

**XLI simpozij: FINANCIJSKO RESTRUKTURIRANJE PROFITNOG INEPROFITNOG SEKTORA U HRVATSKOJ**

**Sekcija B: Menadžment kontrola i upravljanje rizicima u funkciji finansijskog restrukturiranja gospodarstva**

Zagreb-Pula, 08. lipnja 2006.

## UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA "NJEMAČKA METODOLOGIJA"

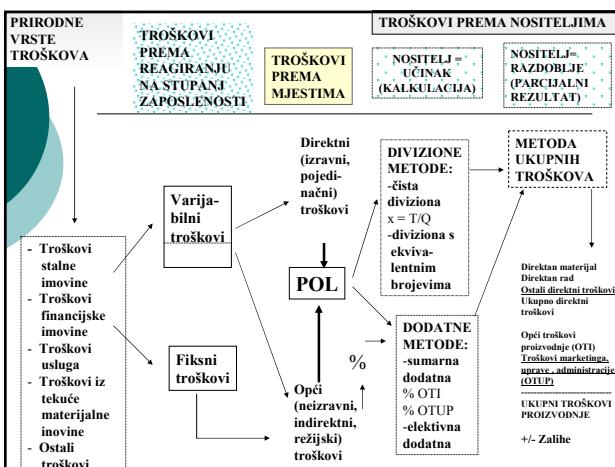
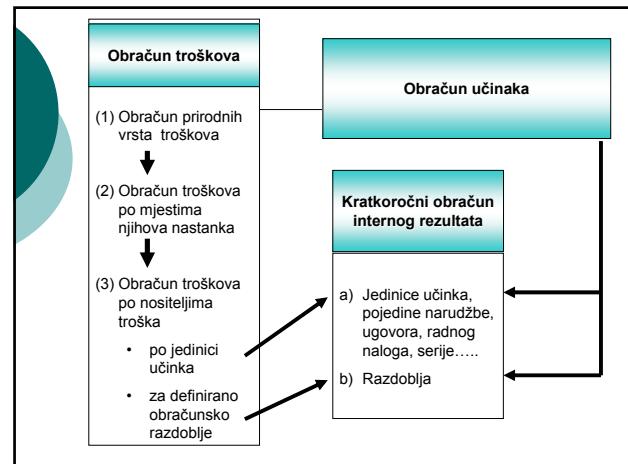
Prof. dr. sc. Milena Peršić  
[milena.persic@fthm.hr](mailto:milena.persic@fthm.hr)  
Fakultet za turistički i hotelski menadžment Opatija  
[www.fthm.hr](http://www.fthm.hr)

### Upravljanje troškovima (Kostenmanagement)

- **Osiguranja optimalnog odnosa između angažiranih resursa i ostvarenih rezultata**
- **Sustav metoda i tehnika u procesu identifikacije mogućnosti za eliminiranje nepotrebnih troškova**
- **Naglasak na aktivnosti menadžmenta u funkciji donošenje ciljnih poslovnih odluka (ostvariti ciljeve uz što niže troškove i bez dugoročno negativnih posljedica na rezultat razdoblja)**
- **Integralni dio kratkoročnog i dugoročnog planiranja poslovnog rezultata**

### Pristup internom obračunu troškova i učinaka (Kosten- und Leistungsgrechnung)

- Tradicionalni njemački pristup temelji se na primjeni koncepcije obračuna troškova po
  - prirodnoj vrsti (*Kostenartenrechnung*),
  - mjestima (*Kostenstellenrechnung*)
  - nositeljima (*Kostenträgerrechnung*),
    - nositelj troška - **učinak** (*Kostenträgerstückrechnung*)
    - nositelj troška - **razdoblje** (*Kostenträgerzeitrechnung*)

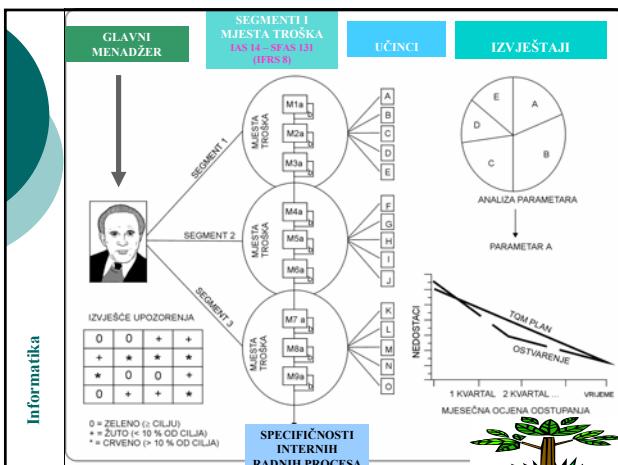
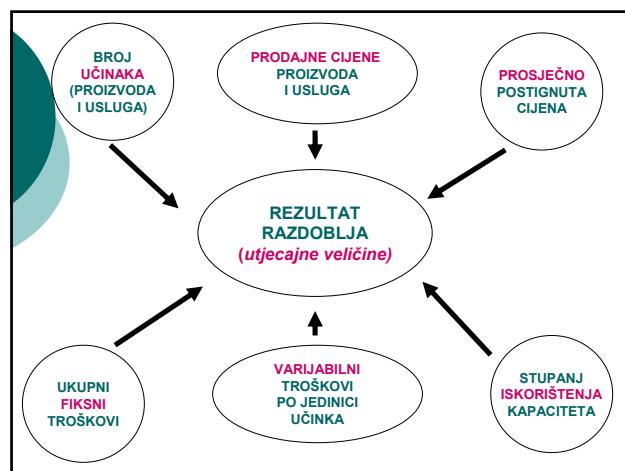
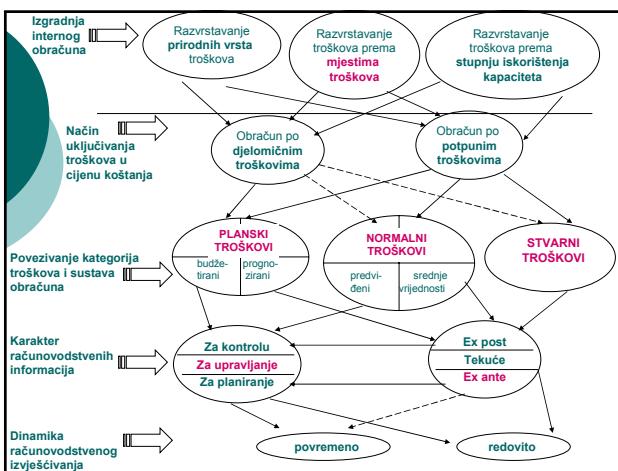


### Klasične metode obračuna troškova i učinaka (Kosten- und Leistungsgrechnung)

- Tradicionalni njemački pristup temelji se na primjeni koncepcije
  - obračuna po **potpunim** ili po **djelomičnim** troškovima
  - s vrednovanjem učinka po **stvarnim, predviđenim ili standardnim** troškovima.

OBRAČUN PO POTPUNIM TROŠKO- VIMA	TEMELJNI RAZVOJNI OBICI		STVARNI TROŠKOVI	
	Koristne stalne cijene za eksterno pri- vijene resurse	Sa planiranim direktnim (pojed.-načinim) troškovima	Budžetirani direktni (pojed.-način) troškovi + Stvarni troškovi mješta troška valorizirani stalnim cijenama	Budžetirani direktni troškovi + Normalni troškovi mješta troška
OBRAČUN PO DJELO- MČNIM TROŠKO- VIMA	Obračun po normalnim troškovima	Obračun po čvrstim planskim troškovima	Budžetirani direktni troškovi + Planski troškovi mješta troška	Odstupanja od planskih troškova po mješta troška
	Obračun po predvi- denim troškovima	Obračun po fleksibilnim troškovima	Kao obračun po potpum troškovima	Odstupanja od stupnja iskorištenja kapacit.
			Kao obračun po djelo- mčnim (grančnim) troškovima	Odstupanja od utrošaka (količ.) po mješta troška

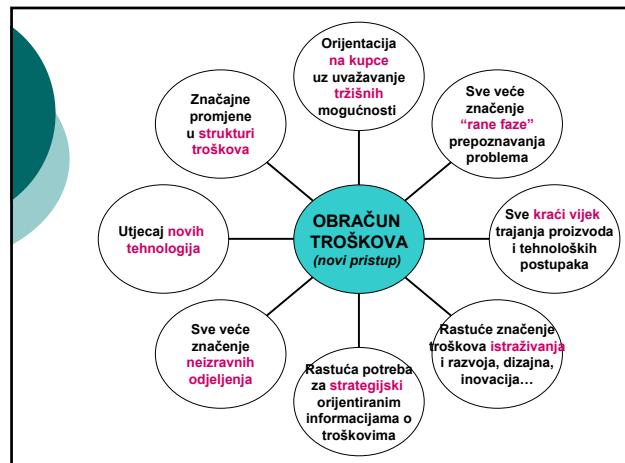
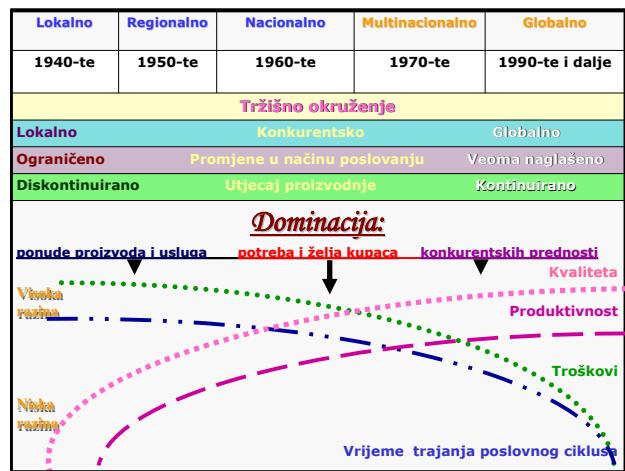
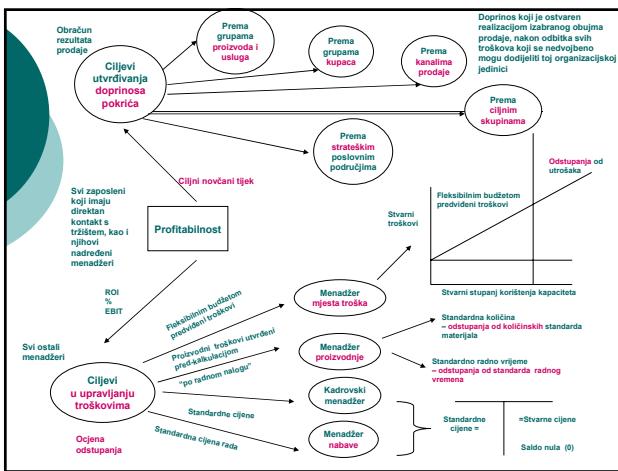
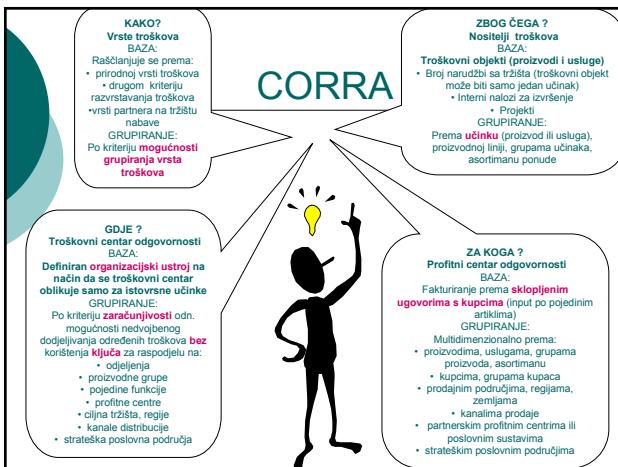
Naglasak je na sučeljavanju  
**troškova** s tržišno priznatim  
**učincima**, a radi utvrđivanja  
**rezultata razdoblja**



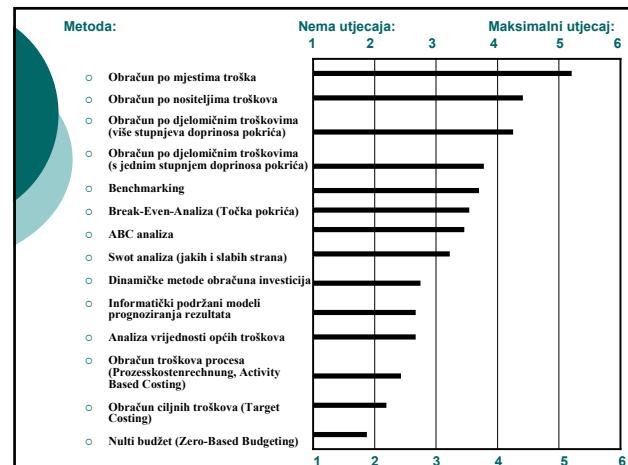
Model obračuna troškova, učinaka, prihoda i rezultata

= CORRA /// KLEER

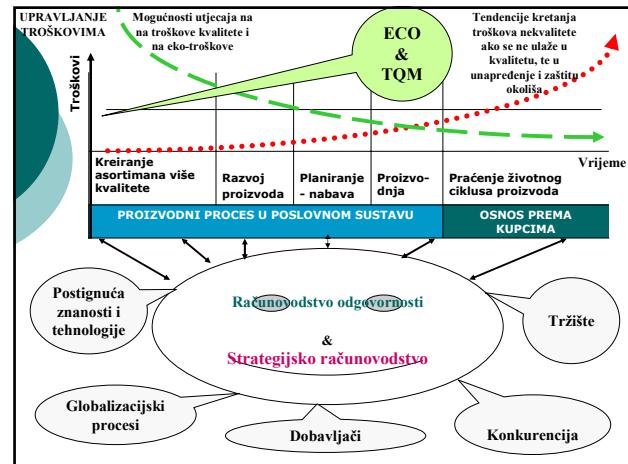
- **C - Cost (troškovi)**
- **O - Output (učinci)**
- **R - Revenue (prihodi)**
- **R - Result (rezultati)**
- **A - Account (račun/obračun)**
- **K - Kosten (troškovi)**
- **L - Leistungs (učinci)**
- **E - Erlös (prihod)**
- **E - Ergebnis (rezultati)**
- **R - Rechnung (račun/obračun)**



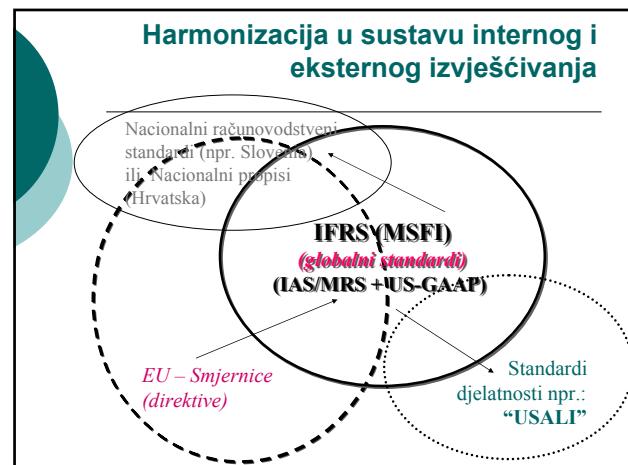
Praksa gospodarstva Njemačke	
○ Najveći broj ispitanika naglasak stavlja na obračun:	<ul style="list-style-type: none"> <li>• po <b>mjestima</b> troškova (93%)</li> <li>• po <b>nositeljima</b> troškova (80%)</li> <li>• primjenu obračuna po <b>dijelomičnim troškovima</b> s jednim i više stupnjeva DP (prosek više od 77%)</li> <li>• usporedbu s okruženjem - <b>Benchmarking</b> (77%)</li> </ul>
○ Metode upravljanja troškovima (angloameričkog informacijskog prostora) su manje zastupljene i to:	<ul style="list-style-type: none"> <li>• obračun troškova procesa (48%)</li> <li>• informatički podržani modeli prognoziranja rezultata (46%)</li> <li>• nulti budžet (30%)</li> </ul>
○ Pored navedenog se u cilju snižavanja troškova koriste:	<ul style="list-style-type: none"> <li>• postupci <b>optimiziranja poslovnih procesa</b></li> <li>• eliminira se višak kapaciteta,</li> <li>• smanjuje broj zaposlenih</li> <li>• premještaj se proizvodni kapaciteti u područja s jeftinom radnom snagom</li> </ul>
○ Primjene <b>Outsourcinga</b> nema veće značenje	
○ Uglavnom se koriste <b>klasični pokazateli</b>	
○ Pokazatelji <b>zadovoljstva kupaca</b> marginalizirani	



POTREBNA PREORIJENTACIJA NA:	
○ primjenu suvremenih instrumenata, posebno onih koji osiguravaju upravljačke informacije za <b>postavljanje i ocjenu strategija</b> , prvenstveno onih koje se odnose na razvoj proizvoda u suvremenim tržišnim uvjetima	
○ trendove razvoja proizvoda u skladu s <b>globalacijskim procesima</b> , razvojem znanosti i tehnologije, sve kracim <b>životnim vijekom</b> proizvoda i usluga, zahtjevima za podizanjem njihove <b>kvalitete</b> prema potrebama i željama <b>kupaca</b> kao ciljnih korisnika	
○ stvaranje <b>integralne baze podataka</b> kao relevantne informacijske osnovice koja će osigurati pronaalaženje odgovora na pitanja:	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kako i gdje nastaju troškovi</li> <li>• tko ih i kako može nadzirati</li> <li>• koji su učinkoviti postupci na putu njihove <b>dugoročne optimizacije</b></li> </ul>



KARAKTERISTIKE ILI ZAHTEVI	EKSTERNI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI	PLANIRANJE, KONTROLA I UPRAVLJANJE AKTIVNOSTIMA ILI PROCESIMA	DONOŠENJE POSLOVNIH ODLUKA U KRATKOM ROKU	DONOŠENJE STRATEŠKIH POSLOVNIH ODLUKA
KORISNICI	Vanjski investitori, kreditori, dobavljači i ostali vjerovnici, kupci, vlasti i vladini institucije, porezni organi, javnost...	Osobe zadužene za izradu planova i budžeta, menadžeri i procesnim funkcionarima, kao i zaposlenici	Sve hijerarhijske razine menadžmenta odgovorne za koncipiranje, marketing, proizvodnju i realizaciju	Sve hijerarhijske razine menadžmenta odgovorne za razvoj, marketing, proizvodnju i realizaciju
VRSTE INFORMACIJSKIH ZAHTEVA	Agregativni, kvantitativno izraženi globalni podaci o ukupnim poslovnim procesima i stanjima	Detaljni, kvantitativno i kvalitativno izraženi podaci, upotpunjeni nerazdvojivošću predmeta, povezanim sa specifičnim aktivnostima i procesima	Detaljne kvantitativne i kvalitativne, finansijske i nefinansijske informacije o poslovnim procesima, uslugama, kupcima i dobavljačima	Detaljne kvantitativne i kvalitativne, finansijske i nefinansijske informacije o specifičnim aspektima pogleda na izabrane strategije konkurenčnosti pozicioniranja na tržatu
RAZDOBLJE IZVJEŠĆIVANJA	Kvartalno	U realnom vremenu - dnevno ili krace	Godišnje ili prema toku životnog ciklusa proizvoda - bez uključivanja ulaganja u dizajn ili promjena u izmjeni procesa	Periodični koncipirane posebne studije, prema predmetu odlučujuća
PRIMJERI DONOŠENJA POSLOVNICH ODLUKA	Odluka hoće li investitor nabavljati nove ili se ređavati postojećih dionica ili obveznicu ovog poslovog sustava?	Koji su resursi potrebni za odvrijanje poslovnog procesa u tekućem razdoblju? Je li specifične procese moguće kontrolirati?	Treba li u poslovnom sustavu nastaviti s proizvodnjom postojećih proizvoda i usluga? Koji dio poslovnog procesa treba mijenjati zbog promjena u assortimanu ponude ili procesa, da li prijeći na JIT sustav?	Treba li u poslovnom sustavu zamjeniti neki stroj, uređaj ili opremu, treba li graditi novi pogon, provesti re-inženjering u assortimanu ponude ili procesa?

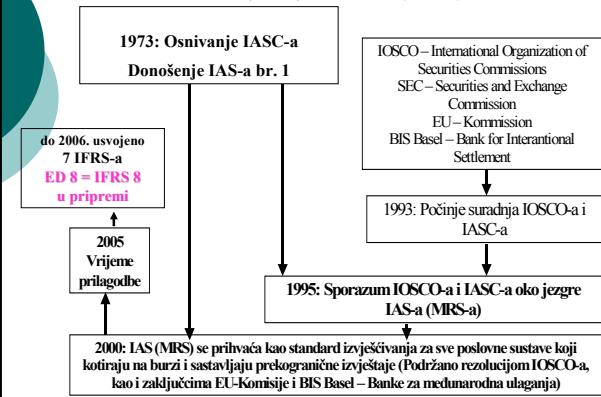


## IFRS - MSFI

Zemlje njemačkog jezičnog područja očekuju značajne **promjene u sustavu internog i eksternog izvješćivanja** nakon potpunog **uvodenja IFRS-a**.

Naglasak je na primjeni "**management approach-a**", koji se bitno razlikuje od postojeće prakse i dovodi do značajnog **narušavanja tradicionalnog pristupa pripremi upravljačkih informacija za interne i eksterne korisnike**.

### Povijesni razvoj međunarodnih računovodstvenih standarda od IAS (MRS) do IFRS (MSFI)



## ED 8 - IFRS 8 (MSFI 8)

Nacrt **IFRS 8** ukazuje na potrebu da se na razini poslovnog sustava **uz informacije o operativnim segmentima paralelno pripremaju i informacije o proizvodima i uslugama** poslovnog sustava, a povezano s **najvećim kupcima ili zemljopisnim područjima** na kojima se ti rezultati i ostvaruju, što se prepoznaje i kao dio **informacijske osnovice za upravljanje troškovima**

## Računovodstvo & Menadžment

- a) FINANCIJSKO RAČUNOVODSTVO
  - usmjereni na eksterno izvješćivanje prema informacijskim zahtjevima **kreditora i poreznih organa**
  - naglasak na uvažavanju **poreznih propisa**
- b) RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA
  - temelji se na konцепцији "Schmalenbachovog" sustava izvješćivanja po **načelu kontribucije** tj. utvrđivanja parcialnih rezultata (I, II, III, IV...) kao sustava niza doprinosa pokrića
  - interni izvještaji **nisu kompatibilni** s izvještajima financijskog računovodstva, što dovodi do udaljavanja troškovnog od financijsko računovodstvo
- c) RAČUNOVODSTVO & MENADŽMENT
  - **Menadžerski računovoda** je prvenstveno usmjeren zadovoljenju informacijskih zahtjeva **financijski orijentiranog menadžmenta**
  - Razvoj "Controllinga" je odgovor na tradicionalni njemački pristup **tehnički orijentiranog menadžmenta**
  - Controller se usmjerava na područje **operativnog upravljanja** s naglaskom na uvažavanje **tehničkih stavova** i općih načela **ekonomске teorije** a ne računovodstvene teorije i metode

## Informacijski zahtjevi menadžmenta (*Management Approach*)

### Prihvatanje IFRS-a 8 znači:

- harmonizaciju sustava internog i eksternog izvješćivanja
- pripremu eksternih izvještaja po segmentima po istoj metodološkoj osnovi kao i internih izvještaja za menadžere
- eksterno izvješćivanje za veći broj segmenata, a temeljenih na načelu odgovornosti
- nužnost da se osigura jedinstvena baza podataka, radi izvješćivanja po operativnim segmentima uz uvažavanje informacijskih zahtjeva **financijski orijentiranog menadžmenta**

## ZAKLJUČAK

- **Primjena IFRS 8 nameće** menadžerima težak zadatak **izbora** između:
  - a) potpunog prihvatanja IFRS-a i **harmonizacije sustava internog i eksternog izvješćivanja** (temeljenog na konceptiji upravljanje troškovima)
    - nalaže da konceptacija tehnički orijentiranog Controllinga preraste u **financijski orijentirano menadžersko računovodstvo**
  - b) ili **vodenja više paralelnih sustava** (dezintegrirana baza podataka), što će primjenu IFRS-a ograničiti samo na područje financijskog računovodstva i eksternog izvješćivanja
    - tada će funkcija Controllinga i dalje ostati tehnički orijentirana tj. **izvan dosegaa računovodstvenog informacijskog sustava**

Hvala na pozornosti!

---

