnove upravljanja troškovima te kvantificirati određena ostvarenja i kretanja lučkih troškova njihovom analizom na primjerima trgovačkih društava koja se bave lučkom djelatnošću.

Istraživanje bi trebalo pokazati zašto je potrebno poznavati teoriju troškova važnu za analizu; koje su koristi donošenja odluka temeljenih na analizi; što je važno za financijsko, a što za menadžersko računovodstvo; kako se pojedina poduzeća može bitno odnositi prema ponašanju troškova u poslovanju; koje teorijske postavke pojma analize su korisne u procesu upravljanja troškovima itd.

1.4. ZNANSTVENE METODE

Prilikom istraživanja, formuliranja i predstavljanja rezultata istraživanja korištene su u odgovarajućim kombinacijama sljedeće znanstvene metode: metoda analize i sinteze, metoda indukcije i dedukcije, metoda specijalizacije i generalizacije, metoda dokazivanja i opovrgavanja, statistička metoda, povijesna metoda, komparativna metoda, metoda klasifikacije, matematička metoda, metoda deskripcije.

1.5. STRUKTURA RADA

Ovaj diplomski rad sastoji se od pet poglavlja s određenim brojem potpoglavlja.

Prvo poglavlje sadrži: uvodne napomene, problem istraživanja, predmet istraživanja i objekt istraživanja, ciljeve istraživanja i njegovu svrhu.

Drugo poglavlje sadrži teorijski prikaz: pojmovnog određenja troškova, njihove klasifikacije i podjele, pozicije i važnosti u poslovanju poduzeća; pozicije analize troškova u sustavu upravljanja troškovima u poduzeću i ulozi u kreiranju sadržaja menadžerskog računovodstva; donošenja odluka menadžmenta na temelju raznih analiza pa tako i analize troškova.

Treće poglavlje sadrži analitički prikaz: uloge i važnosti analize troškova u stvaranju podloga za donošenje poslovnih odluka; sadržaja i uloge troškova i njihove analize prema izvorima financijskog računovodstva (propisani financijski izvještaji kao podloga za analizu); sadržaja i uloge odabranih troškova poslovanja u kreiranju menadžerskog računovodstva - odabir troškova za analizu, načine analize, i načina izvješćivanja o dobivenim ishodima; važnost shvaćanja i prihvaćanja analize i rezultata analize od strane menadžmenta za donošenje poslovnih odluka.

Četvrto poglavlje sadrži analizu lučkih troškova na primjeru dva trgovačka društva koje za predmet poslovanja imaju lučko poslovanje. Analiza bi obuhvatila istraživanje obujma i strukture troškova.

Peto poglavlje je Zaključak u kojem je dan stav kako je za menadžment lučkog poduzeća važna i nezaobilazna uloga kvalitetne, pravodobne i sadržajne analize lučkih troškova (troškova poslovanja luke).

2. TEMELJNE TEORIJSKE ODREDNICE POSLOVNIH TROŠKOVA

Svaka poslovna i ekonomska aktivnost neminovno proizvodi troškove. Gospodarski subjekti ne mogu ostvarivati svoju zadaću i poslovati, a da istodobno nisu izloženi stvaranju troškova koji im omogućuju da se pojave na raznim tržištima i održavaju i razvijaju poslovanje.

Troškovi su najrazrađenije područje ekonomije i poslovanja gospodarskih subjekata. Ipak, bez obzira na razne teorije troškova, definicije raznih teoretičara i poslovnih stručnjaka, kao ni obilje literature iz područja troškova, neke velike razlike i razmimoilaženja u pogledu definiranja pojma troška, kao i njihove razne načine podjele, u stvarnosti nema.

Mnoštvo je pojedinih autora koji pojam troška definiraju na svoj način, a svaka od tih pojedinih definicija troškova je složena kategorija koja se onda dalje raščlanjuje. Bez obzira na teorijsko razmatranje i razlike u poimanju troškova, uzroci njihova nastanka i posljedice mogu biti pozitivni i negativni.

Oni ovise o ozbiljnosti i pozornosti koja se pridaje raznim troškovima koji se javljaju u poslovanju. Svoje će učinke na poslovni rezultat proizvesti neovisno bavi li se njima menadžment poduzeća ili ih zanemaruje.

Praćenje kretanja troškova je glavna zadaća. Treba pronaći glavne izvore troškova i utvrditi njihovu povezanost s ostalim troškovima. Nužno je stalno provođenje obrada i analiza, te izravno i neizravno optimiziranje svih aktivnosti. Cilj je stalno poboljšavanje organizacije i sustava u cjelini.

Rad na praćenju i kontroli troškova nije značajnije dodatno opterećenje zaposlenih. Povećan napor u radu na troškovima donosi mnoge koristi za poduzeće. Koristi u praćenju i evidentiranju troškova treba uskladiti s vremenom i naporima potrebnom za njihovo praćenje.

Teorija troškova jedna je od temeljnih teorija u ekonomskoj i računovodstvenoj znanosti. Ona je neizostavni dio ekonomije i predmet proučavanja mnogih ekonomskih teoretičara.

Predmet njihova posebnog zanimanja su pojave i nastanak troškova razvijanjem ekonomskih i poslovnih aktivnosti. Žele pronaći karakteristična obilježja pojedinih vrsta

troškova, a osobito njihovo ponašanje u raznim poslovnim aktivnostima i poslovnim procesima kao i dijelovima tih procesa.

Poznavanje teorije troškova važno je osobama koje se bave ekonomskim i računovodstvenim područjem u poslovanju poduzeća, osobito stručnim službama i odgovornim osobama u tim službama. Međutim, i menadžment raznih razina odgovornosti trebao bi raspolagati određenim temeljnim znanjima o troškovima.

Zbog održavanja sposobnosti dobrog upravljanja troškovima, menadžment poduzeća mora stalno ulagati dodatne napore u razne zahtjeve koje izaziva potreba poznavanja i razumijevanja troškova.

Prepoznavanje i razumijevanje ponašanja troškova u poslovanju i većini poslovnih procesa veoma je važno kako bi se ostvarili ciljevi i svrha poslovanja uz istodobno postizanje dobrih financijskih i poslovnih rezultata.

2.1. POJAM TROŠKA

Poslovni ali i neposlovni procesi odvijaju se na način da stvaraju troškove raznih vrsta i veličina. Razlozi njihova nastanka mogu biti različiti, ali su posljedice uvijek iste. One predstavljaju umanjene ekonomske koristi i dobrih financijskih i poslovnih rezultata.

U obilju stručne literature koja se bavi proučavanjem troškova, troškovi se uglavnom definiraju kao novčano izražen utrošak određenih resursa u cilju ostvarenja određenog učinka.

Menadžment želi zadržati troškove u optimalnim granicama. Traže se načini za njihovu racionalizaciju. Stalno se moraju poduzimati korektivne aktivnosti i utvrđivati odgovornost za troškove.

Za provedbu analize troškova u poslovanju poduzeća mora se utvrditi pojam troška. Mora se procijeniti njegovo značenje u poslovnom procesu i poslovanju poduzeća.

Pojam troška često se vezuje uz pojam rashoda, ali postoje međusobne razlike. Naime, rashodi su kategorija financijskog računovodstva odnosno obračuna troškova namijenjenog vanjskim korisnicima, dok su troškovi kategorija računovodstva troškova odnosno obračuna namijenjenog korisnicima unutar poduzeća.

2.2. PODJELA TROŠKOVA

Podjela troškova prema ekonomskoj literaturi i poslovnoj praksi prikazuje se na razne načine i klasificira u mnogo inačica. Različitost u pristupu i načinu podjele i klasifikacije troškova nastala je zbog raznih škola i teoretičara troškova u cilju što bolje analize i upravljanja troškovima.

Svaka takva podjela i klasifikacija temelji se na određenim kriterijima i obilježjima prema kojima se dijele pojedine vrste troškova. Pojedine raščlanjene klasifikacije dijele se onda na daljnje vrste i podvrste troškova.

Na temelju izvještaja o raznim ponašanjima troškova koji su klasificirani prema različitim kriterijima i obilježjima, menadžment poduzeća će donositi razne poslovne odluke. Temeljne raščlane troškova poslovanja odnosno podjele troškova koje se najviše obrađuju u ekonomskoj teoriji i s kojima se najviše susreću menadžment i stručna podrška poslovanju u poduzećima mogu se sažeti u nekoliko raznih razgraničenja i podjela.

2.2.1. Podjela troškova po vrstama ili prirodnim svojstvima

Ovaj kriterij za podjelu troškova je najučestaliji u teoriji i u praksi. Troškovi po vrstama odnosno prirodnim svojstvima, odnosno njihova raščlana predstavlja najstariju klasifikaciju troškova pa zapravo od ove podjele i polazi određenje pojma troška.

Klasifikacija troškova prema prirodnim vrstama obvezno se provodi unutar financijskog računovodstva i primjenjuje se pri izradi financijskih izvještaja.

Pravilnikom o strukturi i sadržaju godišnjih financijskih izvještaja za Račun dobiti i gubitka propisana je struktura troškova prema prirodnim vrstama¹:

- materijalni troškovi,
- troškovi rada,
- troškovi amortizacije,
- rezerviranja za troškove i rizike,

¹ Pravilnik o strukturi i sadržaju financijskih izvještaja, Narodne novine, Zagreb, 2016.

- ostali troškovi.

Gornja klasifikacija troškova veoma je uobičajena u primjeni financijskog računovodstva. Za potrebe upravljanja troškovima i sastavljanje izvještaja mogu se pripremiti i razraditi interne različite klasifikacije troškova po prirodnim vrstama kako bi izvještaji mogli menadžmentu pružiti relevantne informacije za donošenje odluka.

Kriterij klasifikacije troškova po prirodnoj vrsti primjenjuje se za strukturu troškova koji se iskazuju u računu dobiti i gubitka. To je temeljna podjela koja osigurava praćenje troškova na temelju podataka iz financijskih izvješća.

2.2.2. Podjela troškova prema obujmu poslovanja odnosno stupnju iskorištenja kapaciteta (promjene razine aktivnosti)

Prema utjecaju obujma poslovanja odnosno promjene razine poslovne aktivnosti troškove možemo podijeliti na fiksne odnosno nezavisne troškove i varijabilne odnosno zavisne troškove.

Fiksni odnosno nezavisni troškovi se ne mijenjaju (u kratkom roku) s povećanjem obujma poslovanja. Oni ostaju isti u ukupnom iznosu bez obzira na promjene obujma poslovanja. Promjene na tim troškovima nastaju pojavom i djelovanjem drugih odgovarajućih čimbenika.

Fiksni su troškovi nezavisni u odnosu na promjene obujma poslovanja, ali ne i u odnosu na druge okolnosti. Ako dođe do povećanog trošenja ili promjene cijena pojedinih elemenata, onda će i udio ovih troškova u ukupnom poslovanju biti veći.

Fiksni troškovi dijele se na apsolutno fiksne troškove i relativno fiksne troškove. Apsolutno fiksni troškovi se ne mijenjaju u kratkom roku u slučaju promjene stupnja iskorištenosti kapaciteta. Relativno fiksni troškovi su dopunski fiksni troškovi koji se povećavaju kada se proširuju kapaciteti. Svaka gradnja novih kapaciteta ili proširenje postojećih rezultira dodatnim fiksnim troškovima².

² Grubišić, D.: Poslovna Ekonomija, Drugo dopunjeno izdanje, Ekonomski fakultet, Split, 2007., p. 158., 159.

Varijabilni su troškovi određeni jedinicom učinka, pa rastom obujma poslovanja rastu i oni. Promjenom djelovanja bilo kojeg čimbenika od utjecaja na utrošak po jedinici učinka nastaje povećanje odnosno smanjenje troškova po jedinici pa kao rezultat toga nastaju promjene na ukupnim troškovima.

Znači, kako je trošak po jedinici zavisan od djelovanja raznih čimbenika, ukupni su troškovi zavisni od promjene obujma poslovanja. Ukoliko dođe do promjena na trošku po jedinici zbog djelovanja bilo kojeg faktora, nastaje i promjena na ukupnim troškovima.

Varijabilni troškovi su troškovi koji se pojavljuju s početkom poslovanja i nestaju s prestankom poslovanja. Varijabilni troškovi mijenjaju se pri svakoj promjeni u količini i opsegu proizvodnje razmjerno količini učinaka.

Najreprezentativniji primjer varijabilnog troška je trošak sirovina i materijala, koji se mijenja s promjenom razine aktivnosti. Promjenom obujma oni se bilo progresivno, degresivno ili proporcijalno mijenjaju³.

Proporcionalno varijabilni troškovi su troškovi koji se mijenjaju proporcionalno s promjenom iskorištenja kapaciteta, te ih najčešće čine troškovi izravnog materijala i troškovi izravnog rada⁴.

Ukoliko se varijabilni troškovi povećavaju brže od povećanja stupnja iskorištenosti kapaciteta odnosno obujma poslovanja, takve troškove nazivamo progresivnim varijabilnim troškovima.

Kada se troškovi poslovanja povećavaju sporije od povećanja obujma poslovanja takve troškove nazivamo degresivnim varijabilnim troškovima.

Ukupni se troškovi javljaju kao rezultanta svih ovih kretanja. Podjela na fiksne i varijabilne troškove daje realne podloge za razne analize i moguće usporedbe.

Ispitivanje troškova u odnosu na promjene obujma poslovanja vrlo je značajno za vođenje poslovne politike. Iako je ponašanje troškova u odnosu na promjene obujma poslovanja teoretski potpuno razjašnjeno, u praksi se često nailazi na poteškoće pri razvrstavanju u pojedine kategorije.

³ Popović, Ž.: Ekonomska analiza poslovanja, Informator, izdavačka kuća, Zagreb, Masarykova 1, 1979., p. 281.

⁴ Pepur, P.: Računovodstvo troškova, Sveučilišni odjel za stručne studije, Split, 2016., p. 30.

Teškoće najčešće proizlaze iz česte promjene cijena, neopravdanog trošenja u pojedinim razdobljima i sl. Najveće poteškoće nastaju zbog toga što neki troškovi promjenom obujma poslovanja mijenjaju stupanj svoje varijabilnosti pa prelaze iz jedne kategorije u drugu.

Mada postoji više metoda i načina za ovakvo razvrstavanje, niti jedna metoda ne jamči potpunu točnost. Najčešće se to radi na temelju iskustva i određene logike.

2.2.3. Podjela troškova prema nositeljima troškova

Podjela troškova po nositeljima prvenstveno proizlazi iz potrebe kalkulacije troškova. Za neke se troškove vrlo lako može ustanoviti na koje se nositelje odnose, ali za neke vrlo teško ili čak nikako, pa se s tog aspekta troškovi dijele na direktne (izravne) i indirektne (neizravne) troškove⁵.

Koliko će se troškova obuhvatiti direktno, a koliko indirektno ovisi o mogućnosti mjerenja i preciznosti tog mjerenja, a zatim i od mogućnosti koje poduzeću stoje na raspolaganju.

Direktni troškovi se mogu precizno dodijeliti određenom nositelju i mogu se sučeliti s učincima koji ih uzrokuju. Za direktne troškove može se jasno odrediti i mjesto nastanka troška.

Indirektni troškovi su oni koji se ne mogu točno dodijeliti nositelju, ali je njihov nastanak nužan da bi se postigli određeni učinci. U praksi su to troškovi administracije, troškovi prodaje i drugi opći troškovi koji su nužni za odvijanje cjelokupnog poslovnog procesa kao cjeline ili pojedinog njezinog dijela. Ovi troškovi nisu direktno vezani za pojedinog nositelja troška.

S razvojem tehnologije i novih inovativnih rješenja u proizvodnji i prodaji proizvoda i usluga, udjel indirektnih troškova u ukupnim troškovima sve je veći. Kako bi se točno mogla odrediti cijena nekog proizvoda ili usluge koja bi pokrivala sve troškove i osiguravala određenu dobit, potrebno je da se svi indirektni troškovi rasporede na nositelje.

⁵ Popović, Ž., op.cit., p 288.

Problem alokacije indirektnih troškova najviše je izražen kod proizvodnje gdje postoji potreba da se direktni troškovi po jedinici uvećaju za pripadajući dio općih troškova kako bi se dobila cijena koštanja proizvoda.

Pored mogućnosti, odlučujuća je i potreba za određenim razvrstavanjem. Mjerenje nekih troškova po nositeljima može biti neracionalno, a neki ovise o organizacijskim faktorim. Da bi s indirektni troškovi mogli rasporediti na nositelje potrebno je prvenstveno utvrditi što ih uzrokuje pa ih ovisno o tim uzrocima rasporediti po određenom ključu.

2.2.4. Podjela troškova prema značaju za donošenje odluka

Značenje troškova u poslovnom procesu je različito, ali bez obzira na njihovu važnost, menadžment mora svoje poslovne odluke donositi na temelju kvalitetnih informacija. To znači da svi podatci moraju biti točni i provjereni. Informacije se mogu prikupljati na razne načine iz poduzeća i okruženja. Glavni izvor informacija u poduzeću je računovodstvo koje menadžmentu daje informacije o ponašanju i kretanju troškova.

S upravljačkog aspekta troškovi se mogu podijeliti na relevantne i irelevantne troškove. Relevantni troškovi su oni koji su važni za poslovanje poduzeća zbog njihove razine i utjecaja na uspješnost poslovanja i na temelju kojih se donose poslovne odluke. Troškovi koji u procesu odlučivanja nemaju nikakvog utjecaja na donošenje odluke nazivaju se irelevantni troškovi⁶.

2.2.5. Podjela troškova prema obuhvatu kontrole

Prema obuhvatu kontrole troškovi se mogu podijeliti na kontrolabilne troškove i nekontrolabilne troškove.

Kontrolabilni troškovi su troškovi koji ulaze u sferu odgovornosti pojedinog menadžera, a na koje menadžer može i treba utjecati svojim poslovnim odlukama.

⁶ Hladika, M., et al.: Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2015., p.10.

Koji će troškovi u pojedinom poduzeću biti kontrolabilni ovisi o organizacijskoj strukturi poduzeća odnosno razini menadžera kojem su dane pojedine ovlasti. Najviše razine menadžmenta imaju odgovornost za najviše troškove na koje zbog njihove potencijalne kontrolabilnosti mogu utjecati svojim odlukama. Što je razina menadžmenta niža, smanjuje se i odgovornost za obuhvat kontrolabilnih troškova.

Nekontrolabilni troškovi su oni troškovi na koje menadžer određene razine nema utjecaj, te ih stoga i ne kontrolira niti može biti odgovoran za njihovo ponašanje i dosegnutu razinu.

Internim organizacijskim aktima treba definirati razine odgovornosti menadžmenta i dodijeliti troškove koji su kontrolabilni za pojedinu razinu kako bi bile jasno dodijeljene odgovornosti za troškove. Ovaj pristup treba primijeniti i kod izrade budžeta u kojoj treba sudjelovati svaki menadžer za svoje područje odgovornosti.

U kontrolabilne troškove se uključuju uglavnom varijabilni troškovi, primjerice trošak materijala, trošak rada, i dr. koji su pod kontrolom i direktnim utjecajem menadžera⁷.

Nekontrolabilni troškovi su troškovi na koje menadžeri nemaju ni utjecaj ni kontrolu, već su isti definirani na osnovi određenih zakona i propisa⁸.

2.2.6. Podjela troškova prema vremenu nastanka

Troškove prema vremenu nastanka dijelimo na povijesne troškove i buduće ili planske troškove⁹.

Povijesni troškovi su oni koji su već nastali i koji su rezultat odluka menadžmenta u prošlosti. Na njih menadžment ne može više utjecati, ali je odgovoran za njihov nastanak.

Povijesni troškovi predmet su evidencije i praćenja financijskog računovodstva. To su dokumentirani troškovi, iskazani u skladu s računovodstvenim standardima i podložni pregledu i ocjeni revizora. Oni su nastali u prethodnim obračunskim razdobljima.

⁷ Pepur, P., op.cit., p. 33.

⁸ Pepur, P., op.cit., p. 34.

⁹ Gulin D., et al.: Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika – RIF, Zagreb, 2011., p. 57.

Oni se iskazuju kao negativna stavka u računu dobiti i gubitka te je njihov prikaz namijenjen prvenstveno vanjskim korisnicima. Vlasnici, kao vanjski korisnici financijskih izvještaja, kroz odnos ostvarenih povijesnih troškova u obračunskom razdoblju i onih koji su bili planirani za to razdoblje, ocjenjuju uspješnost menadžmenta koji vodi poduzeće.

Praćenjem povijesnih troškova kroz dulje razdoblje, odnosno kroz više obračunskih razdoblja utvrđuju se trendovi njihova kretanja (pad ili rast). Kad se trendovi povežu s upravljačkim odlukama u tom razdoblju dobije se informacija o razini kvalitete tih odluka, te se time stvara preduvjet za donošenje novih odluka za iduće poslovno razdoblje.

Izvještaji o povijesnim troškovima menadžmentu su značajna informacija za usporedbu sa srodnim organizacijskim jedinicama unutar poduzeća, ali i za usporedbu s konkurencijom.

Trošak zamjene je tekući trošak po kojem možemo zamijeniti postojeću imovinu s drugom na tržištu istih ili sličnih svojstava. Trošak zamjene još se u literaturi naziva i vrijednost zamjene koja je, u pravilu, uvijek viša od knjigovodstvene vrijednosti imovine.

Budući ili planski troškovi su značajan instrument menadžerskog računovodstva jer se planiranjem troškova i njihovom ugradnjom u budžet razdoblja otvara mogućnost upravljanja troškovima i postizanja strateških ciljeva.

2.3. ANALIZA TROŠKOVA U SUSTAVU UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA

Riječ analiza je grčkog podrijetla (analysis) i znači raščlanjivanje, rastavljanje neke složene aktivnosti na njezine sastavne dijelove¹⁰. Za pojam analize ključne su aktivnosti istraživanja, prosuđivanja, odnosno ocjenjivanja i zaključivanja. Na području ekonomije i financijske sfere svi se ti procesi podrazumijevaju pod pojmom ispitivanja u vezi s određenim ekonomskim kategorijama odnosno pojavama. Pod pojmom analize poduzeća podrazumijeva se analiza poslovanja poduzeća.

Analiza poduzeća može se provesti s različitog aspekta i intenziteta i to formalno i materijalno. Formalno ispitivanje jest aktivnost kojom se objektivno ispituje je li poduzeće

¹⁰ Popović, Ž., op.cit., p.3.

poslovalo sukladno zakonu i dobroj poslovnoj praksi. Materijalno ispitivanje podrazumijeva suštinsko ispitivanje uspješnosti poslovanja odnosno bonitet poduzeća.

Analiza koja će predstavljati podlogu za poslovnu odluku nije formalno nego materijalno proučavanje i ispitivanje pojedinih ekonomskih čimbenika i kategorija. Analizom se prosuđuje sama srž i kvaliteta poslovanja poduzeća i kao takva predstavlja najviši stupanj odnosno najviši rang ispitivanja. Međutim, analitički se zaključak može donijeti samo na temelju objektivne, ispravne i pouzdane podloge.

Analiza se može početi provoditi nakon što se sa sigurnošću utvrdi da su raspoloživi podatci pouzdani i da odgovaraju stvarnom stanju. Mora se utvrditi da je poslovanje poduzeća sukladno pozitivnim zakonskim propisima i u skladu s dobrom poslovnom praksom i poslovanjem dobrog gospodarstvenika. Dakle, nema smisla vršiti analizu prije nego što je izvršeno kritičko ispitivanje.

Osim toga što podloge za analizu moraju biti pouzdane, one moraju biti i pregledne. Za provođenje analize nužno je da poduzeće ima dobro organiziranu, sređenu i ažurnu računovodstvenu, plansku i drugu operativnu dokumentaciju. U protivnom, analiza će biti otežana i nepouzdana, pa je korisno srediti i sistematizirati podloge prije nego sama analiza započne. Za povremene analize, i pri dobroj organizaciji, neće se svi elementi potrebni za analizu naći u redovno vođenoj poslovnoj dokumentaciji i evidenciji pa će biti potrebno da oni koji obavljaju analizu sami organiziraju stvaranje potrebnih podloga za nju. Podloge za analizu su dokumentacija u smislu evidencija te procedure i poslovni procesi koje analitičar organizira vlastitim izborom i metodama.

2.3.1. Objekt analize i poslovna odluka

Objekt analize na općoj odnosno načelnoj razini jest onaj predmet, pojam, pojava ili slično koji se posebno ispituje. U ovom slučaju radi se u suštini o analizi poslovanja u njezinom posebnom dijelu koji se odnosi na troškove.

Iz dijela koji obrađuje teoriju i pojmovno određenje troškova jasno je da se radi o dinamičnom i osobito kompleksnom sustavu u kojemu se javlja čitav niz interakcija i međusobnih veza između pojedinih elemenata i pojedinog elementa i cjeline.

Troškovi se manifestiraju u različitim pojavnim oblicima i formama i svaka od njih može biti predmet analize. Objekt analize su svakako i čimbenici koji djeluju na njihovo ponašanje i pojavu pa i pojedini procesi i postupci koji ih uvjetuju i prate.

Analiza se vrši s namjerom da se pobliže upozna analizirana materija odnosno objekt analize. Pitanja koja nastaju zbog čega se nešto želi pobliže istražiti, dovest će do različitih odgovora ovisno o tome tke je osoba ili tijelo koje analizu obavlja.

S obzirom na veliko značenje i ulogu troškova u poslovanju poduzeća sasvim je razumljivo da je veliki broj dionika koje analiza troškova zanima. Za njih može biti zainteresiran menadžment, zaposlenici, dioničari (vlasnici), investitori, državne institucije itd.

Bez obzira na različitost interesenata za analizu i različite namjere i reakcije u pogledu saznanja o njezinim rezultatima, za svaku analizu je zajedničko da se ona ne vrši iz jednostavne radoznalosti, već da se nakon stečenih saznanja i spoznaja po provedenoj analizi donesu odgovarajuće (poslovne) odluke.

Zbog velike kompleksnosti i dinamičnosti poslovnih procesa i čimbenika koji na njih utječu u suvremenom poslovanju, sustav upravljanja u poduzećima postaje sve složeniji i kompliciraniji.

Za učinkovito djelovanje određenog sustava potrebno je donositi optimalne odluke i provedbu tih odluka stalno pratiti uz uspostavljanje povratnih veza kako bi se moglo pravodobno reagirati ako dođe do odstupanja koja se ne mogu dopustiti.

Prilikom donošenja odluka potreban je odgovarajući pristup koji će osigurati praćenje i međusobnu uvjetovanost te poduzimanje korektivnih radnji i aktivnosti.

Donošenje odluka temelji se na odgovarajućim pouzdanim i detaljnim informacijama koje svoj pravi smisao dobivaju kroz organizaciju njihove obrade i analizu kao neposrednu vezu između informacije i odluke.

Svaka odluka ima svoje faze počevši od ideje, preko pripreme odluke, njezina donošenja i same realizacije odluke. U svakoj od tih faza može se provesti analiza i donijeti odgovarajući zaključak. Analiza je uskoj vezi s pripremom odluke i sastavni je dio ostalih faza. I sama realizacija odluke sastoji se od niza odluka koje treba pripremiti, a time i analizirati. Svaka od tih odluka koje su zapravo prateće u odnosu na glavnu odluku treba se

također i pripremiti i posebno analizirati. Radi se o stalnom propitivanju pojedinih činjenica i stalnom donošenju ocjene o njima.

2.3.2. Analiza u poslovnom procesu

Analiza ima u prvom redu preventivan karakter, tj. takav karakter ispitivanja kojemu je težnja da se unaprijed osigura donošenje ispravne odluke te njena realizacija na najbolji način. Ipak, analiza se najviše obavlja za protekla razdoblja, za već realizirane odluke čime zapravo ima i korektivan karakter. U takvim slučajevima analiza ima značaj prvenstveno zato da se izbjegnu i uklone uočene negativnosti i unaprijedi te poboljša buduće poslovanje.

Postizanje ušteda nije jedini cilj postizanja racionalnijeg poslovanja već je ono (poslovanje) usmjereno na mnogo više stvari. To je temeljni ekonomski princip koji zahtijeva međusobnu povezanost i uvjetovanost učinaka i ulaganja (troškova).

Razina racionalnosti poslovnog procesa ovisi o nizu različitih čimbenika koji su također predmet analize. Analiza čimbenika otkriva razloge zbog kojih se neki procesi odvijaju na način na koji se odvijaju, kako utječu na poslovanje i kako ih se može bolje uporabiti.

Mnogobrojnost čimbenika koji utječu na poslovanje, njihova složenost i različiti intenzitet utjecaja na poslovne procese čine analizu i povećanje razine racionalnosti poslovanja veoma složenom zadaćom.

Ovi čimbenici mogu se podijeliti na objektivne i subjektivne, a proizlaze iz uvjeta poslovanja i aktivnosti menadžmenta odnosno upravljačkih struktura.

Uvjeti poslovanja s kojima se mora računati u danim veličinama mogu se podijeliti na apsolutno objektivne čimbenike i relativno objektivne čimbenike. Apsolutno objektivni su oni koji su nepromjenjivi s aspekta mogućnosti utjecaja poduzeća na njih. To se prvenstveno odnosi na tržište na kojem poduzeće posluje, zakonski okvir poslovanja, stanje na financijskim tržištima itd.

Relativno objektivni čimbenici su oni koji stoje na raspolaganju poduzeću, a postaju objektivni tek nakon njegove određene razine aktivnosti. Oni su nepromjenjeni neko vrijeme

dok se određenom aktivnošću poduzeća ne promijene. Analiza svih ovih čimbenika potrebna je kako bi poduzeće moglo donositi odluke s kojima mijenja stvari na koje može utjecati.

Na subjektivne čimbenike se mora usmjeriti glavni napor u prepoznavanje njihova djelovanja. Mora se utvrditi razina njihova utjecaja na poslovanje i troškove.

Subjektivne čimbenike u biti predstavljaju stručnost, znanje, iskustvo, motivacija i organizacijska povezanost poduzeća. O njima i ovisi stupanj iskorištenja uvjeta poslovanja i njihovo mijenjanje u danim okolnostima.

Uvjeti poslovanja mogu biti i ograničavajući element u poslovanju, a o sposobnosti poduzeća ovisi da na temelju provedenih analiza i poduzetih akcija i aktivnosti osiguraju normalno poslovanje poduzeća i njegov daljnji razvoj.

2.3.3. Subjekti analize

Svaka analiza koja se provodi u poduzeću i koja je u uskoj vezi s donošenjem odluke nameće zaključak da će svakoj osobi ili tijelu (organu društva) koje priprema, donosi i/ili realizira odluku, biti potrebna neka vrsta analize.

Subjekte analize treba razlikovati od nositelja analize. Subjekt analize je svaka osoba ili tijelo koje je uključeno u proces analize neovisno o tome je li se ono samo analizira u procesu ili je predmet analize.

Nositelj analize je osoba ili tijelo kome je povjerena operativna izvedba analize odnosno osoba ili tijelo koje je naložilo da se analiza provede ili koje rezultate analize koristi za donošenje poslovnih odluka.

Pojedina osoba ili tijelo dakle može biti ujedno i subjekt i nositelj analize, ali svaki subjekt analize ne mora biti ujedno i nositelj analize. Iz toga se javljaju i ovlasti i odgovornosti za analizu i za donošenje odluka temeljenih na provedenoj analizi. Analizu provodi osoba ili organ koji donosi odluku, a može biti povjerena (što i jest najčešći slučaj) trećoj osobi ili pojedinim službama iz razloga njihove stručnosti, raspoloživog vremena itd.

Razlikuju se, dakle, nalogodavci odnosno osobe koje daju naloge da se analiza provede i analitičari ili analitičke službe koje analizu stručno provode.

Poslovanje većih poduzeća zbog svoje kompleksnosti i važnosti uglavnom je u operativnom smislu povjereno stručnim službama poduzeća koje u okviru svog djelokruga rada imaju u zadaći i provedbu analize.

Obujam i intenzitet analize u pravilu ovise o vrsti i značaju odluke. Neke odluke zahtijevaju kratku analizu kao npr. odluka o odabiru ponude za nabavku nekog materijala, ali neke odluke poput odluke o rekonstrukciji ili modernizaciji poslovanja, restrukturiranju i sl. zahtijevaju dugoročnu odluku kojoj prethodi opširna priprema i u okviru nje detaljna analiza.

Takve odluke donosi menadžment poduzeća na temelju analiza koje su pripremale i provele stručne službe i njihovih prijedloga. Analizu za potrebe menadžmenta mogu u nekim slučajevima provesti i treće osobe poput konzultanata, revizora itd.

Analiza ove vrste se ne može vršiti kao povremen i sekundaran posao pojedinca kojem je osnovni neki drugi posao. Radi se organiziranoj, sustavnoj i kontinuiranoj analizi koju vrši kompetentno i stručno osoblje kojem je analiza osnovni posao.

2.3.4. Organizacija tijeka analize

Analizu bismo mogli definirati kao postupak (proces) kojim osoba koja vrši analizu na temelju raspoloživih podloga za analizu i subjektivnih (stručnih i iskustvenih) zapažanja donosi određene zaključke.

Sam postupak može se odvijati po određenim fazama, ali i ne mora. Tako se primjerice može krenuti od utvrđivanja zadatka analize, pripreme postupka analize, provedbe analize u užem smislu do prikaza rezultata analize.

Zadatak analize najčešće utvrđuje nalogodavac odnosno menadžer ovlašten za donošenje odluka na temelju analize. Ipak, ponekad je poželjno da osoba ili tijelo koje provodi analizu samoinicijativno predloži njezino provođenje.

Prije nego se postavi zadatak analize potrebno je razmotriti kakve su mogućnosti za njegovo izvršenje. Moraju se utvrditi kakva su sredstva potrebna za njezinu realizaciju i koliki bi mogli biti troškovi. Važno je definirati i ima li se dovoljno ljudskih potencijala potrebnih za provedbu analize itd.

Osobe koje su provele analizu svoje zaključke i prijedloge dostavljaju nadležnom (menadžeru) koji ih može prihvatiti, odgoditi za neko vrijeme, ili zanemariti ili odbaciti. Zadatak analize može biti stalan i povremen. Koji zadatak će se postaviti kao stalan ovisi o važnosti za poslodavca kao i učestalosti problematike kojom se menadžment bavi.

Analiza se priprema nakon što je postavljen zadatak analize, a svrha pripreme je da se osigura što uspješnija analiza. Priprema ima tri faze i to određivanje oblika rezultata analize, utvrđivanje odnosno određivanje tzv. normale (referentnih pokazatelja za usporedbu) i sakupljanje podataka potrebnih za analizu.

Analiza činjenica, odnosno analiza u užem smislu znači detaljno proučavanje prikupljenih podataka, njihova valorizacija i ocjena kroz pokazatelje i donošenje odgovarajućih zaključaka i prijedloga za menadžment.

Pri tome se uglavnom poštuje sljedeći redoslijed aktivnosti: utvrđivanje činjeničnog stanja, utvrđivanje odstupanja, utvrđivanje posljedica i utvrđivanje uzroka koji su doveli do takvog stanja, formiranje zaključaka i prijedloga.

2.3.5. Analiza obujma i strukture troškova

Analiza obujma troškova predstavlja ispitivanje ukupnih troškova odnosno njihove veličine i kretanja kao cjeline i odnosa troškova prema veličinama s kojima su povezani i ovisni. To je okvirna analiza kojom se ispituju odstupanja od neke usporedne veličine (plan troškova, troškovi ostvareni u nekom proteklom razdoblju, troškovi neke srodne organizacije ili grupacije).

Analizom obujma troškova mogu se utvrditi veličine odstupanja, ali ne i uzroci tih odstupanja. Ukupni troškovi su rezultat velikog broja raznih utrošaka i njihovih cijena pa svakog treba posebno analizirati. Ova analiza je zapravo početna faza analize troškova koja daje orijentaciju o ukupnim troškovima i njihovu utjecaju na poduzeće.

Da bi se zadovoljio cilj analize nužno je utvrditi uzroke koji uvjetuju troškove pa čak i ako odstupanja pokazuju sniženje jer je sniženje troškova možda moglo biti i veće. To se može sagledati tek kada se analiziraju pojedini dijelovi ukupnih troškova odnosno kada se provede analiza strukture troškova.

Analiza strukture troškova je ispitivanje troškova kao složene cjeline odnosno ispitivanje troškova s aspekta njihove veličine i kretanja pojedinih dijelova troškova. Pojedini dijelovi troškova su, u pravilu, također složene veličine pa se slično kao kod ukupnih troškova vrši analiza njihova obujma i strukture.

Raščlanom troškova na sastavne dijelove i analizom tih dijelova utvrđuju se uzroci odstupanja od usporednih veličina i tako stvara podloga za donošenje poslovnih odluka koje će rezultirati smanjenjem troškova i povećanjem uspješnosti poslovanja.

Analiza troškova za kraća vremenska razdoblja može biti operativna i preventivna i vrši se tijekom poslovanja i na završetku poslovne godine. Analiza tijekom godine vrši se s ciljem da se ne prekorače planirani troškovi, već da se možda uspiju i sniziti. Analiza po završetku poslovne godine vrši se u cilju korištenja iskustava protekle godine i donošenja smjernica za iduće razdoblje.

Za dulja vremenska razdoblja analiza troškova se provodi ispitivanjem troškova u razdoblju od više godina i tendencija koje je pokazalo ponašanje troškova u tim razdobljima kako bi se donijele odluke za buduća razdoblja. Stoga ova analiza ima tri komponente i to analizu tendencija kretanja troškova, analizu troškova za svaku pojedinu godinu promatranog razdoblja i analiza planiranih troškova za buduća razdoblja.

Analiza tendencija kretanja troškova ispituje je li tendencija dinamike ukupnih troškova i pojedinih dijelova pokazala njihov relativni rast ili pad. Analiza po godinama razjašnjava čimbenike koji su u pojedinim godinama utjecali na određenu tendenciju kretanja troškova.

Analiza obujma troškova obavlja se u dva smjera i to analize utjecaja fizičkih utrošaka te analize ponašanja cijena tih utrošaka. Da bi analiza troškova postala dobra podloga za donošenje odluka menadžmenta potrebno je ostvariti niz aktivnosti i procesa. Mora se izvršiti kvaliteten odabir onih troškova koje treba analizirati i čija će analiza biti kvalitetna podloga za odluku menadžmenta.

Nužno je odrediti primjerene rokove za provedbu analize troškova i odrediti nositelje izvršenja analize koji moraju biti stručni, kompetentni i motivirani da analizu provedu. Rezultati i nalazi analize moraju se ozbiljno sagledati pri donošenju potrebnih, pa makar i nepopularnih, poslovnih odluka. Provedbu poslovne odluke donesene na temelju izvršene analize dalje pratiti i analizirati te uzeti u obzir kod donošenja idućih poslovnih odluka.

3. MENADŽERSKO RAČUNOVODSTVO KAO PODLOGA ZA DONOŠENJE POSLOVNIH ODLUKA

Računovodstvo je vještina, odnosno tehnika evidentiranja (knjiženja), klasificiranja i analiziranja poslovnih transakcija izraženih u novcu te interpretacija rezultata toga procesa¹¹.

Sustav upravljanja troškovima u poduzeću je složen proces. Za njegovu izgradnju potrebno je ostvariti mnogo zadaća. Ipak, najvažnije je da menadžment poduzeća želi izgraditi sustav i provesti ga u djelotvoran proces.

Prepreke za uspostavu sustava su mnogostruke jer su i poteškoće u evidentiranju i praćenju troškova brojne. Pri tome postoji mnogo zabluda, osobito kada se pristupa zabrani trošenja i namjeri da se tako smanje troškovi. U tom slučaju troškovi se samo neznatno smanjuju, a sve se često radi bez kriterija.

Tradicionalni sustavi praćenja troškova ne daju odgovore na mnoga važna pitanja kao npr. gdje napraviti "rez" kad razina troškova značajno prelazi prihvatljive i planirane veličine. Nije lako niti naći rješenja kako otkriti uzroke problema.

Potrebno je utvrditi što poduzeti kako bi se sustavno strateški i operativni procesi realizacije odvijali na način koji rezultira smanjenjem troškova.

Izgradnji sustava upravljanja troškova se često ne pristupa zbog nedostatka znanja i opsežnosti ove materije. Nedovoljna su i znanja menadžera, a područje troškova ne smatra se bitnim za poslovanje.

U dosad uvedenim pristupima izgradnji sustava upravljanja troškovima, koji su se uglavnom svodili na evidenciju troškova i naknadnu analizu, može se zapaziti da, u pravilu, nema cjelovitog i sustavnog pristupa.

Ovakav pristup dovodi do nemogućnosti upravljanja troškovima. Ostaje se na površini problema, luta se u rješenjima i ne postižu se željeni rezultati. Kao posljedica javlja se neadekvatno upravljanje i ostalim resursima.

Jedan od razloga svakako je izostanak procesnog pristupa u izgradnji sustava upravljanja troškovima (menadžersko računovodstvo). Kad se govori o procesima, nikako

¹¹ Hrvatska enciklopedija, Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2021., online: <https://www.enciklopedija.hr/Natuknica.aspx?ID=51396>

se ne smije smetnuti s uma ljudski aspekt. Učinkoviti procesi upravljani neučinkovitim ljudima mogu rezultirati nepotrebnim utrošcima resursa.

3.1. O TEORIJI FINANIJSKOG I MENADŽERSKOG RAČUNOVODSTVA

U ekonomskoj teoriji dva su temeljna oblika računovodstva i to financijsko i menadžersko računovodstvo. Oba oblika imaju svoja posebna obilježja pa se i u poslovnoj praksi dosta razlikuju. Financijsko računovodstvo je prvenstveno namijenjeno vanjskim korisnicima, a menadžersko računovodstvo služi internim potrebama poduzeća odnosno menadžementa.

3.1.1. Obilježja financijskog računovodstva

Pružanje temeljnih informacija menadžmentu o financijskom stanju i položaju poduzeća u propisanom obračunskom razdoblju zadaća je financijskog računovodstva.

Stvarni i dokumentirani podatci o poslovnim promjenama temelj su izrade izvještaja financijskog računovodstva. Naime, poslovna transakcija koju je poduzeće napravilo smije se provesti u poslovnim knjigama samo na temelju valjanog dokumenta koji takvu transakciju potvrđuje.

U financijskom računovodstvu sustav financijskog izvješćivanja je zadan i standardiziran. On se temelji na zakonskoj regulativi koja određuje sastavljanje, izradu i objavu financijskih izvještaja kao i na propisanim računovodstvenim standardima.

Zbog propisanih rokova u kojima se izvještaji objavljuju (kvartalno i godišnje) oni imaju povijesni karakter jer prikazuju rezultate odluka donesenih u prošlosti.

Prvenstveno su namijenjeni vanjskim korisnicima (vlasnicima, investitorima, poslovnim partnerima, bankama, statistici), ali se često koriste i u interne svrhe odnosno za razne analize.

Cilj financijskog računovodstva je da, u skladu s poštivanjem zakonskih odredbi i računovodstvenih standarda, osigura točne i pouzdane informacije kroz objavu financijskih izvješća prema rokovima i načinu njihove objave koji su propisani.

Prema Zakonu o računovodstvu temeljni financijski izvještaji su¹²:

- izvještaj o financijskom položaju (bilanca),
- račun dobiti i gubitka,
- izvještaj o sveobuhvatnoj dobiti,
- izvještaj o novčanim tokovima,
- izvještaj o promjenama kapitala
- bilješke uz financijske izvještaje.

Najviše informacija o troškovima korisnici mogu dobiti iz računa dobiti i gubitka za pojedinu poslovnu godinu.

3.1.2. Obilježja menadžerskog računovodstva

Pod pojmom menadžersko računovodstvo razumijeva se prikupljanje, klasifikacija, obrada i prikazivanje informacija koje pomažu menadžerima u ispunjavanju ustrojstvenih ciljeva¹³.

S obzirom da su te informacije namijenjene prvenstveno menadžmentu njihov oblik, sadržaj, rokovi izrade i izvješćivanja nisu propisani zakonom već odlukama menadžmenta.

Menadžersko računovodstvo su svi oni izvještaji na području troškova i financija poduzeća koji služe menadžmentu za donošenje poslovnih odluka. Dio tih izvještaja izrađuje se na temelju izvještaja financijskog računovodstva.

Ipak, najveći broj ovih izvještaja izrađuje se na temelju posebnih zahtjeva i uputa menadžmenta. Kvaliteta izvještaja menadžerskog računovodstva ovisi prvenstveno o kvaliteti menadžera koji mora precizno definirati svoje zahtjeve.

Važne su i sposobnosti i kompetencije osoba koje zahtjev moraju realizirati prvenstveno stručnih službi (računovođa). Računovođa mora biti osoba koja će razumjeti te

¹² Zakon o računovodstvu, Narodne novine, Zagreb, 2015., 78/1493

¹³ N. Anthony R., S. Reece J.: Računovodstvo, RRIF, Zagreb, 2004., p 2.

zahtjeve, dobro poznavati poslovni proces poduzeća te financijsko računovodstvo kako bi mogla kreirati relevantne informacije za menadžere.

Za potrebe visokog menadžmenta, izvještaji menadžerskog računovodstva mogu biti sintetizirani i skraćeni, dok se za operativne potrebe srednjeg i nižeg menadžmenta može izraditi i kreirati cijeli niz parcijalnih izvještaja.

Menadžersko računovodstvo ima slobodnu formu i gotovo neograničene mogućnosti koje ovise samo o volji i sposobnostima menadžmenta da formira svoje zahtjeve i sposobnosti sustava da zahtjeve realizira.

Menadžersko računovodstvo pomaže menadžmentu da analizira podatke i donosi zaključke o tome što se u prošlosti dogodilo. Omogućuje da se upravlja procesima u tijeku i donosi planove za buduće poslovanje. Ono pruža informacije koje drugi sustavi nisu u stanju prikupiti i omogućiti njihovu obradu.

Financijsko računovodstvo pruža precizne informacije, ali isključivo o prošlim događajima i prekasno za donošenje menadžerskih odluka. Menadžeri trebaju izvješća koja se mogu brzo pripremiti i koja ne moraju biti vrlo precizna.

To im osigurava menadžersko računovodstvo koje prikuplja podatke iz svih raspoloživih izvora, kako bi menadžeri mogli uspješnije planirati, donositi odluke i nadzirati poslovanje.

3.1.3. Odnos financijskog i menadžerskog računovodstva

Financijsko računovodstvo obvezno je po zakonu. Obrasci kojima se koristi su propisani i strogo formalizirani. Vodi se jednoobrazno na temelju dokumenata. Ono koristi samo povijesne podatke i ne uključuje buduće poslovne promjene.

Njegova je namjena usmjerena na korištenje i dostupnost vanjskim korisnicima i menadžerima. Razdoblja izvješćivanja su također propisana zakonom, a objekt izvješćivanja je poduzeće kao cjelina.

S druge strane, menadžersko računovodstvo nije obvezno po zakonu i nema propisane obrasce i forme. Definiranje sadržaja i oblika moguće je u neograničenim verzijama. Temelji

se primarno na podacima i izvještajima iz financijskog računovodstva, ali i na procjenama i svim ostalim relevantnim informacijama koje ne moraju biti dokumentirane.

Njegova je važna karakteristika brzina prikupljanja informacija, a može uključivati i buduće događaje. Određivanje sadržaja usmjereno je prvenstveno na potrebe menadžmenta, a razdoblja izvješćivanja utvrđuju se prema potrebama.

Predmet izvješćivanja može biti bilo koji element u poslovanju poduzeća ili njegovog pojedinog dijela.

3.2. VAŽNOST TROŠKOVA I ANALIZE TROŠKOVA U DONOŠENJU POSLOVNIH ODLUKA

Troškovi su kao ekonomska kategorija važni za poslovanje poduzeća i donošenje poslovnih odluka neovisno bavi li se menadžment njima prema izvorima financijskog ili menadžerskog računovodstva.

Mogućnosti koje pružaju menadžerima financijsko i menadžersko računovodstvo su različite. Za uspješno poslovanje poduzeća nije dovoljno da menadžment koristi samo izvore financijskog računovodstva. Njihov sadržaj i oblik je propisan što znači da je netko izvana odredio informacije koje pruža.

Rokovi sastavljanja propisanih financijskih izvještaja su određeni i prilično su dugi (godišnje, kvartalno) i nisu prikladni za donošenje poslovnih odluka koje ponekad moraju biti donesene odlučno i brzo.

Po svome sadržaju podatci o troškovima iz ovih financijskih izvještaja su određeni i uglavnom su sažeti na glavne kategorije troškova. Ako se želi detaljnije sagledati pojedine pozicije, potrebno je analizirati određene dokumente na temelju kojih su nastali izračuni što je dug i kompliciran proces.

Kod menadžerskog računovodstva stvari stoje drugačije. Tu prevladava poznavanje materije i shvaćanje menadžmenta o važnosti troškova i njihove analize. Mogućnosti u kreiranju zahtjeva i načinu realizacije tih zahtjeva su praktično neiscrpne.

Ako se uspostavi kvalitetan sustav analize i ukupnog upravljanja troškovima, uključujući i volju menadžmenta da sukladno izvršenoj analizi pokrene određene aktivnosti, koristi za poduzeće mogu biti veoma velike.

Analize i izvješća o njima mogu biti veoma brza i kvalitetna ako se dobro poznaje materija i posjeduju stručna znanja i kompetencije za njihovu provedbu. U svemu je najteži posao odabir praćenja i analize onih troškova koje su važni za poslovanje i za koje će donošenje dobre poslovne odluke donijeti najveći pozitivan učinak i korist.

Važno je napomenuti da svaka analiza donosi određena negativna saznanja o veličini i potrebi stvaranja pojedinog troška. U tom slučaju menadžment ne bi trebao olako prijeći preko takvih spoznaja već donijeti odluke na poboljšanju i unaprjeđenju takvog stanja.

4. ANALIZA LUČKIH TROŠKOVA (KAO PODLOGA ZA DONOŠENJE POSLOVNIH ODLUKA)

Poslovanje luke i njezin razvoj neizbježno, kao i svaka druga poslovna aktivnost, proizvodi troškove. Međutim, da bi luka mogla normalno poslovati, biti konkurentna na tržištu lučkih djelatnosti i usluga te istodobno se stalno razvijati mora posvetiti brigu i pozornost troškovima što je jedna od temeljnih zadaća menadžmenta koji vodi poslovanje luke.

Posao je i zadaća menadžmenta luke racionalizacija troškova poslovanja na način da ponašanje pojedinih ili svih vrsta troškova (neracionalno trošenje ili nepotrebno prisilno smanjenje) ne utječu negativno na poslovanje i razvoj luke.

4.1. OPĆENITO O MORSKIM LUKAMA

Morske luke u svom poslovanju donose niz pozitivnih elemenata na njihovo okruženje. Zbog toga što se veliki dio svjetske trgovine odvija morskim putem, morske su luke prvorazredna prednost u globalnoj trgovini.

One doprinose stvaranju ravnoteže u ponudi i potražnji roba i imaju izravne i neizravne utjecaje na gospodarstva država i regija. Njihovim korištenjem smanjuju se troškovi prijevoza, povećava zaposlenost i privlače razna ulaganja.

Prema Zakonu o pomorskom dobru i morskim lukama iz 2003. godine i njegovim izmjenama i dopunama (dalje u tekstu Zakon), određen je pojam luke i razvrstaj luka.

Tim Zakonom pojam luka označava morsku luku, tj. morski i s morem neposredno povezani kopneni prostor s izgrađenim i neizgrađenim obalama, lukobranima, uređajima, postrojenjima i drugim objektima namijenjenim za pristajanje, sidrenje i zaštitu brodova, jahti i brodica, ukrcaj i iskrcaj putnika i robe, uskladištenje i drugo manipuliranje robom, proizvodnju, oplemenjivanje i doradu robe te ostale gospodarske djelatnosti koje su s tim djelatnostima u međusobnoj ekonomskoj, prometnoj ili tehnološkoj svezi¹⁴.

¹⁴ Zakon o pomorskom dobru i morskim lukama, Narodne novine, Zagreb, 2003.

Prema namjeni kojoj služe, luke se dijele na luke otvorene za javni promet i luke posebne namjene¹⁵.

Prema Zakonu, luka otvorena za javni promet jest morska luka koju, pod jednakim uvjetima, može upotrebljavati svaka fizička i pravna osoba sukladno njenoj namjeni i u granicama raspoloživih kapaciteta", a luka posebne namjene jest "morska luka koja je u posebnoj upotrebi ili gospodarskom korištenju pravnih ili fizičkih osoba (luka nautičkog turizma, industrijska luka, brodogradilišna luka, ribarska luka i dr.) ili državnog tijela (vojna luka)¹⁶.

Luke otvorene za javni promet i luke posebne namjene mogu biti luke otvorene za međunarodni promet i luke otvorene za domaći promet¹⁷.

Prema veličini i značaju za Republiku Hrvatsku, a sukladno Zakonu, luke otvorene za javni promet dijele se na¹⁸:

1. luke od osobitoga (međunarodnog) gospodarskog interesa za Republiku Hrvatsku.
2. luke županijskog značaja,
3. luke lokalnog značaja.

Prema značaju za Republiku Hrvatsku, a sukladno Zakonu, luke posebne namjene dijele se na¹⁹:

1. luke od značaja za Republiku Hrvatsku,
2. luke od županijskog značaja.

¹⁵ Ibidem

¹⁶ Ibidem

¹⁷ Ibidem

¹⁸ Ibidem

¹⁹ Ibidem

4.2. ZNAČAJ LUKA ZA GOSPODARSTVO

U gospodarskom i prometnom sustavu svake države morske luke predstavljaju važan ekonomski faktor i komunikacijski temelj za razvoj niza funkcija. Luke su sustav koji u svom sadržaju nosi veliku složenost i kompleksnost. Upravo zbog toga luke imaju različite i važne funkcije.

Njihova je temeljna funkcija promet roba i usluga. Pored toga važne su i zbog mnogobrojnih drugih funkcija poput trgovinske, industrijske, turističke i logističke. Osim ekonomskih luke imaju i brojne druge neekonomske funkcije.

Zbog takve važnosti za gospodarstvo jača i konkurencija među njima. Ona je sve nemilosrdnija i žešća pa se luke nastoje stalno usklađivati s novim logističkim dostignućima i neprestano podizati razinu svojih usluga.

Luke moraju biti u stanju pružiti kvalitetnu i učinkovitu uslugu s visokim stupnjem sigurnosti i zaštite ljudi, roba i okoline u kojoj djeluju. Mjerilo uspješnosti, uloge i značenja svake luke jest veličina i brzina prometa koje je luka u stanju ostvariti.

Tome treba nadodati razvijenost elemenata njihove tehničke i tehnološke opremljenosti. Povećavaju i stupanj povezanosti u ukupan sustav prometa i gospodarstva. Stalno moraju usklađivati opstojnost i razvoj svih čimbenika u strukturi luke i promjenama njihova okružja.

Poslovanje luke od posebne je važnosti i značaja i za samu državu. Stoga ona svojim zakonskim okvirom i ciljanim programima razvoja može bitno utjecati na sustave lučkog poslovanja.

Država može potaknuti ili oslabiti razvoj i poslovanje luke. Ulaganja u poslovanje i razvoj luka država će odrediti s obzirom na njihovu važnost i specijalizaciju kojoj se luke posvećuju. Lučka i prometna politika Republike Hrvatske mora se uskladiti s mjerama europske prometne politike.

Luke imaju važnu ulogu u gospodarskim kretanjima. Luke zbog korištenja mora kao prirodnog resursa omogućuju lakši i brži pristup svjetskom tržištu i podržavaju razvoj trgovine s velikim brojem zemalja. Njihovo poslovanje sve više obilježavaju dosegnute logističke sposobnosti i potencijali da se uhvate u "bitku" s konkurencijom.

Razvijaju se u središta iz kojih se planiraju aktivnosti, a uz njihovu potporu moguće je upravljanje i kontrola radnji i informacija vezanih za narudžbe roba. Posebnu pozornost posvećuju skladištenju roba, svakodnevnoj operativnoj manipulaciji teretima i raznim vrstama prijevoza.

Kao ekonomski sustav morska luka ostvaruje usluge u prijevozu roba i ljudi čime se nadovezuje na proizvodnju raznih proizvoda. U terminologiji luka koristi se izraz promet tereta za usluge prijevoza. Promet tereta prikazuje broj kontejnera ili tone prevezenog tereta odnosno broj putnika koji su kroz luku prošli.

Luka se može organizirati kroz dva temeljna organizacijska oblika. Može lučka uprava biti odgovorna za održavanje luke i lučke infrastrukture, a koncesionari (privatne pravne osobe) ulažu u imovinu i pružaju usluge lučke djelatnosti. Hrvatske luke posluju na načelu koncesije.

Luka posluje i zbog potreba za privremenim skladištenjem tereta jer se, zbog razlika u načinima prijevoza, količine tereta koje se prevoze brodom ne mogu uvijek odmah prevesti kopnenim prijevozom pa se teret mora skladištiti. Na prostoru luke mogu se razviti i industrijski kompleksi, a luke pružaju i razne logističke usluge koje omogućuju pojavu novih poduzeća u okolini.

4.3. TEMELJNA OBILJEŽJA LUKE RIJEKA

Luka Rijeka je jedna od luka sjevernog Jadrana. Najveća je i ujedno najvažnija hrvatska luka. Zbog njezine veličine i pozicioniranosti je riječki prometni pravac kao kopneni prometni pravac od presudnog značaja za cjelokupno gospodarstvo i promet države.

I u okviru odvijanja pomorskog prometa zemalja srednje i istočne Europe, riječka je luka od izuzetnog značaja. Prema Zakonu o pomorskom dobru i morskim lukama riječka luka je razvrstana u luku od osobitog međunarodnog i gospodarskog značaja za Republiku Hrvatsku i ima status luke otvorene za međunarodni javni promet²⁰.

²⁰ Ibidem

Važnost riječke luke prelazi nacionalne okvire zbog njezina dobrog prometnog položaja, jake i dugotrajne pomorske tradicije i snažne uključenosti u gospodarske države i opća ekonomska međunarodna kretanja. Poslovanje luke izravno se reflektira na hrvatsko gospodarstvo i poslovanje niza poslovnih subjekata koji su povezani s njom.

U riječkoj luci realizira se prekrcaj velikih količina raznog tereta. Radi se o prekrcaju kontejnera, rude, rezane građe, žita, fosfata te sirovih i rafiniranih naftnih proizvoda. Na nekoliko desetaka vezova prihvaćaju se sve vrste brodova. Prihvat uključuje tankere, brodove za prijevoz suhog tereta, kontejnerske brodove, brodove za generalni teret te putničke i Ro-Ro brodove.

Luka Rijeka d.d. posluje kao dioničko društvo za usluge u pomorskom prometu, lučke usluge, skladištenje roba i špediciju. Ona je najveći koncesionar za prekrcaj suhih tereta u Republici Hrvatskoj. Svoju gospodarsku djelatnost obavlja u luci Rijeka na specijaliziranim terminalima u tri lučka bazena: Rijeka, Bakar i Raša.

Poduzeće je specijalizirano za otpremu i prekrcaj suhog tereta, s primarnim djelatnostima utovara, istovara, skladištenja i prijevoza generalnog tereta, drvene građe, rasutog tereta, stoke, tropskih i drugih plodova, žitarica i uljarica. Nositelj je koncesije do 2042. godine.

Luka Rijeka d.d. ima tržišno orijentirano poslovanje. Temeljem ugovora o koncesiji za korištenje lučke infrastrukture i suprastrukture te obavljanje lučkih i drugih gospodarskih djelatnosti koristi najveći dio područja riječke luke. Orijeantirana je na povećanje kvalitete usluga i konkurentnosti.

4.3.1. Analiza lučkih troškova luke Rijeka d.d. kao podloge za donošenje poslovnih odluka

Analizu lučkih troškova poslovanja kao podloge za donošenje poslovnih odluka prikazat ćemo u nastavku na primjeru poslovanja Luke Rijeka d.d. za razdoblje od 2017. godine do 2022. godine, a prema podacima iz izvoda iz računa dobiti i gubitka (kao sastavnog dijela godišnjih izvješća poduzeća).

Tablica 1. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Rijeka d.d. za 2021. godinu (u kunama)

NAZIV POZICIJE	2020. godina	2021. godina
1. POSLOVNI PRIHODI	164.941.135	166.078.160
2. POSLOVNI RASHODI	169.589.167	176.002.288
2.1.MATERIJALNI TROŠKOVI	51.658.403	51.041.523
2.2. TROŠKOVI OSOBLJA	67.472.482	69.869.369
2.3. AMORTIZACIJA	19.407.377	19.082.891
2.4. OSTALI TROŠKOVI	24.088.894	33.124.420
2.5.VRIJEDNOSNA USKLAĐENJA	2.759.914	0
2.6. REZERVIRANJA	2.117.088	0
3. FINANCIJSKI PRIHODI	19.311.750	944.238
4. FINANCIJSKI RASHODI	21.178.364	14.310.215
4.1. UKUPNI PRIHODI	184.252.885	167.022.398
4.2. UKUPNI RASHODI	190.767.531	190.312.503
4.3. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	-6.514.646	-23.290.105
4.3.1. GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	-6.514.646	-23.290.105
5. POREZ NA DOBIT	0	0
6. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA	-6.514.646	-23.290.105

Izvor : Pripremila studentica prema *Nerevidirano nekonsolidirano izvješće 2021.* 01.02.2022., Luka Rijeka d.d., <https://lukarijeka.hr/financijska-izvjesca/> (8.6.2022.)

Prema izvodu iz Računa dobiti i gubitka za razdoblje 01.01.2021. do 31.12.2021. godine (dalje u tekstu Izvod iz RDG) Luka Rijeka d.d. ostvarila je u 2021. godini ukupne rashode (troškove) u iznosu od 190.312.503 kuna koji su za 455.028 kuna odnosno za 0,23% manji u odnosu na 2020. godinu kada su iznosili 190.767.531 kunu.

Ukupni troškovi prema Izvodu iz RDG se sastoje od poslovnih rashoda koji su u 2021. ostvareni u iznosu od 176.002.208 kuna (92,5% ukupnih troškova) i financijskih rashoda koji su u 2021. godini ostvareni u iznosu od 14.310.215 kuna (7,5% ukupnih troškova).

Poslovni rashodi ostvareni u 2021. godini su za 6.413.041 kunu odnosno 3,78% veći nego oni ostvareni u 2020. godini kada su iznosili 169.589.167 kuna.

Financijski rashodi ostvareni u 2021. godini su za 6.868.149 kuna odnosno za 32,4% manji od onih ostvarenih u 2020. godini kada su iznosili 21.178.364 kune.

U strukturi poslovnih rashoda najviše su zastupljeni: materijalni troškovi koji su u 2021. godini ostvareni u iznosu od 51.041.523 kune (29.0% poslovnih rashoda), troškovi osoblja koji su iznosili 69.869.369 kuna (39.7% poslovnih rashoda) amortizacija u iznosu od 19.082.891 kuna (10.8% poslovnih rashoda) i ostali troškovi u iznosu od 33.124.420 kuna (18.8% poslovnih rashoda).

Materijalni troškovi ostvareni u 2021. godini su za 616.880 kuna odnosno za 1,2% manji nego oni ostvareni u 2020. godini kada su iznosili 51.658.403 kune.

Troškovi osoblja ostvareni u 2021. godini su za 2.396.887 kuna odnosno za 3,5% veći od ostvarenih u 2020. godini kada su iznosili 67.472.403 kune.

Amortizacija u 2021. godini je bila za 325.086 kuna odnosno za 1,7% manja od ostvarene u 2020. godini kada je iznosila 19.407.377 kuna.

Ostali troškovi ostvareni u 2021. godini su za 9.035.526 kuna odnosno za 37,5% veći nego oni ostvareni u 2020. godini kada su ostvareni u iznosu od 24.088.894 kune.

Tablica 2. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Rijeka d.d. za 2020. godinu (u kunama)

NAZIV POZICIJE	2019. godina	2020. godina
1. POSLOVNI PRIHODI	159.616.031	164.941.135
2. POSLOVNI RASHODI	169.817.525	169.589.167
2.1. MATERIJALNI TROŠKOVI	52.681.153	51.658.403
2.2. TROŠKOVI OSOBLJA	65.443.633	67.472.482
2.3. AMORTIZACIJA	21.090.291	19.407.377
2.4. OSTALI TROŠKOVI	25.192.718	24.088.894
2.5. VRIJEDNOSNA USKLAĐENJA	777.027	2.759.914
2.6. REZERVIRANJA	3.070.460	2.117.088
3. FINANCIJSKI PRIHODI	4.744.858	19.311.750
4. FINANCIJSKI RASHODI	21.850.951	21.178.364
4.1. UKUPNI PRIHODI	164.360.889	184.252.885
4.2. UKUPNI RASHODI	191.668.476	190.767.531
4.3. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	-27.307.587	-6.514.646
4.3.1. GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	-27.307.587	-6.514.646
5. POREZ NA DOBIT	3.534.835	0
6. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA	-30.842.422	-6.514.646

Izvor : Pripremila studentica prema *Nekonsolidirano godišnje izvješće 2020.*, 01.04.2021., Luka Rijeka d.d., <https://lukarijeka.hr/financijska-izvjesca/> (8.6.2022.)

Prema izvodu iz Računa dobiti i gubitka za razdoblje 01.01.2020. do 31.12.2020. godine (dalje u tekstu Izvod iz RDG) Luka Rijeka d.d. ostvarila je u 2020. godini ukupne rashode (troškove) u iznosu od 190.767.531 kuna koji su za 900.945 kuna odnosno za 0,47% manji u odnosu na 2019. godinu kada su iznosili 191.668.476 kuna.

Ukupni troškovi prema Izvodu iz RDG se sastoje od poslovnih rashoda koji su u 2020. ostvareni u iznosu od 169.589.167 kuna (88,9% ukupnih troškova) i financijskih rashoda koji su u 2020. godini ostvareni u iznosu od 21.378.174 kune (12,1% ukupnih troškova).

Poslovni rashodi ostvareni u 2020. godini su za 228.358 kuna odnosno 0.13% manji nego oni ostvareni u 2019. godini kada su iznosili 169.817.525 kuna.

Financijski rashodi ostvareni u 2020. godini su za 682.587 kuna odnosno za 3,0% manji od onih ostvarenih u 2019. godini kada su iznosili 21.850.951 kune.

U strukturi poslovnih rashoda najviše su zastupljeni: materijalni troškovi koji su u 2020. godini ostvareni u iznosu od 52.658.403 kune (30,4% poslovnih rashoda), troškovi osoblja koji su iznosili 67.472.482 kune (39,8% poslovnih rashoda) amortizacija u iznosu od 19.407.377 kuna (11,4% poslovnih rashoda) i ostali troškovi u iznosu od 24.088.894 kune (14,2% poslovnih rashoda).

Materijalni troškovi ostvareni u 2020. godini su za 1.022.750 kuna odnosno za 1,94% manji nego oni ostvareni u 2019. godini kada su iznosili 52.681.153 kune.

Troškovi osoblja ostvareni u 2020. godini su za 2.028.849 kuna odnosno za 3,1% veći od ostvarenih u 2019. godini kada su iznosili 65.433.633 kuna.

Amortizacija u 2020. godini je bila za 1.682.914 kuna odnosno za 8,0% manja od ostvarene u 2019. godini kada je iznosila 21.090.291 kune.

Ostali troškovi ostvareni u 2020. godini su za 1.103.824 kune odnosno za 4,4% manji nego oni ostvareni u 2019. godini kada su ostvareni u iznosu od 25.192.718 kuna.

Tablica 3. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Rijeka d.d. za 2019. godinu (u kunama)

NAZIV POZICIJE	2018. godina	2019. godina
1. POSLOVNI PRIHODI	156.439.286	159.616.031
2. POSLOVNI RASHODI	193.905.551	169.817.525
2.1.MATERIJALNI TROŠKOVI	62.327.295	52.681.153
2.2. TROŠKOVI OSOBLJA	66.468.919	65.443.633
2.3. AMORTIZACIJA	9.923.146	21.090.291
2.4. OSTALI TROŠKOVI	25.424.806	25.192.718
2.5.VRIJEDNOSNA USKLAĐENJA	27.061.286	777.027
2.6. REZERVIRANJA	623.717	3.070.460
3. FINANCIJSKI PRIHODI	14.532.897	4.744.858
4. FINANCIJSKI RASHODI	3.880.208	21.850.951
4.1. UKUPNI PRIHODI	170.972.183	164.360.889
4.2. UKUPNI RASHODI	197.785.759	191.668.476
4.3. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	-26.813.576	-27.307.587
4.3.1. GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	-26.813.576	-27.307.587
5. POREZ NA DOBIT	3.160.664	3.534.835
6. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA	-29.974.240	-30.842.422

Izvor : Pripremila studentica prema *Nekonsolidirano godišnje izvješće 2019.*, 30.03.2020., Luka Rijeka d.d., <https://lukarijeka.hr/financijska-izvjesca/> (8.6.2022.)

Prema izvodu iz Računa dobiti i gubitka za razdoblje 01.01.2019. do 31.12.2019. godine (dalje u tekstu Izvod iz RDG) Luka Rijeka d.d. ostvarila je u 2019. godini ukupne rashode (troškove) u iznosu od 191.668.476 kuna koji su za 6.117.283 kune odnosno za 3.09% manji u odnosu na 2018. godinu kada su iznosili 197.785.759 kuna.

Ukupni troškovi prema Izvodu iz RDG se sastoje od poslovnih rashoda koji su u 2019. ostvareni u iznosu od 169.817.525 kuna (88,6% ukupnih troškova) i financijskih rashoda koji su u 2019. godini ostvareni u iznosu od 21.850.951 kune (11.4% ukupnih troškova).

Poslovni rashodi ostvareni u 2019. godini su za 24.088.028 kuna odnosno 12.4% manji nego oni ostvareni u 2018. godini kada su iznosili 193.905.551 kuna.

Financijski rashodi ostvareni u 2019. godini su za 17.970.943 kuna odnosno za 5.6 puta veći od onih ostvarenih u 2018. godini kada su iznosili 3.880.208 kuna.

U strukturi poslovnih rashoda najviše su zastupljeni: materijalni troškovi koji su u 2019. godini ostvareni u iznosu od 52.681.153 kune (31.0% poslovnih rashoda), troškovi osoblja koji su iznosili 65.443.633 kune (38.5% poslovnih rashoda), amortizacija u iznosu od 21.090.291 kune (12.4% poslovnih rashoda) i ostali troškovi u iznosu od 25.192.718 kuna (14.8% poslovnih rashoda).

Materijalni troškovi ostvareni u 2019. godini su za 9.646.142 kuna odnosno za 15.4% manji nego oni ostvareni u 2018. godini kada su iznosili 62.327.295 kuna.

Troškovi osoblja ostvareni u 2019. godini su za 1.026.286 kuna odnosno za 1.5 % manji od ostvarenih u 2018. godini kada su iznosili 66.468.919 kuna.

Amortizacija u 2019. godini je bila za 11.167.145 kuna odnosno za 2.12 puta veća od ostvarene u 2018. godini kada je iznosila 9.923.146 kuna.

Ostali troškovi ostvareni u 2019. godini su za 232.088 kuna odnosno za 0,9% manji nego oni ostvareni u 2018. godini kada su ostvareni u iznosu od 25.424.806 kuna.

Tablica 4. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Rijeka d.d. za 2018. godinu (u kunama)

NAZIV POZICIJE	2017. godina	2018. godina
1. POSLOVNI PRIHODI	166.719.198	156.439.286
2. POSLOVNI RASHODI	177.431.241	193.905.551
2.1. MATERIJALNI TROŠKOVI	66.270.570	62.327.295
2.2. TROŠKOVI OSOBLJA	65.196.104	66.468.919
2.3. AMORTIZACIJA	9.767.498	9.923.146
2.4. OSTALI TROŠKOVI	26.220.674	25.424.806
2.5. VRIJEDNOSNA USKLAĐENJA	381.485	27.061.286
2.6. REZERVIRANJA	6.252.375	623.717
3. FINANCIJSKI PRIHODI	13.083.648	14.532.897
4. FINANCIJSKI RASHODI	8.890.115	3.880.208
4.1. UKUPNI PRIHODI	179.802.846	170.972.183
4.2. UKUPNI RASHODI	186.321.356	197.785.759
4.3. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	-6.518.510	-26.813.576
4.3.1. GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	-6.518.510	-26.813.576
5. POREZ NA DOBIT	92.761	3.160.664
6. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA	-6.611.271	-29.974.240

Izvor : Pripremila studentica prema *Nekonsolidirano godišnje financijsko izvješće 2018.*, 01.04.2019., Luka Rijeka d.d., <https://lukarijeka.hr/financijska-izvjesca/> (8.6.2022.)

Prema izvodu iz Računa dobiti i gubitka za razdoblje 01.01.2018. do 31.12.2018. godine (dalje u tekstu Izvod iz RDG) Luka Rijeka d.d. ostvarila je u 2018. godini ukupne rashode (troškove) u iznosu od 197.785.759 kuna koji su za 11.464.403 kune odnosno za 6,15% veći u odnosu na 2017. godinu kada su iznosili 186.321.356 kuna.

Ukupni troškovi prema Izvodu iz RDG se sastoje od poslovnih rashoda koji su u 2018. ostvareni u iznosu od 193.905.551 kuna (98.0% ukupnih troškova) i financijskih rashoda koji su u 2018. godini ostvareni u iznosu od 3.880.208 kune (2,0% ukupnih troškova).

Poslovni rashodi ostvareni u 2018. godini su za 16.474.310 kuna odnosno 8,20% veći nego oni ostvareni u 2017. godini kada su iznosili 177.431.241 kuna.

Financijski rashodi ostvareni u 2018. godini su za 5.009.907 kuna odnosno za 56,3,0% manji od onih ostvarenih u 2017. godini kada su iznosili 8.890.115 kune.

U strukturi poslovnih rashoda najviše su zastupljeni: materijalni troškovi koji su u 2018. godini ostvareni u iznosu od 62.327.295 kuna (32.1% poslovnih rashoda), troškovi osoblja koji su iznosili 66.468.919 kuna (34,2% poslovnih rashoda) amortizacija u iznosu od 9.923.146 kuna (5,1% poslovnih rashoda) i ostali troškovi u iznosu od 25.424.806 kuna (13,1% poslovnih rashoda).

Materijalni troškovi ostvareni u 2018. godini su za 3.943.275 kuna odnosno za 5,9% manji nego oni ostvareni u 2017. godini kada su iznosili 66.270.570 kuna.

Troškovi osoblja ostvareni u 2018. godini su za 1.272.815 kuna odnosno za 1,9% veći od ostvarenih u 2017. godini kada su iznosili 65.196.104 kune.

Amortizacija u 2018. godini je bila za 155.648 kuna odnosno za 1,6% veća od ostvarene u 2017. godini kada je iznosila 9.767.498 kuna.

Ostali troškovi ostvareni u 2018. godini su za 795.872 kune odnosno za 3,0% manji nego oni ostvareni u 2017. godini kada su ostvareni u iznosu od 26.220.678 kuna.

Tablica 5. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Rijeka d.d. za 2017. godinu (u kunama)

NAZIV POZICIJE	2016. godina	2017. godina
1. POSLOVNI PRIHODI	167.349.031	166.719.198
2. POSLOVNI RASHODI	170.079.369	177.431.241
2.1. MATERIJALNI TROŠKOVI	62.681.224	66.270.570
2.2. TROŠKOVI OSOBLJA	67.159.875	65.196.104
2.3. AMORTIZACIJA	10.530.394	9.767.498
2.4. OSTALI TROŠKOVI	25.514.300	26.220.674
2.5. VRIJEDNOSNA USKLAĐENJA	2.170.090	381.485
2.6. REZERVIRANJA	0	6.252.375
3. FINANCIJSKI PRIHODI	11.568.847	13.083.648
4. FINANCIJSKI RASHODI	11.568.847	8.890.115
4.1. UKUPNI PRIHODI	178.917.878	179.802.846
4.2. UKUPNI RASHODI	177.832.040	186.321.356
4.3. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	1.085.838	-6.518.510
4.3.1. GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	0	-6.518.510
5. POREZ NA DOBIT	842.857	92.761
6. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA	242.981	-6.611.271

Izvor : Pripremila studentica prema *Nerevidirano nekonsolidirano izvješće 2017.*, 01.02.2018., Luka Rijeka d.d., <https://lukarijeka.hr/financijska-izvjesca/> (8.6.2022.)

Prema izvodu iz Računa dobiti i gubitka za razdoblje 01.1.2017. do 31.12.2017. godine (dalje u tekstu Izvod iz RDG) Luka Rijeka d.d. ostvarila je u 2017. godini ukupne rashode (troškove) u iznosu od 181.321.356 kuna koji su za 3.489.316 kuna odnosno za 1,96% veći u odnosu na 2016. godinu kada su iznosili 177.832.040 kuna.

Ukupni troškovi prema Izvodu iz RDG se sastoje od poslovnih rashoda koji su u 2017. ostvareni u iznosu od 177.431.241 kune (97,8% ukupnih troškova) i financijskih rashoda koji su u 2017. godini ostvareni u iznosu od 8.890.115 kuna (2,2% ukupnih troškova).

Poslovni rashodi ostvareni u 2017. godini su za 7.371.872 kune odnosno 4,3% veći nego oni ostvareni u 2016. godini kada su iznosili 170.079.369 kuna.

Financijski rashodi ostvareni u 2017. godini su za 2.678.732 kune odnosno za 23,1% manji od onih ostvarenih u 2016. godini kada su iznosili 11.568.847 kuna.

U strukturi poslovnih rashoda najviše su zastupljeni materijalni troškovi koji su u 2017. godini ostvareni u iznosu od 66.270.570 kuna (37,5% poslovnih rashoda), troškovi osoblja koji su iznosili 65.196.104 kune (36,7% poslovnih rashoda), amortizacija u iznosu od 9.767.498 kuna (5,5% poslovnih rashoda) i ostali troškovi u iznosu od 26.220.678 kuna (14,8% poslovnih rashoda).

Materijalni troškovi ostvareni u 2017. godini su za 3.589.346 kuna odnosno za 5,7% veći nego oni ostvareni u 2016. godini kada su iznosili 62.681.224 kune.

Troškovi osoblja ostvareni u 2017. godini su za 1.963.771 kuna odnosno za 2,9% manji od ostvarenih u 2016. godini kada su iznosili 67.159.875 kuna.

Amortizacija u 2017. godini je bila za 762.896 kuna odnosno za 7,2% manja od ostvarene u 2016. godini kada je iznosila 10.530.394 kuna.

Ostali troškovi ostvareni u 2017. godini su za 706.378 kuna odnosno za 2,8% veći nego oni ostvareni u 2016. godini kada su ostvareni u iznosu od 25.514.300 kuna.

4.3.2. Čimbenici od utjecaja na troškove poslovanja Luke Rijeka d.d.

Troškove koje u svom poslovanju stvara Luka Rijeka d.d. najvećim dijelom predstavljaju materijalni troškovi i troškovi osoblja, ali su relativno visoki i tzv. ostali troškovi. Stoga je zadaća menadžmenta da ove grupe troškova mora smanjivati.

Podatci o ukupnim troškovima iz Računa dobiti i gubitka pokazuju da je njihova razina zadnje tri godine poslovanja (2019. godine do 2021. godine) gotovo nepromijenjena (nešto više od 190 milijuna kuna).

Poslovne odluke u cilju racionalizacije troškova trebaju biti usmjerene na one čimbenike koji će bitno utjecati na njihovo smanjivanje, a to bi mogle biti:

- investicije u tehnološki razvoj i povećanje kapaciteta,
- podizanje produktivnosti rada zaposlenika i racionalnija politika plaća,
- područje vlasničkog restrukturiranja.

4.3.2.1. Ulaganja u tehnološki razvoj i povećanje kapaciteta

Materijalne troškove moguće je racionalizirati u operativnim procesima kroz raspolaganje i dinamiku trošenja. Također ih je moguće smanjiti u procesu nabave kroz ugovorene cijene, rokove nabavke i skladištenja. U procesu financiranja odnosno angažiranja sredstava moguće su uštede na kamatama.

Ovi su troškovi povećani i zbog zastarjelosti postojeće lučke tehnologije i tehničke opremljenosti, zbog čega se povećavaju troškovi održavanja, smanjuje produktivnost lučkih manipulacija, odnosno profitabilnost procesa, te se smanjuje konkurentnost.

Povećanje produktivnosti i smanjenje troškova rješava se kapitalnim ulaganjima u novu opremu i tehnologiju koja omogućuje veću brzinu, pouzdanost i efikasnost pretovara i drugih lučkih manipulacija.

Luka Rijeka d.d. nije glavni investitor u tehnološki razvoj već je to Lučka uprava Rijeka i to putem tzv. CEF (Connecting European Facility) projekata. Projekti se odnose na modernizaciju željezničke infrastrukture i izgradnju novih intermodalnih kapaciteta u luci

Rijeka, rekonstrukciju pristaništa za generalne terete i implementaciju informatičkog sustava lučke zajednice Port Community system.

Popis projekata Lučke uprave Rijeka sufinanciranih programom CEF-a²¹:

1. Razvoj multimodalne platforme u luci Rijeka i povezivanje s kontejnerskim terminalom Jadranska vrata (POR2CORE-AGCT) u vrijednosti 33.6 milijuna EUR-a (projekt je realiziran),
2. Unaprjeđenje infrastrukture Luke Rijeka – informatički sustav lučke zajednice (POR2CORE-PCS) u vrijednosti 1,66 milijuna EUR-a (projekt je u tijeku),
3. Unaprjeđenje infrastrukture Luke Rijeka – Zagreb Deep Sea Container terminal u vrijednosti 31.6 milijuna EUR-a (projekt je u tijeku),
4. Unaprjeđenje infrastrukture Luke Rijeka – bazen Rijeka (POR2CORE-Rijeka Basin) u vrijednosti 33,6 milijuna EUR-a (projekt je u tijeku),
5. Unaprjeđenje infrastrukture – terminal za rasute terete Bakar (POR2CORE-BCTB) u vrijednosti 6,1 milijuna EUR-a (projekt je realiziran),
6. Unaprjeđenje infrastrukture – terminal za generalne terete (POR2CORE-GCT) u vrijednosti 6,9 milijuna EUR-a (projekt je realiziran),
7. Unaprjeđenje infrastrukture – produbljenje južnog veza na AGCT (POR2CORE-AGCT dredging).

Ovi CEF-projekti najvećim su dijelom sufinancirani sredstvima EU i to u iznosu od 85% vrijednosti projekta.

²¹ CEF – Instrument za povezivanje Europe, Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture, 2021., online : <https://www.portauthority.hr/instrument-za-povezivanje-europe/>

4.3.2.2. *Troškovi osoblja i kretanje broja zaposlenika*

Troškovima osoblja (plaće) može se upravljati s dva osnovna aspekta i to kao klasičnog troška te kao nagrade ili naknade za ostvareni učinak. Kod troškova plaća kao troška osnovno je pitanje kvalitete planiranja i ispravnosti evidencija koji su temelj za obračun plaća.

Kod aspekta naknade za ostvareni učinak stvar je mnogo složenija i potrebno je uspostaviti vezu između učinka i plaće. Menadžment odlučuje kakvu politiku plaća će voditi u slučaju neostvarenja plana. On donosi sustav plaćanja rada u razdoblju nedostatka posla te u slučajevima potrebe za dodatnim stimulacijama.

Potrebno je definirati koji su to poslovi koji dovode do realizacije plana i ostvarenja učinaka proizvodnih radnika, a koji poslovi podržavaju sustav i o njihovoj kvaliteti i ostvarenju ne ovisi izravno rad proizvodnih radnika.

Broj zaposlenika jedan je od ključnih čimbenika (uz visinu njihove plaće) od utjecaja na troškove osoblja. Luka Rijeka d.d. je u razdoblju od 2018. godine do 2021. godine imala sljedeći broj zaposlenika²²:

- u 2021. godini Luka Rijeka d.d. je imala 503 zaposlenika,
- u 2020. godini Luka Rijeka d.d. je imala 635 zaposlenika,
- u 2019. godini Luka Rijeka d.d. je imala 623 zaposlenika,
- u 2018. godini Luka Rijeka d.d. je imala 572 zaposlenika.

Važno je napomenuti da je unatoč smanjenju broj zaposlenika u 2021. godini za 135 u odnosu na 2020. godinu (isplaćene su otpremnine za 118 zaposlenika) trošak osoblja (plaće) za 2021. godinu veći za 2.4 milijuna kuna u odnosu na trošak osoblja u 2020. godini.

²² Godišnje izvješće Luke Rijeka d.d., 2021.,2020.,2019.,2018.

4.3.2.3. Vlasnička struktura Luke Rijeka d.d.

Luka Rijeka d.d. je poduzeće u većinskom privatnom vlasništvu, a Republika Hrvatska putem CERP-a (Centar za restrukturiranje i prodaju) ima kontrolni paket dionica jer raspolaže s udjelom od 25,02% dionica Luke Rijeka d.d.

U 2021. godini došlo je do bitne promjene u vlasničkoj strukturi Luke Rijeka d.d. Najveći dioničar iz 2020, godine poljska tvrtka OT LOGISTICS SPOLKA AKCYJNA je prodala dio svojih dionica i smanjila svoj udjel sa 27,36% na 9,76%. Time se pojavio novi važni dioničar RUBICON PARTNERS VENTURES ASI s udjelom od 17,51% .

Najvažniji dioničari Luke Rijeka d.d. na dan 31. prosinca 2021. godine bili su²³:

- CERP/ REPUBLIKA HRVATSKA s udjelom od 25,02%
- RUBICON PARTNERS VENTURES ASI s udjelom od 17,51%
- OTP BANKA d.d./ AZ OMF KATEGORIJE B s udjelom od 15,02%
- OT LOGISTICS SPOLKA AKCYJNA s udjelom od 9,76%
- PRIVREDNA BANKA ZAGREB d.d./ STATE STREET CLIENT ACCOUNT s udjelom od 8,75%
- ERSTE & STEIERMARKISCHE BANK s udjelom od 7,60%
- OTP BANKA D.D./ ERSTE PLAVI OMF KATEGORIJE B s udjelom od 6,81%

²³ Godišnje izvješće Luke Rijeka d.d., 2021.

4.4. TEMELJNA OBILJEŽJA LUKE PLOČE

Luka Ploče je uz Luku Rijeka najvažnija i najveća hrvatska luka. Kao strateška luka ostvaruje prekrcaj gotovo svih vrsta roba u međunarodnom pomorskom prometu. Pozicionirana je na južnom dijelu Jadranske obale, između Splita i Dubrovnika.

Luka Ploče d.d. vlasnik nekoliko društava kćeri s ograničenom odgovornosti. Ta društva obavljaju iste djelatnosti i imaju koncesiju su privez brodova, odvoz otpada s brodova, transport, održavanje, špediterske usluge, gradnju, skladištenje tekućih tereta itd.

Prekrcaj, skladištenje i ostale popratne usluge obavljaju se na terminalima za: generalne terete, rasute terete, tekuće terete, sipke terete, drvo, kontejnere, te glinicu i petrolkoks.

Geografsko-prometni položaj Luke Ploče, uvelike pridonosi razvoju luke koja je od izuzetne važnosti za svoje gravitacijsko područje i gospodarstvo Republike Bosne i Hercegovine, za partnere iz Srbije, Mađarske i drugih zemalja srednje Europe²⁴.

4.4.1. Analiza lučkih troškova Luke Ploče d.d. kao podloge za donošenje poslovnih odluka

Analizu lučkih troškova poslovanja kao podloge za donošenje poslovnih odluka prikazat ćemo u nastavku na primjeru poslovanja Luke Ploče d.d. za razdoblje od 2017. godine do 2022. godine, a prema podacima iz izvoda iz računa dobiti i gubitka (kao sastavnog dijela godišnjih izvješća poduzeća).

²⁴ Dundović, Č., Kolanović I., Morske luke – činitelji logističkog i prometnog razvitka Republike Hrvatske, Matica Hrvatska, Zagreb, 2008., p.6.

Tablica 6. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Ploče d.d. za 2021. godinu (u kunama)

NAZIV POZICIJE	2020. godina	2021. godina
1. POSLOVNI PRIHODI	214.320.404	363.747.824
2. POSLOVNI RASHODI	219.928.140	327.560.197
2.1.MATERIJALNI TROŠKOVI	129.845.384	242.108.911
2.2. TROŠKOVI OSOBLJA	53.687.587	57.533.218
2.3. AMORTIZACIJA	13.656.043	15.613.647
2.4. OSTALI TROŠKOVI	15.342.322	8.800.465
2.5.VRIJEDNOSNA USKLAĐENJA	1.888.347	1.216.339
2.6. REZERVIRANJA	5.508.457	2.287.617
3. FINANCIJSKI PRIHODI	2.482.408	3.226.063
4. FINANCIJSKI RASHODI	8.682.274	5.358.945
4.1. UKUPNI PRIHODI	216.802.812	366.973.887
4.2. UKUPNI RASHODI	228.610.414	332.919.142
4.3. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	-11.807.602	34.054.745
4.3.1. GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	-11.807.602	0
5. POREZ NA DOBIT	-1.990.512	6.473.324
6. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA	-9.817.090	27.581.421

Izvor : Pripremila studentica prema *Godišnji revidirani nekonsolidirani izvještaj za 2021. godinu.*, Luka Ploče d.d., <https://www.luka-ploce.hr/investitori/financijska-izvjesca/#godisnja-financijska-izvjesca> (10.6.2022.)

Prema izvodu iz Računa dobiti i gubitka za razdoblje 01.01.2021. do 31.12.2021. godine (dalje u tekstu Izvod iz RDG) Luka Ploče d.d. ostvarila je u 2021. godini ukupne rashode (troškove) u iznosu od 332.919.142 kune koji su za 104.308.728 kuna odnosno za 45,6% veći u odnosu na 2020. godinu kada su iznosili 228.610.414 kuna.

Ukupni troškovi prema Izvodu iz RDG se sastoje od poslovnih rashoda koji su u 2021. ostvareni u iznosu od 327.560.197 kuna (98,4% ukupnih troškova) i financijskih rashoda koji su u 2021. godini ostvareni u iznosu od 5.358.945 kuna (1,6% ukupnih troškova).

Poslovni rashodi ostvareni u 2021. godini su za 107.632.057 kuna odnosno 48,9% veći nego oni ostvareni u 2020. godini kada su iznosili 219.928.140 kuna.

Financijski rashodi ostvareni u 2021. godini su za 3.323.329 kuna odnosno za 38,2% manji od onih ostvarenih u 2020. godini kada su iznosili 8.682.274 kune.

U strukturi poslovnih rashoda najviše su zastupljeni: materijalni troškovi koji su u 2021. godini ostvareni u iznosu od 242.108.911 kuna (73,9% poslovnih rashoda), troškovi osoblja koji su iznosili 57.533.218 kuna (17,5% poslovnih rashoda) amortizacija u iznosu od 15.613.647 kuna (4,7% poslovnih rashoda) i ostali troškovi u iznosu od 8.800.465 kuna (2,7% poslovnih rashoda).

Materijalni troškovi ostvareni u 2021. godini su za 112.263.527 kuna odnosno za 86,4% veći nego oni ostvareni u 2020. godini kada su iznosili 129.845.384 kune.

Troškovi osoblja ostvareni u 2021. godini su za 2.845.631 kunu odnosno za 5,3% veći od ostvarenih u 2020. godini kada su iznosili 53.687.587 kuna.

Amortizacija u 2021. godini je bila za 1.957.604 kune odnosno za 14,3% veća od ostvarene u 2020. godini kada je iznosila 13.656.043 kune.

Ostali troškovi ostvareni u 2021. godini su za 6.541.857 kuna odnosno za 42,6% manji nego oni ostvareni u 2020. godini kada su ostvareni u iznosu od 15.342.322 kune.

Tablica 7. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Ploče d.d. za 2020. godinu (u kunama)

NAZIV POZICIJE	2019. godina	2020. godina
1. POSLOVNI PRIHODI	155.180.282	214.320.404
2. POSLOVNI RASHODI	149.714.431	219.928.140
2.1.MATERIJALNI TROŠKOVI	60.492.109	129.845.384
2.2. TROŠKOVI OSOBLJA	56.085.995	53.687.587
2.3. AMORTIZACIJA	11.498.249	13.656.043
2.4. OSTALI TROŠKOVI	15.684.167	15.342.322
2.5.VRIJEDNOSNA USKLAĐENJA	5.953.911	1.888.347
2.6. REZERVIRANJA	0	5.508.457
3. FINANCIJSKI PRIHODI	0	2.482.408
4. FINANCIJSKI RASHODI	4.098.403	8.682.274
4.1. UKUPNI PRIHODI	155.180.282	216.802.812
4.2. UKUPNI RASHODI	153.812.834	228.610.414
4.3. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	1.367.448	-11.807.602
4.3.1. GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	0	-11.807.602
5. POREZ NA DOBIT	845.585	-1.990.512
6. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA	521.863	-9.817.090

Izvor : Pripremila studentica prema *Godišnji revidirani nekonsolidirani izvještaj za 2020. godinu.*, 01.05.2021., Luka Ploče d.d., <https://www.luka-ploce.hr/investitori/financijska-izvjesca/#godisnja-financijska-izvjesca> (10.6.2022.)

Prema izvodu iz Računa dobiti i gubitka za razdoblje 01.01.2020. do 31.12.2020. godine (dalje u tekstu Izvod iz RDG) Luka Ploče d.d. ostvarila je u 2020. godini ukupne rashode (troškove) u iznosu od 228.610.414 kuna koji su za 74.797.580 kuna odnosno za 48,6% veći u odnosu na 2019. godinu kada su iznosili 153.812.834 kune.

Ukupni troškovi prema Izvodu iz RDG se sastoje od poslovnih rashoda koji su u 2020. ostvareni u iznosu od 219.928.140 kuna (96,2% ukupnih troškova) i financijskih rashoda koji su u 2020. godini ostvareni u iznosu od 8.682.274 kune (3,8% ukupnih troškova).

Poslovni rashodi ostvareni u 2020. godini su za 70.213.709 kuna odnosno 46,8% veći nego oni ostvareni u 2019. godini kada su iznosili 149.714.431 kuna.

Financijski rashodi ostvareni u 2020. godini su za 4.583.871 kunu odnosno za 1,12 puta veći od onih ostvarenih u 2019. godini kada su iznosili 4.098.403 kune.

U strukturi poslovnih rashoda najviše su zastupljeni: materijalni troškovi koji su u 2020. godini ostvareni u iznosu od 129.845.384 kune (59,0% poslovnih rashoda), troškovi osoblja koji su iznosili 53.687.587 kuna (24,4% poslovnih rashoda) amortizacija u iznosu od 13.656.043 kune (6,2% poslovnih rashoda) i ostali troškovi u iznosu od 15.342.322 kune (7,0% poslovnih rashoda).

Materijalni troškovi ostvareni u 2020. godini su za 69.353.275 kuna odnosno za 1,15 puta veći nego oni ostvareni u 2019. godini kada su iznosili 60.492.109 kuna.

Troškovi osoblja ostvareni u 2020. godini su za 2.398.408 kuna odnosno za 4,3% manji od ostvarenih u 2019. godini kada su iznosili 56.085.995 kuna.

Amortizacija u 2020. godini je bila za 2.157.794 kune odnosno za 18,7% veća od ostvarene u 2019. godini kada je iznosila 11.498.249 kuna.

Ostali troškovi ostvareni u 2020. godini su za 341.845 kuna odnosno za 2,1% manji nego oni ostvareni u 2019. godini kada su ostvareni u iznosu od 15.684.167 kuna.

Tablica 8. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Ploče d.d. za 2019. godinu (u kunama)

NAZIV POZICIJE	2018. godina	2019. godina
1. POSLOVNI PRIHODI	201.296.520	155.180.282
2. POSLOVNI RASHODI	198.246.399	149.714.431
2.1.MATERIJALNI TROŠKOVI	120.482.951	60.492.109
2.2. TROŠKOVI OSOBLJA	55.764.942	56.085.995
2.3. AMORTIZACIJA	6.429.331	11.498.249
2.4. OSTALI TROŠKOVI	13.594.705	15.684.167
2.5.VRIJEDNOSNA USKLAĐENJA	815.821	5.953.911
2.6. REZERVIRANJA	1.158.649	0
3. FINANCIJSKI PRIHODI	2.846.623	0
4. FINANCIJSKI RASHODI	1.324.703	4.098.403
4.1. UKUPNI PRIHODI	204.143.143	155.180.282
4.2. UKUPNI RASHODI	199.571.102	153.812.834
4.3. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	4.572.041	1.367.448
4.3.1. GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	0	0
5. POREZ NA DOBIT	2.575.560	845.585
6. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA	1.996.481	521.863

Izvor : Pripremila studentica prema *Godišnji revidirani nekonsolidirani izvještaj za 2019. godinu.*, 01.06.2020., Luka Ploče d.d., <https://www.luka-ploce.hr/investitori/financijska-izvjesca/#godisnja-financijska-izvjesca> (10.6.2022.)

Prema izvodu iz Računa dobiti i gubitka za razdoblje 01.01.2019. do 31.12.2019. godine (dalje u tekstu Izvod iz RDG) Luka Ploče d.d. ostvarila je u 2019. godini ukupne rashode (troškove) u iznosu od 153.812.834 kune koji su za 45.758268 kuna odnosno za 29,7% manji u odnosu na 2018. godinu kada su iznosili 199.571.102 kune.

Ukupni troškovi prema Izvodu iz RDG se sastoje od poslovnih rashoda koji su u 2019. ostvareni u iznosu od 149.714.431 kune (97,3% ukupnih troškova) i financijskih rashoda koji su u 2019. godini ostvareni u iznosu od 4.098.403 kune (2,7% ukupnih troškova).

Poslovni rashodi ostvareni u 2019. godini su za 48.531.968 kuna odnosno 24,4% manji nego oni ostvareni u 2018. godini kada su iznosili 198.246.399 kuna.

Financijski rashodi ostvareni u 2019. godini su za 2.773.700 kuna odnosno za 2.09 puta veći od onih ostvarenih u 2018. godini kada su iznosili 1.324.703 kune.

U strukturi poslovnih rashoda najviše su zastupljeni: materijalni troškovi koji su u 2019. godini ostvareni u iznosu od 60.492.109 kuna (40,4% poslovnih rashoda), troškovi osoblja koji su iznosili 56.085.995 kuna (37,4% poslovnih rashoda), amortizacija u iznosu od 11.498.249 kuna (7,6% poslovnih rashoda) i ostali troškovi u iznosu od 15.684.167 kuna (10,4% poslovnih rashoda).

Materijalni troškovi ostvareni u 2019. godini su za 59.990.848 kuna odnosno za 49,8% manji nego oni ostvareni u 2018. godini kada su iznosili 120.482.951 kuna.

Troškovi osoblja ostvareni u 2019. godini su za 321.053 kune odnosno za 0,01% manji od ostvarenih u 2018. godini kada su iznosili 55.764.942 kune.

Amortizacija u 2019. godini je bila za 5.068.918 kuna odnosno za 78,8% veća od ostvarene u 2018. godini kada je iznosila 6.429.331 kuna.

Ostali troškovi ostvareni u 2019. godini su za 2.089.462. kune odnosno za 15,3% veći nego oni ostvareni u 2018. godini kada su ostvareni u iznosu od 13.594.705 kuna.

Tablica 9. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Ploče d.d. za 2018. godinu (u kunama)

NAZIV POZICIJE	2017. godina	2018. godina
1. POSLOVNI PRIHODI	230.426.537	201.296.520
2. POSLOVNI RASHODI	224.198.907	198.246.399
2.1.MATERIJALNI TROŠKOVI	156.906.179	120.482.951
2.2. TROŠKOVI OSOBLJA	49.398.753	55.764.942
2.3. AMORTIZACIJA	6.488.647	6.429.331
2.4. OSTALI TROŠKOVI	10.805.388	13.594.705
2.5.VRIJEDNOSNA USKLAĐENJA	82.197	815.821
2.6. REZERVIRANJA	517.743	1.158.649
3. FINANCIJSKI PRIHODI	554.916	2.846.623
4. FINANCIJSKI RASHODI	8.159.344	1.324.703
4.1. UKUPNI PRIHODI	230.981.453	204.143.143
4.2. UKUPNI RASHODI	232.358.251	199.571.102
4.3. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	-1.376.798	4.572.041
4.3.1. GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	-1.376.798	0
5. POREZ NA DOBIT	-1.895.286	2.575.560
6. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA	518.488	1.996.481

Izvor : Pripremila studentica prema *Godišnji revidirani nekonsolidirani izvještaj za 2018. godinu.*, 01.04.2019., Luka Ploče d.d., <https://www.luka-ploce.hr/investitori/financijska-izvjesca/#godisnja-financijska-izvjesca> (10.6.2022.)

Prema izvodu iz Računa dobiti i gubitka za razdoblje 01.01.2018. do 31.12.2018. godine (dalje u tekstu Izvod iz RDG) Luka Ploče d.d. ostvarila je u 2018. godini ukupne rashode (troškove) u iznosu od 199.571.102 kune koji su za 32.787.149 kuna odnosno za 14,1% manji u odnosu na 2017. godinu kada su iznosili 232.358.251 kunu.

Ukupni troškovi prema Izvodu iz RDG se sastoje od poslovnih rashoda koji su u 2018. ostvareni u iznosu od 198.246.399 kuna (99,3% ukupnih troškova) i financijskih rashoda koji su u 2018. godini ostvareni u iznosu od 1.324.703 kune (0,7% ukupnih troškova).

Poslovni rashodi ostvareni u 2018. godini su za 25.952.508 kuna odnosno 11,6% manji nego oni ostvareni u 2017. godini kada su iznosili 224.198.907 kuna.

Financijski rashodi ostvareni u 2018. godini su za 6.834.641 kunu odnosno za 83,7% manji od onih ostvarenih u 2017. godini kada su iznosili 8.159.344 kune.

U strukturi poslovnih rashoda najviše su zastupljeni: materijalni troškovi koji su u 2018. godini ostvareni u iznosu od 120.482.951 kunu (60,8% poslovnih rashoda), troškovi osoblja koji su iznosili 55.764.942 kune (28,1% poslovnih rashoda) amortizacija u iznosu od 6.429.331 kunu (3,2% poslovnih rashoda) i ostali troškovi u iznosu od 13.594.705 kuna (6,8% poslovnih rashoda).

Materijalni troškovi ostvareni u 2018. godini su za 36.423.228 kuna odnosno za 23,2% manji nego oni ostvareni u 2017. godini kada su iznosili 156.906.179 kuna.

Troškovi osoblja ostvareni u 2018. godini su za 6.366.189 kuna odnosno za 12,9% veći od ostvarenih u 2017. godini kada su iznosili 49.398.753 kune.

Amortizacija u 2018. godini je bila za 59.316 kuna odnosno za 0,9% manja od ostvarene u 2017. godini kada je iznosila 6.488.647 kuna.

Ostali troškovi ostvareni u 2018. godini su za 2.789.317 kuna odnosno za 25,8% veći nego oni ostvareni u 2017. godini kada su ostvareni u iznosu od 10.805.388 kuna.

Tablica 10. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Ploče d.d. za 2017. godinu (u kunama)

NAZIV POZICIJE	2016. godina	2017. godina
1. POSLOVNI PRIHODI	170.672.223	230.426.537
2. POSLOVNI RASHODI	168.704.111	224.198.907
2.1. MATERIJALNI TROŠKOVI	104.296.961	156.906.179
2.2. TROŠKOVI OSOBLJA	45.766.299	49.398.753
2.3. AMORTIZACIJA	7.693.810	6.488.647
2.4. OSTALI TROŠKOVI	10.941.057	10.805.388
2.5. VRIJEDNOSNA USKLAĐENJA	5.984	82.197
2.6. REZERVIRANJA	0	517.743
3. FINANCIJSKI PRIHODI	4.442.532	554.916
4. FINANCIJSKI RASHODI	147.496	8.159.344
4.1. UKUPNI PRIHODI	175.114.755	230.981.453
4.2. UKUPNI RASHODI	168.851.607	232.358.251
4.3. DOBIT ILI GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	6.263.148	-1.376.798
4.3.1. GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	0	-1.376.798
5. POREZ NA DOBIT	0	-1.895.286
6. DOBIT ILI GUBITAK RAZDOBLJA	6.263.148	518.488

Izvor : Pripremila studentica prema *Godišnji revidirani nekonsolidirani izvještaj za 2017. godinu.*, 01.04.2018., Luka Ploče d.d., <https://www.luka-ploce.hr/investitori/financijska-izvjesca/#godisnja-financijska-izvjesca> (10.6.2022.)

Prema izvodu iz Računa dobiti i gubitka za razdoblje 01.01.2017. do 31.12.2017. godine (dalje u tekstu Izvod iz RDG) Luka Ploče d.d. ostvarila je u 2017. godini ukupne rashode (troškove) u iznosu od 232.358.251 kuna koji su za 63.506.644 kune odnosno za 37,6% veći u odnosu na 2016. godinu kada su iznosili 168.851.607 kuna.

Ukupni troškovi prema Izvodu iz RDG se sastoje od poslovnih rashoda koji su u 2017. ostvareni u iznosu od 224.198.907 kuna (96,5% ukupnih troškova) i financijskih rashoda koji su u 2017. godini ostvareni u iznosu od 8.159.34 kune (3,4% ukupnih troškova).

Poslovni rashodi ostvareni u 2017. godini su za 55.494.796 kuna odnosno 32,9% veći nego oni ostvareni u 2016. godini kada su iznosili 168.704.111 kuna.

Financijski rashodi ostvareni u 2017. godini su za 8.011.858 kuna odnosno za 54,3 puta veći od onih ostvarenih u 2016. godini kada su iznosili 147.486 kuna.

U strukturi poslovnih rashoda najviše su zastupljeni materijalni troškovi koji su u 2017. godini ostvareni u iznosu od 156.906.179 kuna (70,0% poslovnih rashoda), troškovi osoblja koji su iznosili 49.398.753 kune (22,0% poslovnih rashoda), amortizacija u iznosu od 6.488.647 kuna (2,9% poslovnih rashoda) i ostali troškovi u iznosu od 10.805.388 kuna (4,8% poslovnih rashoda).

Materijalni troškovi ostvareni u 2017. godini su za 52.609.198 kuna odnosno za 50,4% veći nego oni ostvareni u 2016. godini kada su iznosili 104.296.981 kune.

Troškovi osoblja ostvareni u 2017. godini su za 3.632.454 kune odnosno za 7,9% veći od ostvarenih u 2016. godini kada su iznosili 45.766.299 kuna.

Amortizacija u 2017. godini je bila za 1.405.163 kune odnosno za 17,8% manja od ostvarene u 2016. godini kada je iznosila 7.893.810 kuna.

Ostali troškovi ostvareni u 2017. godini su za 135.669 kuna odnosno za 1,2% manji nego oni ostvareni u 2016. godini kada su ostvareni u iznosu od 10.941.057 kuna.

4.4.2. Čimbenici od utjecaja na troškove poslovanja Luke Ploče d.d.

Troškove koje u svom poslovanju stvara Luka Ploče d.d. najvećim dijelom predstavljaju materijalni troškovi i troškovi osoblja. Zadaća je menadžmenta da donese mjere da se ove grupe troškova smanje.

Poslovne odluke u cilju racionalizacije troškova stoga trebaju biti usmjerene na one čimbenike koji će bitno utjecati na njihovo smanjivanje, a to bi mogli biti:

- investicije u tehnološki razvoj i povećanje kapaciteta,
- podizanje produktivnosti rada zaposlenika i racionalnija politika plaća,
- područje vlasničkog restrukturiranja.

4.4.2.1. Ulaganja u tehnološki razvoj i povećanje kapaciteta

U operativnim procesima (prekrcaji, lučke manipulacije terata itd.) materijalni troškovi mogu se smanjiti kroz nadzor i kontrolu procesa i dinamike trošenja. Na području nabave mogu se racionalizirati kroz smanjivanje ugovorenih cijena, skraćivanjem rokova nabavke i procesima skladištenja.

Razina zastarjelosti postojeće lučke tehnologije doprinosi povećanju troškova održavanja, smanjuje produktivnost lučkih manipulacija, odnosno profitabilnost procesa, te smanjuje konkurentnost. Povećanje produktivnosti i smanjenje troškova rješava se kapitalnim ulaganjima u novu opremu i tehnologiju koja omogućuje veću brzinu, pouzdanost i efikasnost pretovara i drugih lučkih manipulacija.

4.4.2.2. Troškovi osoblja i kretanje broja zaposlenika Luke Ploče d.d.

Menadžment odlučuje o politici plaća čime se izravno odlučuje o visini troškova osoblja. Nadzorom rada zaposlenika i mjerenjem njihovih rezultata rada ostvaruje se veza plaće kao troška poslovanja i nagrade za ostvareni učinak.

Za visinu plaće kao troška osnovno je pitanje kvalitete planiranja i ispravnosti evidencija koji su temelj za obračun plaća. Kod aspekta naknade za ostvareni učinak potrebno je uspostaviti vezu između učinka i plaće.

Menadžment odlučuje kakvu politiku plaća će voditi u slučaju neostvarenja plana. On donosi sustav plaćanja u razdoblju nedostatka posla te u slučajevima potrebe za dodatnim stimulacijama.

Potrebno je definirati koji su to poslovi koji dovode do realizacije plana i ostvarenja učinka proizvodnih radnika, a koji poslovi podržavaju sustav i o njihovoj kvaliteti i ostvarenju ne ovisi izravno rad proizvodnih radnika.

Broj zaposlenika jedan je od ključnih čimbenika (uz visinu njihove plaće) od utjecaja na troškove osoblja. Luka Ploče d.d. je u razdoblju od 2018. godine do 2021. godine imala sljedeći broj zaposlenika²⁵:

- u 2021. godini Luka Ploče d.d. je imala 374 zaposlenika,
- u 2020. godini Luka Ploče d.d. je imala 432 zaposlenika,
- u 2019. godini Luka Ploče d.d. je imala 483 zaposlenika,
- u 2018. godini Luka Ploče d.d. je imala 485 zaposlenika.

4.3.2.3. Vlasnička struktura Luke Ploče d.d.

Luka Ploče d.d. je poduzeće u privatnom vlasništvu, a najveći pojedinačni dioničar je hrvatska tvrtka iz Vukovara Energia naturalis d.o.o. s udjelom od 38,27%.

Najvažniji dioničari Luke Ploče d.d. na dan 31. prosinca 2021. godine bili su²⁶:

- Energia naturalis d.o.o. s udjelom od 38,27%,
- Mali dioničari s udjelom od 22,61%,
- Obvezni mirovinski fondovi s udjelom od 24,2%,
- Dobrovoljni mirovinski fondovi s udjelom od 7,66%,
- Financijske institucije s udjelom od 6,85%.

²⁵ Godišnje izvješće Luke Ploče 2021.,2020.,2019.,2018.

²⁶ Ibidem

5. ZAKLJUČAK

Troškovi su jedna od najvažnijih ekonomskih i računovodstvenih kategorija. Teorija i praksa su pune različitih pristupa njihovom pojmovnom određivanju, podjeli i vrstama te korisnim spoznajama o potrebi i važnosti upravljanja troškovima poslovanja svakog gospodarskog subjekta.

Poslovanje poduzeća je prožeto stvaranjem troškova koji su potrebni u proizvodnji učinaka i pružanju usluga. Troškovi u poslovanju naprosto moraju nastajati jer bez toga nema ni učinaka. To znači da im menadžment poduzeća mora dati pozornost, shvatiti ozbiljnost i važnost njihove pozicije u poslovanju.

Ukoliko menadžment ne stvori pretpostavke za kvalitetno upravljanje troškovima, poslovni i financijski rezultati poduzeća bit će loši, a posljedice mogu biti i katastrofalne.

U tom slučaju donošenje poslovnih odluka neće se temeljiti na potrebnim spoznajama i podlogama, a odlučivanje će biti proizvoljno i intuitivno. Stoga svaki kvalitetan i ozbiljan menadžment shvaća i prihvaća potrebu izgradnje sustava upravljanja troškovima u poduzeću.

Uspješnost i mjerila sustava upravljanja troškovima osnovni su pokazatelj stanja i uspješnosti poslovanja poduzeća. Sustav upravljanja troškovima trebao bi rezultirati kratkoročnim i dugoročnim pozitivnim učincima na području troškova.

Njegova provedba zahtijeva i neke elemente koji se možda ne mogu odmah realizirati, a za neke će se s vremenom pojaviti potreba za korekcijama i dopunama.

To samo pokazuje da je sustav dinamička veličina koja će se s vremenom morati mijenjati i dopunjavati, ali je osnovna postavka da se troškovima ne može kvalitetno upravljati ukoliko nisu ostvarena dva temeljna elementa:

- brigu o troškovima ostvaruje svaki zaposleni, a osobito menadžment,
- troškovima je potrebno upravljati polazeći od cjeline problema, a ne rješavati probleme pojedinačno i segmentirano.

Provedbom sustava stvaraju se neke značajne prednosti u poslovanju poput mogućnosti donošenja odluka temeljem pokazatelja a ne intuicije, mogućnosti sagledavanja stvarnog poslovnog stanja poduzeća, raspolaganja ulaznim veličinama za kvalitetno

planiranje, sposobnosti sustava da reagira na pojavu prevelikih troškova, promijenjenog ponašanja u pravcu veće odgovornosti za troškove (neekonomski faktor).

Jedna od temeljnih sastavnica sustava upravljanja troškovima je analiza troškova. Za analizu troškova potrebno je prikupiti točne, pravovremene i pouzdane informacije o svim pojavnim oblicima troškova kao i njihovom obujmu i strukturi. Potrebno je utvrditi i nositelje odgovornosti za nastale troškove kao i rokove za njihovu analizu.

Zbog propisa iz domena računovodstva i planiranja te utvrđenih rokova prikupljanja, obrade informacija o troškovima kao i izvješćivanju unutarnjih i vanjskih korisnika, ovi su podatci i informacije zadani i moraju se prikupiti. Međutim, ispunjavanjem zakonske obveze ispunjena je samo formalna strana problema.

Ozbiljan i kvalitetan menadžment je svjestan da takve informacije mora dovesti u vezu s procesom donošenja poslovnih odluka i stvaranju podloga za njihovo donošenje i realizaciju.

Lučka poduzeća su gospodarski subjekti koji zbog svoje veličine i važnosti za gospodarstvo županije i cijele države moraju posvetiti veliku pozornost analizi lučkih troškova poslovanja.

Troškovi koje proizvode u poslovanju su veoma veliki osobito u dijelu materijalnih troškova i troškova osoblja. Moguće je i da u razdobljima povećanih materijalnih ulaganja (investicija) značajno porastu i troškovi amortizacije.

Međutim, što su troškovi poslovanja veći, veća je i mogućnost utjecaja na njihovo stvaranje odnosno donošenje mjera i aktivnosti koje će razultirati njihovim smanjivanjem.

Odluke koje menadžment donosi u tom cilju neminovno se moraju oslanjati na provedenoj analizi troškova, a koja nije temeljena samo na informacijama i podacima koji proizlaze iz zadanih propisanih računovodstvenih obrazaca.

Menadžment lučkih poduzeća mora, stoga, definirati i pratiti te mjeriti koje troškove će i na koji način analizirati i u kojim rokovima kako bi poslovne odluke na temelju toga bile pravodobne i kvalitetne.

Analize lučkih troškova najčešće rade stručne službe poduzeća, ali ih može ponekad napraviti i sam menadžment, a mogu ih u izuzetnim slučajevima ponuditi vanjskim suradnicima (konzultantima) osobito kod velikih ulaganja i restrukturiranja poslovanja.

Luka Rijeka d.d., Rijeka, nažalost, u zadnjih pet poslovnih godina tj. u razdoblju od 2017. godine do 2021. godine, prema podacima iz računa dobiti i gubitka za pojedinu godinu, ostvaruje samo negativne poslovne rezultate odnosno gubitke u visini više milijuna kuna.

Menadžment Luke Rijeka morat će u idućim godinama uložiti dodatne napore na smanjivanju troškova, a temelj za takve aktivnosti morat će biti dodatne kvalitetne analize i ispravne poslovne odluke temeljene na tim analizama.

Luka Ploče d.d., Ploče je u istom razdoblju od 2017. godine do 2021. godine, imala nešto bolje poslovne rezultate pa je po načelu "toplo-hladno", u tri godine imala dobit u poslovanju, a u dvije godine ostvarila gubitak. Stoga će i njezin menadžment morati posvetiti odgovarajuću pozornost troškovima poslovanja odnosno njihovoj analizi.

Menadžment lučkih poduzeća mora definirati i pratiti te mjeriti koje troškove će i na koji način analizirati i u kojim rokovima kako bi poslovne odluke na temelju toga bile pravodobne i kvalitetne.

U stvaranju troškova sudjeluju svi zaposleni u svakom dijelu funkcioniranja poduzeća, ali su njihove spoznaje o vlastitoj ulozi u smanjenju troškova nedostatne. Ljudski potencijali i njihova kompetentnost najvažniji su čimbenik za postizanje boljih financijskih rezultata i smanjenje troškova.

Kako praćenje i kontrola troškova ne bi bili ograničeni samo na davanje zadataka pojedinim službama, bilo bi dobro izraditi model (koncept) upravljanja troškovima.

Model upravljanja troškovima treba svakako predvidjeti načine upravljanja materijalnim troškovima i troškovima osoblja. Treba utvrditi metode kontrole i nadzora pojedinih vrsta materijalnih troškova. Posebno treba zadati načine i rokove mjerenja troškova te rokove i sadržaj analize.

Ukoliko se ne postigne visok stupanj konsenzusa oko potrebe uspostavljanja sustava upravljanja troškovima model neće biti uspješan. Briga i odgovornost za upravljanje troškovima mora predstavljati dio radnih zadataka svakog menadžera.

Osobito je važno i obrazovanje i osposobljavanje menadžmenta i službi. Menadžere je potrebno obrazovati i upoznati s ponuđenim rješenjima te im pružiti pomoć u kasnijoj fazi razrade pojedinih aktivnosti koje će kao odgovorne osobe morati provesti kako bi mogli upravljati aktivnostima koje su im povjerene.

Mora se izgraditi djelomična i potpuna informatička i organizacijska podrška procesu, te donijeti odgovarajuće izmjene nekih važećih akata kao npr. Pravilnika o radu (odredbe o radnim obvezama i naknadi štete), Pravilnika o ovlastima i odgovornostima itd.

U cilju smanjenja troškova potrebno je povećati ulaganja u tehnološki razvoj i tehničku opremljenost za obavljanja svakodnevnih zadaća u operativnom procesu luke. Potrebna je i provedba odgovarajuće investicijske politike koja će rezultirati smanjenjem troškova, odnosno utvrđivanje nužnih investicijskih zahvata u proizvodnji i poslovanju koji mogu dovesti do smanjenja pojedinih vrsta troškova.

Mora se predvidjeti i poduzimanje odgovarajućih mjera prema onima koji ne provode usvojeni model. Ove aktivnosti neće dati odgovarajuće rezultate ukoliko se ne bude utvrđivala odgovornost svakog menadžera za ostvarene troškove.

Uspješnost i mjerila sustava upravljanja troškovima osnovni su pokazatelj stanja i uspješnosti poslovanja poduzeća. Sustav upravljanja troškovima trebao bi rezultirati kratkoročnim i dugoročnim pozitivnim učincima na području troškova.

Njegova provedba zahtijeva i neke elemente koji se možda ne mogu odmah realizirati, a za neke će se s vremenom pojaviti potreba za korekcijama i dopunama.

To samo pokazuje da je upravljanje troškovima dinamička veličina koja se s vremenom mora mijenjati i dopunjavati, ali je osnovna postavka da se troškovima ne može kvalitetno upravljati ukoliko brigu o troškovima ne ostvaruje svaki zaposlenik, a osobito menadžment.

LITERATURA

Knjige:

Dundović, Č., Kolanović I., *Morske luke – činitelji logističkog i prometnog razvitka Republike Hrvatske*, Matica Hrvatska, Zagreb, 2008.

Grubišić, D.: *Poslovna Ekonomija*, Drugo dopunjeno izdanje, Ekonomski fakultet, Split, 2007.

Gulin D., et al.: *Upravljačko računovodstvo*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika – RIF, Zagreb, 2011.

Hladika, M., et al.: *Upravljačko računovodstvo*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2015.

Popović, Ž.: *Ekonomska analiza poslovanja*, Informator, izdavačka kuća, Zagreb, Masarykova 1, 1979.

N. Anthony R., S. Reece J.: *Računovodstvo*, RRIF, Zagreb, 2004.

Internetski izvori:

CEF – *Instrument za povezivanje Europe*, Ministarstvo mora, prometa i infrastrukture, 2021., online: <https://www.portauthority.hr/instrument-za-povezivanje-europe/> (14.8.2022.)

Hrvatska enciklopedija, Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2021. online: <https://www.enciklopedija.hr/Natuknica.aspx?ID=51396> (19.07.2021.)

Luka Rijeka, *Godišnje izvješće Luke Rijeka 2021.,2020.,2019.,2018.,2017.*, Luka Rijeka d.d., online: <https://lukarijeka.hr/financijska-izvjesca/> (08.06.2022.)

Luka Ploče, *Godišnje izvješće Luke Ploče 2021.,2020.,2019.,2018. 2017.*, Luka Ploče d.d., online: <https://www.luka-ploce.hr/investitori/financijska-izvjesca/#godisnja-financijska-izvjesca> (10.06.2022.)

Pepur, P.: *Računovodstvo troškova*, Sveučilišni odjel za stručne studije, Split, 2016., online: https://www.oss.unist.hr/sites/default/files/file_attach/Ra%C4%8Dunovodstvo%20tro%C5%A1kova%20-%20Petar%20Pepur.pdf (07.05.2021.)

Pravni akti:

Pravilnik o strukturi i sadržaju financijskih izvještaja, Narodne novine Republike Hrvatske, Zagreb, 95/2052 (12.06.2021.)

Zakon o pomorskom dobru i morskim lukama, Narodne novine Republike Hrvatske, Zagreb, 158/2257 (03.08.2022.)

Zakon o računovodstvu, Narodne novine Republike Hrvatske, Zagreb, 78/1493 (04.08.2022.)

POPIS TABLICA

Tablica 1. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Rijeka d.d. za 2021. godinu (u kunama)	32
Tablica 2. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Rijeka d.d. za 2020. godinu (u kunama)	34
Tablica 3. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Rijeka d.d. za 2019. godinu (u kunama)	36
Tablica 4. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Rijeka d.d. za 2018. godinu (u kunama)	38
Tablica 5. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Rijeka d.d. za 2017. godinu (u kunama)	40
Tablica 6. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Ploče d.d. za 2021. godinu (u kunama).	47
Tablica 7. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Ploče d.d. za 2020. godinu (u kunama)	49
Tablica 8. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Ploče d.d. za 2019. godinu (u kunama)	51
Tablica 9. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Ploče d.d. za 2018. godinu (u kunama).	53
Tablica 10. Izvod iz Računa dobiti i gubitka Luke Ploče d.d. za 2017. godinu (u kunama)	55