

UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA U JAVNOM SEKTORU

Kraljik, Romana

Master's thesis / Diplomski rad

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek / Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:145:481322>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-18**



Repository / Repozitorij:

[EFOS REPOSITORY - Repository of the Faculty of Economics in Osijek](#)



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku
Ekonomski fakultet u Osijeku
Sveučilišni diplomski studij (*Poslovna informatika*)

Romana Kraljik

UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA U JAVNOM SEKTORU

Diplomski rad

Osijek, 2023.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku
Ekonomski fakultet u Osijeku
Sveučilišni diplomski studij (*Poslovna informatika*)

Romana Kraljik

UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA U JAVNOM SEKTORU

Diplomski rad

Kolegij: Upravljanje troškovima

JMBAG: 0010225284

e-mail: rkraljik@efos.hr

Mentor: prof. dr. sc. Dubravka Pekanov

Komentor: dr. sc. Ana Zrnić

Osijek, 2023.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek
Faculty of Economics and Business in Osijek
Graduate Study (*Business informatics*)


Romana Kraljik

COST MANAGEMENT IN PUBLIC SECTOR

Graduate paper

Osijek, 2023.

IZJAVA
O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI,
PRAVU PRIJENOSA INTELEKTUALNOG VLASNIŠTVA,
SUGLASNOSTI ZA OBJAVU U INSTITUCIJSKIM REPOZITORIJIMA
I ISTOVJETNOSTI DIGITALNE I TISKANE VERZIJE RADA

1. Kojom izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je _____ diplomski _____ (navesti vrstu rada: završni / diplomski / specijalistički / doktorski) rad isključivo rezultat osobnoga rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu. Potvrđujem poštivanje nepovredivosti autorstva te točno citiranje radova drugih autora i referiranje na njih.
2. Kojom izjavljujem da je Ekonomski fakultet u Osijeku, bez naknade u vremenski i teritorijalno neograničenom opsegu, nositelj svih prava intelektualnoga vlasništva u odnosu na navedeni rad pod licencom *Creative Commons Imenovanje – Nekomercijalno – Dijeli pod istim uvjetima 3.0 Hrvatska*. 
3. Kojom izjavljujem da sam suglasan/suglasna da se trajno pohrani i objavi moj rad u institucijskom digitalnom repozitoriju Ekonomskoga fakulteta u Osijeku, repozitoriju Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku te javno dostupnom repozitoriju Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu (u skladu s odredbama Zakona o obrazovanju i znanstvenoj djelatnosti, NN 119/2022).
4. izjavljujem da sam autor/autorica predanog rada i da je sadržaj predane elektroničke datoteke u potpunosti istovjetan sa dovršenom tiskanom verzijom rada predanom u svrhu obrane istog.

Ime i prezime studenta/studentice: Romana Kraljik

JMBAG: 0010225284

OIB: 93313766897

e-mail za kontakt: romanakraljik@gmail.com

Naziv studija: Sveučilišni diplomski studij (Poslovna informatika)

Naslov rada: Upravljanje troškovima u javnom sektoru

Mentor/mentorica diplomskog rada: prof. dr. sc. Dubravka Pekanov

U Osijeku, _____ 27. 6. 2023. _____ godine

Potpis Romana Kraljik

Upravljanje troškovima u javnom sektoru

SAŽETAK

Upravljanje troškovima predstavlja poseban aspekt poslovanja i upravljanja poduzećem, kojem je svrha optimizacija i kontrola troškova u svrhu održavanja poslovanja konkurentnim i unutar budžeta. U teorijskom dijelu rada objašnjeni su pojmovi poput troškova, podjele troškova, metoda upravljanja troškovima te pojam javnog sektora i njegovih sastavnica. Tijekom pisanja diplomskog rada korištene su različite istraživačke metode, a neke od njih su metoda analize i sinteze, povijesna metoda i druge.

Kako bi se što bolje pojasnili pojmovi vezani uz troškove i metode upravljanja troškovima, oni su prikazani na primjeru Hrvatske pošte d.d. U istraživačkom dijelu rada prikazana je struktura troškova Hrvatske pošte za vremensko razdoblje od 2019. godine do 2021. godine. Zbog pandemije virusa COVID-19, vidljive su promjene u troškovima Hrvatske pošte te su one detaljno prikazane u istraživačkom dijelu rada. Svrha i cilj ovog diplomskog rada je prikazati kako upotreba tradicionalnih i suvremenih metoda upravljanja troškovima utječe na poslovanje organizacija.

Rezultati rada ukazuju kako se u Republici Hrvatskoj i dalje prvenstveno koristi tradicionalna metoda upravljanja troškovima. Zbog ubrzanih promjena na tržištu i novih načina poslovanja korištenjem naprednijih tehnologija, poduzeća moraju biti spremna pratiti takve promjene. Potrebno je stalno raditi na usavršavanju procesa kontrole troškova kako bi se zajamčila efikasnost i profitabilnost poslovanja organizacija. Iz tog razloga, nužno je nastaviti s daljnjim istraživanjima.

Ključne riječi: troškovi, podjela troškova, javni sektor, metode upravljanja troškova, Hrvatska pošta

Cost Management in Public Sector

ABSTRACT

Cost management represents a special aspect of economics and management that aims to optimize and control costs in order to maintain competitiveness and stay within budget. In the theoretical part of the thesis, concepts such as costs, cost allocation, cost management methods, and the concept of the public sector and its components are explained. Various research methods were used in preparation of the work, including analysis and synthesis method, the historical method and others.

In order to better explain the concepts related to costs and costs management methods, they are presented using the Croatian Post Corporation as example. In research part of the paper the cost structure of Croatian Post for the period from 2019 to 2021 is presented. Due to pandemic of the COVID-19 virus, there are visible changes in the expenses of the Croatian Post, which are detailed in the research part of the thesis. The purpose and goal of this work is to show how the use of traditional and modern cost management methods affects the organization's operations.

The results show how in the Republic of Croatia, the traditional cost management method is still mainly used, which was proven by the example of Croatian Post. Due to accelerated changes in the market and new business methods based on advanced technologies, companies must be prepared to follow these changes. It is necessary to constantly work on improving the cost control process in order to ensure the efficiency and profitability of the company's operations. For this reason, it is essential to continue research.

Keywords: costs, cost allocation, public sector, cost management methods, Croatian post

SADRŽAJ

1. Uvod	1
2. Teorijska podloga i prethodna istraživanja	3
2.1. Troškovi i njihova podjela	3
2.1.1. Pojmovno definiranje troškova.....	3
2.1.2. Podjela troškova	4
2.1.2.1. Podjela troškova prema vremenu nastanka.....	6
2.1.2.2. Podjela troškova prema funkcijama	6
2.1.2.3. Podjela troškova prema položaju u bilanci	7
2.1.2.4. Podjela troškova prema mogućnosti obuhvata po nositeljima.....	9
2.1.2.5. Podjela troškova prema ponašanju na promjenu aktivnosti	9
2.1.2.6. Podjela troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka.....	10
2.1.2.7. Podjela troškova prema mogućnosti kontrole	11
2.2. Upravljanje troškovima i metode obračuna troškova	11
2.2.1. Pojmovno definiranje upravljanja troškova	11
2.2.2. Tradicionalne metode obračuna troškova	13
2.2.3. Suvremene metode obračuna troškova	14
2.3. Upravljanje troškovima u javnom sektoru	16
2.3.1. Specifičnosti upravljanja troškova u javnom sektoru	18
2.3.2. Mogućnosti kontrole troškova u javnom sektoru	18
2.3.3. Upravljanje troškovima u javnom sektoru Republike Hrvatske	20
3. Metodologija rada	22
4. Upravljanje troškovima na primjeru Hrvatske pošte	23
4.1. Opće informacije o Hrvatskoj pošti	23
4.2. Povijest Hrvatske pošte	25
4.3. Prikaz troškova Hrvatske pošte	25
4.3.1. Analiza troškova poslovanja	25
4.3.2. Rezultati analize troškova poslovanja	32
5. Rasprava	33
6. Zaključak	35

Literatura	36
Popis slika	39
Popis tablica	39

1. Uvod

Područje istraživanja ovog diplomskog rada je upravljanje troškovima. Kako bi se moglo uspješno upravljati troškovima, potrebno je prvo poznavanje strukture troškova organizacije. Upravljanje troškovima važan je aspekt svake uspješne organizacije čije pravilno i kontrolirano upravljanje pomaže u donošenju boljih odluka za organizaciju, kao i postizanje glavnog cilja svake organizacije, a to je ostvarivanje što većih prihoda. Zbog stalne promjene na tržištu i stvaranje novih trendova, organizacije su prisiljene prilagoditi se novonastalim promjenama, koje često mogu biti nagle i uzrokovati stvaranje novih vrsta troškova. Upravo iz tih razloga upravljanje troškovima ključ je uspješnog poslovanja. Postoje različiti sustavi koji omogućuju detaljan uvid u informacije koje su povezane uz nastanak troškova te njihovo praćenje. Takvi sustavi omogućuju menadžmentu da na temelju tih informacija donesu odluke na vrijeme. Međutim, bez obzira na sve navedeno, nije moguće u potpunosti eliminirati troškove. Unatoč tome, organizacije se trude smanjiti ih na što učinkovitiji način, odnosno minimalizirati. Drugi dio problematike diplomskog rada jest javni sektor. Van Helden (2005) navodi kako se tijekom 1980-ih godina javni sektor našao na udaru kritika od strane političara, akademika, članova privatnog sektora, ali i običnih ljudi zbog svoje neefikasnosti i neučinkovitosti. Ove kritike dovele su do promjena u javnom sektoru u 1980-ima i 1990-ima, koje su uključivale decentralizaciju, privatizaciju i stvaranje organizacija usmjerenih na ciljeve i klijente. Nadalje, Poister i Streib (1999) navode kako je zbog ulaska u novo doba koje je prvenstveno orijentirano prema rezultatima, javna uprava zahtijevala od članova javnog sektora koncentraciju na izgradnju kapaciteta za strateško upravljanje, primarni upravljački proces koji ujedinjuje sve važne aktivnosti i funkcije i usmjerava ih prema unapređenju strateških ciljeva poduzeća. Strateško upravljanje odnosi se na dugoročnu održivost i učinkovitost javnog sektora.

Shodno tome, u teorijskoj podlozi diplomskog rada, objašnjen je pojam troškova, struktura troškova te javni sektor i njegove podjele. Nadalje, objašnjeni su pojmovi vezani uz upravljanje troškovima, koje su vrste te specifičnosti upravljanja troškovima u javnom sektoru. U istraživačkom dijelu rada analizirana je struktura troškova na primjeru Hrvatske pošte d.d. za razdoblje od 2019. godine do 2021. godine. Rezultat analize troškova prikazuje detaljnije podatke iz prethodnog poglavlja. U raspravi je na temelju prethodno napisanih poglavlja donesen zaključak o tome koju metodu upravljanja troškovima koristi Hrvatska pošta te na koje načine Hrvatska pošta može poboljšati upravljanje troškovima i opće poslovanje na temelju podataka iz ostalih poglavlja u diplomskome radu. Zaključne misli su iskazane u zaključku kao

zadnjem poglavlju ovog diplomskog rada. U zadnjem dijelu također je naveden popis literature i popis tablica.

2. Teorijska podloga i prethodna istraživanja

Teorijski dio diplomskog rada obuhvaća definiranje pojmova od strane različitih autora kako bi se pobliže objasnili pojmovi važni za razvoj ovog diplomskog rada. Nadalje, uz pomoć teorijske podloge proizlazi istraživački dio rada.

2.1. Troškovi i njihova podjela

U poglavlju *Troškovi i njihova podjela* detaljno su objašnjeni troškovi te podjela troškova. Različiti autori navode različite podjele troškova, no u ovom radu su obrađene one temeljne.

2.1.1. Pojmovno definiranje troškova

Majcen (1981) govori o potrebnim kombinacijama temeljnih proizvodnih elemenata koji su potrebni kako bi poduzeća mogla proizvoditi proizvode, a to su živi (konkretni, sadašnji) rad, sredstva za proizvodnju (sredstva za rad, predmet rada) te usluge drugih. Navedeni elementi koriste se u proizvodnom procesu, ali se njihova upotreba u proizvodnji ne može smatrati uništavanjem ili bespovratnim rashodovanje sredstava za proizvodnju. Njihovim trošenjem u proizvodnom procesu stvara se nova upotrebna vrijednost čija je glavna zadaća zadovoljavanje potreba društva.

„Trošak, u najširem smislu riječi, predstavlja novčani izraz upotrijebljenih resursa koji se koriste u svrhu postizanja određenog cilja ili ostvarivanja učinka“ (Potnik Galić, 2015:11).

Nadalje, troškove je moguće definirati kao „u novcu izraženu vrijednost utrošenih resursa u proizvodnji novih ili stvaranju određenih učinaka. Prema pojmovno najužem smislu troškovi predstavljaju svjesno uništavanje korisnih resursa u procesu proizvodnje s namjerom da se u zamjenu za to dobiju još korisniji proizvodi, odnosno neki drugi učinci“ (Drljača, 2003:2).

Troškove je isto tako moguće definirati kao „resurse koje treba žrtvovati ili kojih se treba odreći radi postizanja specifičnog cilja“ (Belak, 1995:130).

Naime, osim troškova, postoje i troškovima bliske kategorije koje je potrebno razlikovati, a to su rashodi, izdatci i utrošci.

Rashodi predstavljaju pojam koji je širi pod samog pojma troška. „Rashodi su negativna stavka računa dobiti i gubitka i mogu se definirati kao žrtvovani resursi u stvaranju prihoda kojem pripadaju i koji se odnosi na određeno obračunsko razdoblje“ (Belak, 1995:130).

Prema ovoj definiciji može se zaključiti kako svi troškovi nisu istodobno i rashodi. Na primjer, trošak proizvodnje će postati rashod onda kada se proda proizvod i kada se za tu prodaju prizna prihod.

„Izdatci su novčana davanja za nabavke sredstava za proizvodnju, plaćanje usluga i raznih obveza (isplate), te materijalna izdavanja sredstava za potrebe proizvodnje ili u druge svrhe. Svaki izdatak nije trošak. Izdatci i troškovi se mogu razlikovati vremenski. Trošak može nastati prije izdatka, ako je na primjer, nabavljen materijal i utrošen u proizvodnji, a još nije plaćen dobavljaču“ (Karić, 2008:5).

Osim što se mogu vremenski razlikovati kako navodi Karić, potrebno je istaknuti „da se izdatcima mogu smatrati samo smanjenja novčanih sredstava na 'normalan način'. Na primjer, smanjenje novca u blagajni koje je nastalo kao posljedica provalne krađe, ne može se smatrati izdatkom“ (Belak, 1995:130)

Prema Gulinu i dr. (2011), pojam utrošaka moguće je usko povezati s pojmom rashoda, a ono označava fizičko ulaganje nekih materijalnih dobara i vrijednosti u stvaranju učinka.

Zaključno se može utvrditi, prema Kariću (2008) kako troškovi predstavljaju izraz novčanih ulaganja elemenata proizvodnje čija je zadaća i svrha ostvarivanje dobiti i stvaranja novih vrijednosti za poduzeće.

2.1.2. Podjela troškova

Ovisno o autorima ili institucijama, troškovi se mogu podijeliti na različite kriterije kvalifikacije.

U računovodstvenoj teoriji, najčešće se ističu slijedeći kriteriji kvalifikacije troškova:

- 1) „troškovi prema vremenu nastanka
- 2) troškovi prema funkciji

- 3) troškovi prema položaju u financijskim izvještajima
- 4) troškovi prema mogućnosti obuhvata po nositeljima
- 5) troškovi prema ponašanju na promjenu aktivnosti (opsega proizvodnje)
- 6) troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka
- 7) troškovi prema mogućnosti kontrole od strane menadžmenta“ (Gulin i dr., 2011:57).

Slijedeća tablica prikazuje podjelu troškova, tj. kriterije kvalifikacije troškova i vrste troškova.

Tablica 1. Kriteriji klasifikacije troškova i vrste troškova (izrada autora)

KRITERIJ KVALIFIKACIJE TROŠKOVA	VRSTE TROŠKOVA
Prema vremenu nastanka	1) Povijesni 2) Budući ili budžetirani
Prema funkcijama	1) Proizvodni troškovi 2) Neproizvodni troškovi
Prema položaju u financijskim izvještajima	1) Troškovi proizvoda i troškovi razdoblja 2) Primarni i konverzijski troškovi 3) Nedospjeli i dospjeli troškovi
Prema mogućnosti obuhvata po nositeljima	1) Direktni troškovi 2) Indirektni troškovi
Prema ponašanju na promjenu aktivnosti	1) Varijabilni troškovi 2) Fiksni troškovi 3) Mješoviti troškovi
Prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka	1) Relevantni troškovi 2) Irelevantni troškovi
Prema mogućnosti kontrole	1) Kontrolirani troškovi 2) Nekontrolirani troškovi

Izvor: Gulin i dr (2011:57).

Poglavlja u nastavku opisuju kriterije klasifikacije troškova te vrste troškova unutar određenog kriterija. Poglavlja su opisana onim redoslijedom kako su kriteriji i vrste troškova navedeni u Tablici 1.

2.1.2.1. Podjela troškova prema vremenu nastanka

S obzirom na vrijeme nastanka, troškovi se mogu podijeliti na povijesne ili prošle te na buduće (budžetirane) ili planske troškove. Povijesni troškovi kako im i samo ime govori predstavljaju one troškove koji su nastali u prethodnom, odnosno prošlom obračunskom razdoblju.

Gulin i dr. (2011) tumače kako su u računovodstvenim i financijskim izvještajima ovi troškovi prezentirani te se više na njih ne može utjecati od strane menadžmenta. Budući ili planski troškovi predstavljaju one troškove koji će se tek dogoditi, odnosno one troškove koji će nastati tek u budućem obračunskom razdoblju.

Perčević (2013) objašnjava kako navedeni troškovi predstavljaju poslovne odluke i aktivnosti na koje u budućem obračunskom razdoblju menadžment može utjecati. Ujedno predstavljaju i ciljeve koje menadžment želi realizirati u budućem obračunskom razdoblju.

2.1.2.2. Podjela troškova prema funkcijama

Prema Gulinu i dr. (2011) proizvodnja, prodaja, nabava, računovodstvo, financije itd. predstavljaju poslovne funkcije koje ima svaki poslovni subjekt te je moguće za svaku od pojedinih poslovnih funkcija pratiti njezine troškove koji tamo nastanu. Shodno tome, troškovi prema funkcijama dijele se na proizvodne i neproizvodne. Oni troškovi koji su povezani s procesom proizvodnje nazivaju se proizvodnim troškovima.

Prema Pepuru (2016), u proizvodne troškove ubrajaju se:

- troškovi materijala
- troškovi rada
- troškovi proizvodne režije

Prethodno navedeni troškovi nastaju s ciljem stvaranja novih korisnih učinaka, odnosno proizvodnje gotovih proizvoda. Također, na temelju proizvodnih troškova stvara se vrijednost gotovih proizvoda.

Gulin i dr. (2011) nadalje objašnjavaju kako neproizvodni troškovi nisu povezani sa procesom proizvodnje, a u njih su uključeni troškovi prodaje i troškovi administracije (uprave).

U neproizvodne troškove ubrajaju se sukladno Pepuru (2016):

- troškovi uprave i opći administrativni troškovi
- administrativni troškovi nabave
- troškovi prodaje i distribucije
- troškovi istraživanja i razvoja

Također, Gulin i dr. (2011) napominju kako iz perspektive upravljačkog računovodstva, ova razdioba troškova ima veliku važnost, budući da se na temelju nje provodi alokacija troškova i određuje se koje troškove treba uključiti u vrijednost zaliha, dok se ostali troškovi smatraju rashodima u istom obračunskom razdoblju.

2.1.2.3. Podjela troškova prema položaju u bilanci

Godišnje financijske izvještaje čine:

- „izvještaj o financijskom položaju (bilanca)
- račun dobiti i gubitka
- izvještaj o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti
- izvještaj o novčanim tokovima
- izvještaj o promjenama kapitala
- bilješke uz financijske izvještaje“ (Članak 19. Zakona o računovodstvu (NN/120/16)).

„Financijska izvješća imaju brojna kvalitativna obilježja. Razumljivost, pouzdanost, vjerno predočavanje i potpunost samo su nekih od njih. Nadalje, svako od navedenih financijskih izvješća mora biti pravedno i istinito prikazivati podatke i informacije o financijskoj situaciji, novčanom tijeku u poduzeću tijekom obračunskog razdoblja te općem uspjehu poduzeća u obračunskom razdoblju“ (Hadrović Zekić, 2021.).

Iako godišnje financijske izvještaje čine prethodno navedeni izvještaji, kvalifikacija troškova prema položaju u financijskim izvještajima odnosi se na položaje troškova, odnosno koji se troškovi nalaze u bilanci, a koji u izvještaju o dobiti. Na temelju toga, moguće je podijeliti troškove na tri sistematizacije:

- „nedospjeli i dospjeli troškovi
- troškovi proizvoda i troškovi razdoblja
- primarni i konverzijski troškovi“ (Gulin i dr., 2011:60)

Prema Gulinu i dr. (2011) nedospjeli troškovi nalaze se u bilanci te su uključeni u vrijednosti određenog imovinskog oblika. U nedospjele troškove spadaju troškovi nabave za nabavljenu imovinu te troškovi proizvodnje gotovih proizvoda i troškovi zaliha proizvodnje.

„Nedospjeli troškovi postaju rashodi prodajom, uništenjem, darovanjem ili bilo kojim drugim otuđenjem imovine na koju se odnose“ (Gulin i dr., 2011:61).

Prema Gulinu i dr. (2011) dospjeli troškovi iskazani su u izvještaju o dobiti, a oni postaju rashodima s obzirom na razdoblje u kojem su nastali te se nadoknađuju u tom razdoblju iz ukupnog prihoda. Troškovi koji nisu uključeni u vrijednost određenog imovinskog oblika i troškovi koji se odnose na otuđenu imovinu, ubrajaju se u dospjele troškove.

Prema Gulinu (2011), troškovi proizvoda obuhvaćaju troškove proizvodnje koji se kapitaliziraju i prikazuju kao zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda. Ti troškovi donose buduće ekonomske koristi povezane s gotovim proizvodima. Oni se iz tog razloga evidentiraju u bilanci poslovnog subjekta kao imovina (zalihe). S druge strane, troškovi razdoblja predstavljaju one troškove koji se u razdoblju njihova nastanka knjiže kao rashodi i nadoknađuju iz prihoda obračunskog razdoblja u kojem su nastali. Troškovi administracije i prodaje, odnosno troškovi koji nisu povezani s proizvodnom funkcijom društva, uključeni su u troškove razdoblja.

„U primarne troškove ulazi trošak direktnog materijala, sirovina, rezervnih dijelova i sl. koji se u procesu proizvodnje pretvaraju u učinke odnosno nositelje tih troškova. To su oni troškovi koji kvantitativno ali i kvalitativno ulaze u gotove proizvode“ (Perčević, 2013).

Prema MSFI (2009) troškovi izravno povezani s jedinicama proizvodnje poput direktnog rada uključeni su u troškove konverzije zaliha. U njih su uključeni i raspoređeni fiksni i varijabilni opći troškovi proizvodnje koji su nastali konverzijom materijama u gotove proizvode.

2.1.2.4. Podjela troškova prema mogućnosti obuhvata po nositeljima

Kvalifikacija troškova prema mogućnosti obuhvata po nositeljima dijeli se na:

- direktne troškove
- indirektne troškove.

Prema Belaku (1995) direktni (izravni) troškovi su oni koji su nastali u procesu proizvodnje, odnosno direktno su povezani s pojedinim proizvodom ili uslugom nastalom procesom proizvodnje.

„Tipični primjeri direktnih troškova su troškovi direktnog materijala i troškovi direktnog rada (plaća)“ (Gulin i dr., 2011:62).

Gulin i dr. (2011) interpretiraju suprotnost direktnim troškovima, a to su indirektni troškovi. Oni se izravno ne mogu pratiti po nositeljima. Zbog njihove nemogućnosti praćenja po radnim nalogima, indirektni troškovi alociraju se uz pomoć računovodstvenih metoda alokacije. Indirektne troškove moguće je promatrati u užem i u širem smislu. Indirektni troškovi u užem smislu sadržavaju samo opće troškove proizvodnje, dok u širem smislu oni sadržavaju i opće troškove proizvodnje i neproizvodne troškove u koji ulaze troškovi prodaje i administracije.

2.1.2.5. Podjela troškova prema ponašanju na promjenu aktivnosti

S obzirom na reakcije na promjene, troškovi se sukladno Perčević (2014) mogu podijeliti na:

- varijabilne troškove
- fiksne troškove i
- mješovite troškove.

Fiksni troškovi su oni troškovi koji nastaju bez obzira na promjenu razine aktivnosti, odnosno ne mijenjaju se s promjenom aktivnosti. Tipični primjeri fiksnog troška jesu troškovi najamnine i zakupnine, amortizacije osiguranja, troškovi investicijskog održavanja, troškovi administracije i uprave i drugi.

Fiksne troškove moguće je podijeliti na dvije vrste: apsolutno fiksne troškove i relativno fiksne troškove. Apsolutno fiksni troškovi prikazuju troškove čiji se ukupan iznos ne mijenja s promjenama u opsegu proizvodnje, ali se smanjuju po jedinici s povećanjem proizvodnje.

Relativni fiksni troškovi predstavljaju tzv. troškove nadogradnje, odnosno troškovi koji se sa svakom promjenom u opsegu proizvodnje ili nadogradnjom kapaciteta mijenjaju (Pepur, 2016:29).

Prema Gulinu i dr. (2011), varijabilni troškovi, za razliku od fiksnih troškova, mijenjaju se s obzirom na promjene u proizvodnji te su u direktnom odnosu sa stupnjem iskorištenosti kapaciteta. Najčešći primjeri varijabilnih troškova jesu troškovi materijala i sirovina, plaća izrade, rada, energija i sl. Varijabilne troškove moguće je podijeliti još na progresivne, proporcionalne i degresivne.

„Mješoviti troškovi su troškovi koji u sebi sadrže komponentu varijabilnih i fiksnih troškova. Oni se do određenog stupnja ponašaju kao fiksni troškovi, a nakon toga kao varijabilni troškovi. Najreprezentativniji tip mješovitih troškova su na primjer, troškovi telefona ili troškovi električne energije kod kojih račun sadrži fiksnu mjesečnu svotu koja se plaća bez obzira na potrošnju i varijabilnu svotu koja je izravno povezana sa potrošnjom“ (Pepur, 2016:31).

Gulin i dr. (2011) napominju kako bi se mješoviti troškovi mogli razložiti na fiksnu i varijabilnu komponentu, nužno je korištenje odgovarajućih metoda matematičkog, statističkog ili nekog drugog srodnog pristupa raščlanjivanju.

2.1.2.6. Podjela troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka

Donošenje poslovnih odluka je nešto s čime se suočava svaki menadžer poduzeća. Dostupnost odgovarajućih informacija može pomoći menadžerima u donošenju odluka, a nerijetko će to biti odluke vezane uz troškove.

Tako je troškove prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka moguće sukladno Gulin i dr. (2011) podijeliti na:

- relevantne i
- irelevantne.

Perčević (2013) tumači relevantne troškove kao važnu podlogu za odlučivanje i donošenje poslovnih odluka, dok se irelevantni troškovi isključuju iz analize troškova te ne predstavljaju podlogu za donošenje odluka.

2.1.2.7. Podjela troškova prema mogućnosti kontrole

Svi troškovi na određenoj organizacijskoj razini mogu se kontrolirati ukoliko je vremenski period dovoljno dugačak.

Perčević (2013) ističe kako se posljednja klasifikacija troškova prema mogućnosti kontrole može podijeliti na:

- kontrolirane ili kontrolabilne
- nekontrolirane ili nekontrolabilne.

Nadalje, Perčević (2013) objašnjava kontrolabilne ili kontrolirane troškove kao one troškove koji u promatranom vremenskom razdoblju mogu biti kontrolirani od strane menadžera i na koje on može utjecati i snosi odgovornost za njih. Nekomobilni ili nekontrolirani troškovi su troškovi koji ne mogu biti pod kontrolom menadžera. Menadžer nije odgovoran za te troškove upravo zbog nemogućnosti njihove kontrole i utjecaja na njih.

Gulin i dr. (2011) navode kako menadžerova pozicija u organizaciji predstavlja i razinu kontrole koju menadžer ima nad utjecajem pojedinih troškova. Što je veća menadžerova pozicija u organizaciji, to će njegova odgovornost za troškove rasti.

2.2. Upravljanje troškovima i metode obračuna troškova

Upravljanje troškovima predstavlja poseban aspekt poslovanja i upravljanja poduzećem, kojem je svrha optimizacija i kontrola troškova u svrhu održavanja poslovanja konkurentnim i to unutar budžeta. U okviru ovog poglavlja pojmovno je definirano upravljanje troškovima i metode za upravljanje troškovima.

2.2.1. Pojmovno definiranje upravljanja troškova

Upravljanje troškovima važno je za postizanje ciljeva poduzeća, a to je maksimizirati profit u dugoročnom razdoblju. Uspješno ostvarenje ciljeva ovisi o sposobnosti menadžmenta u donošenju ispravnih odluka za poduzeće.

„Upravljanje troškovima (engl. *cost management*) može se definirati kao proaktivan proces uređivanja uzročnika troškova s osnovnim ciljem smanjenja ukupnih troškova povezanih s pružanjem proizvoda i usluga kupcima. To znači da upravljanje troškovima počinje s identifikacijom uzročnika troškova, a nastavlja se kroz cjelokupan životni ciklus proizvoda, pri čemu se ističu dva odlučujuća koncepta upravljanja, a to su smanjenje troškova i kontrola troškova“ (Potnik Galić, 2015:11).

Drugim riječima, „upravljanje troškovima obuhvaća predviđanje, planiranje, budžetiranje i kontrolu troškova te analize koje pokazuju ponašanja troškova ovisno o promjeni okolnosti i uzroke odstupanja od predviđenih troškova s ciljem njihova zadržavanja u prihvatljivim granicama te osiguranja informacija menadžerima za izbor između alternativa koje omogućuju promjene smjerova aktivnosti radi postizanja optimalnih ekonomskih rezultata“ (Belak, 1995:131).

Uz osnovni cilj upravljanja troškovima proizlaze još dva cilja. Navedeni ciljevi odnose se na: „globalnu konkurentnost poduzeća i kontinuirano unapređivanje poslovanja. Upravo na temelju ova dva cilja upravljanje troškovima se definira kao filozofija, stav (misija) i niz tehnika kojima je cilj kreiranje veće vrijednosti uz niže troškove“ (Mikić, 2009:162).

Kako bi se donijelo najbolje rješenje za poduzeće, razvijene su brojne metode ili postupci čiji je odabir bitan za donošenje odluka po pitanju optimizacije troškova poduzeća. Modeli se mogu podijeliti na slijedeće grupe:

- a) „metoda tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima (engl. *Traditonal Product Costing - TPC*),
- b) model upravljanja troškovima temeljenih na procesima (engl. *Process Based Costing - PBC*),
- c) model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti (engl. *Activity Based Costing - ABC*),
- d) model ciljnih troškova (engl. *Target Costing - TC*),
- e) budžetiranje temeljeno na aktivnostima (engl. *Activity Based Budgeting - ABB*),
- f) model bilance postignuća (engl. *Balanced Score Card - BSC*),
- g) "Kaizen" troškovi (engl. *"Kaizen" Costing - KC*),
- h) analiza vrijednosti (engl. *Value Engineering - VE*),
- i) model upravljanja troškovima kvalitete (engl. *Quality Cost Management - QCM*)“ (Drljača, 2004:4).

Drljača (2004) napominje kako upravljanje troškovima ne podrazumijeva samo "štednju", već ono predstavlja poseban način organizacije i vođenja poslovanja koji pridaje iznimnu važnost optimizaciji troškova kako bi se postigli ciljevi organizacije. Optimizacija troškova uključuje ravnotežu između količine potrošenih resursa u procesu ostvarenja, osiguravajući da se postigne razina kvalitete rezultata koja zadovoljava zahtjeve kupaca, odnosno korisnika.

2.2.2. Tradicionalne metode obračuna troškova

Postoje dvije vrste modela upravljanja troškovima: tradicionalni modeli upravljanja troškovima i suvremeni modeli upravljanja troškovima. Tradicionalni model upravljanja troškova je najstariji od dvaju modela te se još naziva i tradicionalnom kalkulacijskom metodom (engl. *Traditional Product Costing - TPC*). Kao glavna prednost ovog modela ističe se njegova primjena koja je jednostavna te ga iz tog razloga primjenjuju manja poduzeća koja posluju u stabilnom poslovnom okruženju. U ovom modelu je moguće podijeliti troškove na slijedeće temeljne skupine:

- „troškovi izravnog materijala
- troškovi izravnog rada
- troškovi amortizacije
- troškovi proizvodne režije
- troškovi upravne i prometne režije“(Potnik Galić, 2015:13).

Pri tome treba istaknuti kako tradicionalni model upravljanja troškovima „prati i kontrolira troškove izravnog materijala i direktnog rada po svakoj vrsti proizvoda, odnosno po svakoj jedinici proizvoda ili usluge, dok se troškovi proizvodne i upravne režije pridružuju izravnim troškovima primjenom određene osnovice (ključa raspoređivanja)“ (Mikić, 2009:166).

Drury (2018) tumači kako je prije početka 1990-ih godina, velika većina koristila i ovisila o tradicionalnim metodama upravljanja troškova koje su prvenstveno stvoreni kako bi zadovoljile zahtjeve za vanjskim financijskim računovodstvom. Prošlo je puno vremena od stvaranja sustava u vrijeme kad su troškovi informacija bili visoki te nije bilo moguće alocirati neizravne troškove na proizvodne korištenjem naprednijih tehnika. Čak i danas, koristi ga veliki broj ljudi. Poduzeća često koriste proizvoljnu raspodjelu troškova, koja možda nije dovoljno točna kako bi poduzeća donosila realne i ispravne poslovne odluke.

Prema Perčeviću (2006), u jednom istraživanju utvrđeno je kako se u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske i dalje dominantno koristi tradicionalnim metodama obračuna troškova, koje su specifične za proizvodne sektore čiji su proizvodni procesi relativno slabo automatizirani.

Potnik Galić navodi svoju podjelu troškova u tradicionalnom modelu upravljanja troškova. Međutim, Drljača (2004) u svome radu navodi istu podjelu takvu podjelu. Međutim, troškovi amortizacije se ne nalaze u toj podjeli.

„Tradicionalni model upravljanja proizvodnim troškovima nastoji računovodstveno obuhvatiti troškove izravnog materijala i izravnog rada, dok se troškovi režije priključuju izravnim troškovima. Tradicionalni model upravljanja proizvodnim troškovima još se naziva "tradicionalnom kalkulacijskom metodom"“ (Drljača, 2004:4).

Prema Drljači (2004) tradicionalne metode su samo način kalkulacije, dok danas sve više dolazi do prepoznavanja potrebe sveobuhvatnim sustavima odlučivanja koje klasična kalkulacija ne može zadovoljiti. Kalkulacija je u osnovi ograničena i pruža informacije koje su relevantne samo kratkoročno. Budući da se tradicionalne metode još uvijek koriste, navode se neki glavni nedostaci poput zastarjelosti s vremenom, nedostatak dinamike, ograničenost primjenjivosti te nedovoljno uzimanje u obzir tržišnih faktora.

2.2.3. Suvremene metode obračuna troškova

Kao alternativa tradicionalnim metodama obračuna troškova razvija se obračun troškova temeljen na aktivnostima, odnosno ABC (engl. *Activity – Based Costing*) metoda.

„Suvremene metode upravljanja troškovima predstavljaju najučinkovitiji alat za pribavljanje relevantnih informacija o troškovima koje su od strateškog značaja pri odlučivanju i ostvarivanju dugoročne uspješnosti poslovanja“ (Potnik Galić, 2015:31).

Cooper i Kaplan (1992) navode kako se troškovi resursa proizvedenih proizvoda procjenjuju primjenom metode obračuna troškova na temelju aktivnosti. Često dolazi do pogrešnog tumačenja troškova na temelju aktivnosti korištenjem konvencionalnih okvira fiksnih i varijabilnih troškova, što je nekompatibilno s mjerenjem troškova korištenjem resursa koje pruža ABC sustav. Tradicionalna razlika između fiksnih i varijabilnih troškova proizlazi iz pokušaja kategorizacije vjerojatne promjene dostupnosti ili izdataka resursa.

Menadžeri mogu pratiti i predviđati varijacije u potražnji za aktivnostima kao rezultat promjena u volumenu i mješavini izlaza, prilagodbi i poboljšanjima procesa, uvođenju nove tehnologije te promjenama u dizajnu proizvoda i procesa koristeći informacije o troškovima korištenja resursa ABC sustava. Menadžeri mogu tada izmijeniti svoje odluke, kako uravnotežili potražnju i ponudu aktivnosti ili mogu promijeniti količinu aktivnosti koje će se ponuditi u bliskoj budućnosti.

Prema Drljači (2004), utvrđivanje troškova temeljenih na aktivnostima predstavlja računovodstveni proces koji omogućuje organizacijama identificiranje i povezivanje stvarnih troškova s pojedinačnim proizvodima ili uslugama, koje se proizvode u okviru organizacije. Svaki pojedini model upravljanja troškova odgovara na neko pitanje. U slučaju modela upravljanja troškova temeljenih na aktivnostima odgovara na pitanje: „Zašto trošak nastaje?“.

Sustavnim istraživanjem modela upravljanja troškovima temeljenih na aktivnostima, otkriveno je da se pri svakoj analizi troškova u organizaciji treba provesti pet aktivnosti:

- „analiza aktivnosti,
- analiza izravnih troškova,
- praćenje troškova po aktivnostima,
- uspostava mjerenja izlaznih proizvoda,
- analiza troškova“ (Drljača, 2004:5).

Kako Drljača navodi pet aktivnosti koje je potrebno provesti pri svakoj analizi troškova, tako i Gulin navodi faze primjene ABC metode:

1. „Identifikacija proizvoda koji generiraju troškove, odnosno nositelja troškova. Za te proizvode se najprije određuju ukupni troškovi, a potom troškovi po jedinici proizvoda.
2. Određivanje direktnih troškova proizvoda, kao što je to slučaj i kod tradicionalni metoda. To su troškovi direktnog materijala i troškovi direktnog rada, koji se direktno dodjeljuju nositeljima troškova.
3. Utvrđivanje aktivnosti (moguće lokacije indirektnih troškova) i mjera (baznih faktora) za te aktivnosti. Bazni faktori mogu uključivati broj ponovnih podešavanja opreme, broj isporuka proizvoda, proizvodne operacije (rezanje, zavarivanje, poliranje itd.).

4. Identifikacija indirektnih troškova proizvodnje iz računovodstvene evidencije po pojedinim aktivnostima.
5. Preraspodjela indirektnih troškova na pojedinačne proizvode uz pomoć odabranih baznih faktora.
6. Određivanje indirektnih troškova po jedinici proizvoda ili usluge
7. Utvrđivanje ukupnih troškova proizvodnje i troškova po jedinici proizvoda ili usluge“ (Gulin, 1992:8).

Nadalje, Drljača (2004) tumači kako umjesto praćenja troškova po pojedinom proizvodu, ova metoda prati kretanje troškova po pojedinim aktivnostima ili dijelovima poslovnog procesa. Navedeno omogućuje bolji nadzor nad troškovima u pojedinim dijelovima organizacije, što menadžerima olakšava fokusiranje na uklanjanje nepotrebnih troškova i aktivnosti.

2.3. Upravljanje troškovima u javnom sektoru

Kako je tema ovog diplomskog rada *Upravljanje troškovima u javnom sektoru*, potrebno je definirati pojam javnog sektora.

„Javni sektor se kvalificira kao jedan od pet institucionalnih sektora kroz koje se promatra ukupna ekonomija. U definicijskom smislu kroz javni sektor zadovoljavaju se javne potrebe, odnosno izvršavaju temeljne funkcije države. U institucionalnom smislu izvršitelji javnih funkcija su središnja i lokalna država sa svojim tijelima, te druge pravne osobe (ustanove, agencije) osnovane i dominantno financirane od države“ (Gulin i dr.,2011:655).

Slijedeća slika prikazuje podjelu javnog sektora u Republici Hrvatskoj.



Slika 1. Javni sektor prema MMF-u
Izvor: Šimović i Deskar – Škrbić (2020)

Iz prikazane slike moguće je iščitati da se javni sektor može podijeliti na opću državu i javna poduzeća. Opća država se zatim dijeli na središnju državu, regionalnu državu i lokalnu državu. Središnja država se dalje razdvaja na tri sastavnice: proračunsku, izvanproračunsku te fondove socijalnog osiguranja. Javna poduzeća mogu se podijeliti na financijska i nefinancijska javna poduzeća. Financijska javna poduzeća mogu se podijeliti na depozitarne institucije u koje je uključena i središnja banka te na ostala financijska javna poduzeća.

Šimović i Deskar-Škrbić (2020) navode da se u kontekstu ekonomije javnog sektora, država uglavnom analizira kroz opći pojam države. Ovo se odnosi na aktivnosti države koja se bavi prikupljanjem javnih prihoda i izvršavanjem javnih rashoda, što je dominantno financirano kroz proračune javnog sektora. Ovo se može nazvati fiskalnim sustavom, proračunskim sustavom ili sustavom javnog financiranja u užem smislu.

Prema Bejakoviću i dr. (2011) jedinice koje imaju glavnu ulogu u obavljanju državnih funkcija (izvršnih, predstavničkih i sudskih) te pružanju netržišnih usluga i raspodjeli dohotka i imovine čine opću državu. Za financiranje se koriste fiskalni i parafiskalni nameti poput poreza i naknada. Iako se često koristi izraz "držani sektor" za opću državu, on predstavlja samo jedan dio nje. Opću državu čine sve nacionalne i lokalne jedinice, uključujući izvanproračunske

fondove, neprofitne institucije koje pružaju netržišne usluge, proizvođače za tržište koji nisu organizirani kao društva s ograničenom odgovornošću i koje država kontrolira.

2.3.1. Specifičnosti upravljanja troškova u javnom sektoru

Prema Rogošić (2021), tijekom proteklih 20 godina, brojne države prilagodile su se računovodstvu javnog sektora. Kao rezultat ovih promjena, došlo je do sve većeg korištenja financijskih informacija u javnom sektoru. Dogodio se prijelaz s računovodstva na temelju gotovine na računovodstvo na temelju nastanka događaja. Upravo ovaj prijelaz računovodstva javnog sektora na temelju nastanka događaja omogućio je učinkovitije javno upravljanje pružanjem korisnih podataka za donošenje odluka.

Javni sektor, dakle, ovisi o pravilnom upravljanju troškovima i računovodstvu kako bi se što bolje donosile poslovne odluke s obzirom na dostupne financijske informacije.

Kako je navedeno u gore prethodnom podnaslovu, javni sektor je, sukladno Šimoviću i Deskar-Škrbiću (2020) jedan od nekoliko institucionalnih sektora kroz koji se promatra ukupna ekonomija. Središnja država i lokalna vlast sa svojim tijelima predstavlja izvršitelje javnih funkcija. Međutim, može se pojaviti problem vezan uz mješovita poduzeća te u onim poduzećima koji su u vlasništvu države, ali im je stjecanje profita glavni cilj.

Vašiček (2009) ističe kako bi mogao pravilno funkcionirati, javni sektor ovisi o dobrom upravljanju, a za to je zadužen javni menadžment. Javni menadžment ima odgovornost za uspješno obavljanje osnovnih funkcija države, a menadžeri su profesionalci koji obavljaju različite menadžerske funkcije kao što su planiranje, organiziranje, vođenje i kontroliranje te imaju formalni autoritet nad organizacijama kojima upravljaju. U javnom menadžmentu očekuje se primjena temeljnih načela javnog života, poput čestitosti, objektivnosti, odgovornosti, otvorenosti, iskrenosti i vodstva.

2.3.2. Mogućnosti kontrole troškova u javnom sektoru

Kontrola troškova u javnom sektoru ključna je za održivost javnih financija, posebice u vrijeme sve većih pritisaka na financijske resurse. Javni sektor uključuje niz organizacija koje pružaju javne usluge, kao što su državne agencije, lokalne samouprave, zdravstvene ustanove, škole i

sveučilišta te mnoge druge. Budući da javne usluge obično nisu usmjerene na stvaranje profita, troškovi se često mogu povećati zbog nepotpune implementacije kontrolnih mehanizama ili neefikasnog upravljanja troškovima.

Vašiček ističe pe izazova s kojima se suočavaju tranzicijske zemlje:

1. „stalni porast javnih rashoda uz rastuću ograničenost sredstava za njihovo financiranje
2. neodgovarajuća transparentnost javne potrošnje
3. nerazumljive i netransparentne procedure ponašanja i definiranja odgovornosti javne vlasti
4. neuređen sustav vrijednosti u funkciji nagrađivanja i funkciji sankcioniranja čiji je konačni rezultat
5. neučinkovita javna administracija i financijsko upravljanje“ Vašiček (2008:9).

Zbog toga je važno istražiti mogućnosti kontrole troškova u javnom sektoru.

Jedan od ključnih načina kontrole troškova u javnom sektoru je primjena racionalizacije poslovanja i učinkovitijeg upravljanja resursima. Uključuje analizu polovnih procesa i identifikaciju područja gdje se mogu primijeniti racionalizacijske mjere, kao što su smanjenje broja zaposlenih ili promjena organizacijske strukture. Implementacija informatičkih sustava također može smanjiti administrativne troškove i ubrzati procese.

Kačer i dr. (2008) navode drugi način kontrole troškova u javnom sektoru, a to je korištenje javno-privatnih partnerstva (JPP) u područjima gdje privatni sektor može ponuditi učinkovitije i jeftinije usluge nego što to može javni sektor. Partnerstva između javnog i privatnog sektora primjenjuju se kako na centralnoj, tako i na lokalnoj razini u mnogim razvijenim državama, kao i u onima koje prolaze kroz procese tranzicije. Primjeri uključuju izgradnju i upravljanje javnim objektima, kao što su ceste, bolnice i škole, korištenje privatnih dobavljača za opskrbu energijom, vodom i drugim resursima te korištenje privatnih tvrtki za pružanje usluga održavanja, čišćenja, sustava zaštite okoliša, sigurnosti i drugih.

Treći način kontrole troškova u javnom sektoru je provođenje revizije javnih financija i revizije troškova. U pravilu, termin "revizija", prema Hrvatskoj enciklopediji, odnosi se na vanjsku neovisnu reviziju financijskih izvještaja koju provode revizorske tvrtke, odnosno revizorska društva, osim ako nije drugačije naznačeno. Cilj takve revizije je provjeriti vjerodostojnost i objektivnost financijskih izvještaja te utvrditi jesu li ti izvještaji valjanja osnova za donošenje poslovnih odluka. Ovaj proces uključuje detaljnu analizu javnih rashoda te identificiranje

područja gdje se mogu smanjiti troškovi ili poboljšati učinkovitost. Revizije mogu uključivati i usporedbu sa drugim zemljama ili sličnim organizacijama u istom sektoru.

Uz sve navedene metode, važno je napomenuti kako se kontrola troškova u javnom sektoru ne može postići bez učinkovite strategije planiranja i upravljanja te dosljedne implementacije kontrolnih mehanizama.

2.3.3. Upravljanje troškovima u javnom sektoru Republike Hrvatske

Upravljanje troškovima u javnom sektoru Republike Hrvatske ključni je aspekt ekonomske politike u zemlji. Javni sektor uključuje brojne institucije i agencije, uključujući zdravstvene ustanove, škole, lokalne vlasti i javna poduzeća. Upravljanje troškovima u ovim sektorima iznimno je važno za održavanje proračunske stabilnosti i osiguranje održivog rasta.

Upravljanje troškovima u javnom sektoru Republike Hrvatske provodi se putem proračunskog procesa.

„Državni proračun je akt kojim se procjenjuju prihodi i primici te utvrđuju rashodi i izdaci za jednu godinu, u skladu sa zakonom, a donosi ga Hrvatski sabor“ (Ministarstvo financija).

Državni proračun prikazuje najvažnije ciljeve države u fiskalnoj godini te služi kao instrument pomoću kojeg država može utjecati na ekonomsko stanje zemlje. Također, državni proračun kod prikupljanja i trošenja proračunskih sredstava provodi ulogu sustava kontrole.

Jedan od ključnih aspekata upravljanja troškovima u javnom sektoru je procjena rizika. Svaka pojedina institucija u javnom sektoru mora procijeniti moguće rizike i prilike kako bi mogla upravljati troškovima s uspjehom. Primjerice, zdravstvene ustanove moraju stalno provoditi odgovarajuću kontrolu potrošnje lijekova. Ako se kontrola ne provodi redovito, može doći do nestanka lijekova, što može uzrokovati dodatne troškove i negativno utjecati na proračun zdravstvenog sustava te loše utjecati na pacijente koji koriste određeni lijek, a on nije dostupan.

Također, postoje i razni programi i inicijative koje Republika Hrvatska koristi za upravljanje svojim troškovima u javnom sektoru. Primjerice, Program gospodarskog oporavka i razvoja (POR) ima za cilj poticanje razvoja malih i srednjih poduzeća, a time i smanjenje troškova javnog sektora (Vlada Republike Hrvatske).

Upravljanje troškovima u javnom sektoru Republike Hrvatske složen je i kontinuiran proces koji zahtjeva suradnju između Vlade i javnih institucija. Sposobnost upravljanja troškovima ključna je za održavanje stabilnosti javnog sektora kao i ostalih sastavnica države.

3. Metodologija rada

Tijekom pisanja diplomskog rada, primijenjene su različite istraživačke metode. U teorijskom dijelu rada primijenjene su metode analize i sinteze. Metoda analize služi za razlaganje složenih pojmova na one jednostavnije koji se mogu u budućnosti koristiti za daljnja istraživanja. Metoda sinteze predstavlja postupak povezivanja i integracije različitih izvora u jednu novu cjelinu. Navedena metoda primijenjena je tijekom pisanja cijeloga rada u interpretaciji i usporedbi različitih izvora literature i statističkih podataka. Također, na početku je primijenjena i povijesna metoda, kao i metoda klasifikacije koja je najjednostavnija i najučestalija metoda, a u radu je upotrijebljena prilikom klasifikacije troškova.

U istraživačkom dijelu rada naglašena je podjela troškova. U svrhu pisanja tog dijela diplomskog rada, korištena su financijska izvješća promatranog poduzeća koja su javno dostupna na njegovoj službenoj stranici. Analiza troškova je primijenjena na primjeru Hrvatske Pošte d.d. Za promatranje navedene analize, odabrano je vremensko razdoblje od 2019. do 2021. godine. Sukladno tome, analizirana su financijska izvješća navedenog razdoblja.

U istraživačkome i teorijskom dijelu rada primijenjena je metoda deskripcije, koja je služila za jednostavno očitavanje činjenica, odnosno podataka iz tablica. Nadalje, prilikom usporedbe podataka po godinama u istraživačkom dijelu rada primijenjena je komparativna metoda, kao i metoda analize i statistička metoda.

Induktivnom metodom došlo se do zaključka rada.

4. Upravljanje troškovima na primjeru Hrvatske pošte

U sljedećim poglavljima, prikazane su opće informacije o Hrvatskoj pošti te njezinoj povijesti. Nadalje, provedena je analiza troškova poslovanja te su oni objašnjeni u poglavlju *Rezultati analize*. Vremensko razdoblje promatranja navedene analize je razdoblje od 2019. do 2021. godine.

4.1. Opće informacije o Hrvatskoj pošti

Hrvatska pošta predstavlja vodećeg logističara na tržištu i trenutačno najvećeg pružatelja poštanskih usluga u Republici Hrvatskoj. Prema odredbama Zakona o poštanskim uslugama, Hrvatska pošta jedini je davatelj univerzalne usluge s pokrivanjem više od 80% tržišta (službena stranica Hrvatske pošte).

Misija i vizija Hrvatske pošte napisane su s namjerom ulijevanja povjerenja u korisnike. Tako misija Hrvatske pošte glasi: „Hrvatska pošta – građanima na usluzi“, a vizija: „Pouzdana smo tvrtka koja izvrsnošću osvaja nova tržišta“ (službena stranica Hrvatske pošte). Kako bi dodatno naglasili svoju misiju, ističu se povjerenje, proaktivnost i izvrsnost kao vrijednosti kojima Hrvatska pošta teži.

Prema službenoj stranici Hrvatske pošte, Hrvatska pošta pokrenula je strategiju pod nazivom Pošta2022 čiji su glavni aspekti društveno odgovorno poslovanje, razvoj novih znanja i kompetencija zaposlenika te razvoj logističkih kapaciteta, regionalna ekspanzija i digitalizacija. Upravo strategija Pošta2022, Hrvatskoj pošti pomogla je kako bi postala prepoznata i moderna tvrtka koja se širi na nova tržišta. Također, Hrvatska pošta neprestano unapređuje svoj ustav obrazovanja i razvoja kompetencija putem Akademije Hrvatske pošte, s ciljem poboljšanja menadžerskih sposobnosti i primjene novostečenog znanja u poslovnim procesima i odlučivanju. Uz to, kako bi se radnici educirali, Hrvatska pošta je uspostavila sustav eUčenja, što je važan dio razvoja korporativne kulture i postizanja izvrsnosti u poslovanju.

Na službenoj stranici Hrvatske pošte navedeno je kako dobro korporativno upravljanje ne znači samo poštivanje zakona, već zahtijeva posvećenost Uprave, Nadzornog odbora, rukovoditelja i dioničara kako bi se osigurali uvjeti za poslovanje u skladu s najvišim etičkim standardima, transparentnosti, uspostavljanju učinkovitog sustava odgovornosti, izbjegavanju sukoba interesa i pozitivnog utjecaja na društvo kroz društveno odgovorno poslovanje.

U financijskim izvješćima, istaknut je Kodeks korporativnog upravljanja HP – Hrvatske pošte d.d. čiji je cilj poboljšanje visokih standarda korporativnog upravljanja i transparentnosti poslovanja Hrvatske pošte, kako bi se učinkovito i odgovorno upravljalo tvrtkom i postigla dobrobit poduzeća kroz povećanje vjerodostojnosti, profesionalizma i konkurentnosti. Korištenje ovog Kodeksa omogućava Hrvatskoj pošti slijeđenje dobre poslovne prakse drugih tvrtki na tržištu. Primjena Kodeksa u 2021. godini dovelo je do boljeg strateškog i operativnog nadzora te veće financijske i društvene učinkovitosti. Hrvatska pošta također se pridržava načela propisanih Kodeksom korporativnog upravljanja trgovačkim društvima u kojima Republika Hrvatska ima dionice ili udjele, a koji je donijela Vlada Republike Hrvatske.

Prema službenoj stranici Hrvatske pošte, Hrvatska pošta implementirala je efikasan divizijski sustav kako bi integrirala svoje poslovne segmente i fokusirala se na pojedinačne proizvode i usluge. Svoj divizijski ustroj temelje na najnovijim svjetskim standardima, sličnima drugim poštanskim tvrtkama diljem svijeta. U sklopu ovog preustroja, tvrtka je podijeljena na četiri divizije: diviziju pošte, diviziju mreže, diviziju ekspres te diviziju podrške. Teritorijalno su organizirane Divizije Pošta, Mreža i Ekspres, dok je Divizija Podrške, kako bi se postigla veća učinkovitost u troškovima, centralizirana.

Prema podacima sa službene stranice Hrvatske pošte, od ožujka 2023. godine, Hrvatska pošta broji (službena stranica Hrvatske pošte):

- 9215 radnika
- 3190 šalterskih radnika
- 3309 poštara
- 1016 poštanskih ureda
- 2125 šaltera
- 270 paketomata
- 1367 vozila
- 1391 motocikala i 106 bicikala
- 323 električna vozila (u njih se ubrajaju: bicikli, četverocikli, mopedi, osobna vozila, lakodostavna vozila i kombiji)

Nadalje, potrebno je napomenuti kako tvrtka godišnje prijeđe 56 milijuna kilometara te obavi 235 milijuna poštanskih usluga.

4.2. Povijest Hrvatske pošte

Na službenoj stranici Hrvatske pošte opisana je njezina povijest koja započinje u Zagrebu 1848. godine, pod nazivom Vrhovno hrvatsko-slavonsko upraviteljstvo pošta, čime je osnovana prva nacionalna poštanska uprava u Hrvatskoj. Svoje ime mijenja u Hrvatska direkcija pošta, telegrafa i telefona 1919. godine. PTT-promet RH bilo je ime pod kojim je Hrvatska pošta poslovala od Drugog svjetskog rata do 1990. godine, kada je Sabor Republike Hrvatske utemeljio Hrvatsku poštu i telekomunikacije (HPT) kao pravnog sljedbenika bivših 13 poduzeća PTT-prometa RH. Nakon razdvajanja HPT-a na HT – Hrvatske telekomunikacije d.d. i HP – Hrvatsku poštu d.d. 1999. godine, Hrvatska pošta posluje kao samostalno dioničko društvo. U skladu sa Zakonom o poštanskim uslugama koji je stupio na snagu 1. siječnja 2011., Hrvatska pošta imenovana je davateljem univerzalne usluge, što obvezuje i daje joj pravo da tu uslugu obavlja sljedećih 15 godina. U 2017. godini započela je najveća strateška i kapitalna investicija u povijesti Hrvatske pošte, a to je izgradnja Novog sortirnog centra, koji je nakon početka radova u ljetu 2019. godine svečano otvoren 23. rujna iste godine.

4.3. Prikaz troškova Hrvatske pošte

U sljedećim poglavljima prikazani su troškovi Hrvatske pošte. Radi boljeg prikaza troškova, troškovi su uspoređeni na temelju vremenskog razdoblja od 2019. do 2021. godine

4.3.1. Analiza troškova poslovanja

Podaci koji su korišteni u analizi navedenih podnaslova preuzeti su s matične stanice Hrvatske pošte. Korištenjem dobivenih podataka detaljno je prikazana raščlamba troškova poslovanja Hrvatske pošte, koja je detaljnije pojašnjena u nastavku poglavlja.

Za početak, u Tablici 2. prikazani su ukupni rashodi. Ukupni rashodi su razvrstani na poslovne i financijske rashode za vremensko razdoblje od 2019. do 2021. godine.

Tablica 2. Ukupni rashodi Hrvatske pošte d.d. u mil. kuna za razdoblje od 2019. do 2021. godine

<i>Naziv pozicije (u mil. kn)</i>	<i>2019.</i>	<i>2020.</i>	<i>2021.</i>
UKUPNI RASHODI	1.763,0	1.661,4	1.714,8
Poslovni rashodi	1.738,2	1.614,4	1.703,8
Financijski rashodi	24,793	46,9	11,0

Izvor: Financijsko izvješće Hrvatske pošte d.d. od 2019. do 2021. godine (pristupljeno: 24. 4. 2023.)

Kako je navedeno u prethodnom ulomku, prikazana tablica prikazuje ukupne troškove i njihovu podjelu na financijske i poslovne rashode koji su prikazani u milijunima kuna za razdoblje od 2019. do 2021. godine. Uočeno je kako ukupni rashodi iz 2019. godine iznose 1.742,6 mlrd. kuna, što je s obzirom na godinu 2018. povećanje od 84,3 mil. kn ili 5,1 %. Navedeni rashod je ujedno i povećanje od 116,9 mil. kn, odnosno 107,2 % u odnosu na Plan za 2019. godinu.

U 2020. godini prisutan je značajan pad rashoda s obzirom na to da je upravo te godine započela pandemija COVID-a-19. U 2020. godini ostvarena je visina rashoda u iznosu od 1.661,4 mlrd. kuna, što je u odnosu na 2019. godinu smanjenje od 101,6 mil. kn ili 5,8 %. Ovim iznosom je ostvaren i Plan za 2020. godinu te iznosi 37,7 mil. kuna ili 97,8 % manje od planiranog.

Vrhunac pandemije COVID-a-19 započeo je i trajao gotovu cijelu 2021. godinu te je povećanje rashoda kako u Hrvatskoj pošti, tako i u ostalim poduzećima i industrijama posve opravdano. Ukupni rashodi za 2021. godinu povećali su se u odnosu na 2020. godinu za 53,5 mil. kuna odnosno 3,2 %.

Poslovni rashodi Hrvatske pošte podijeljeni su na materijalne troškove, troškove osoblja, amortizaciju, ostale troškove, vrijednosno usklađenje kratkotrajne i dugotrajne imovine, rezerviranje te ostale poslovne rashode. Radi bolje preglednosti, troškovi navedene cjeline biti će prikazani u sljedećih nekoliko tablica.

Tablica 3. prikazuje materijalne troškove, njegove sastavnice i iznose za razdoblje od 2019. do 2021. godine.

Tablica 3. Prikaz materijalnih troškova kao dio poslovnih rashoda za razdoblje od 2019. do 2021. godine

<i>Pozicija (iznosi u 000 kn)</i>	<i>2019.</i>	<i>2020.</i>	<i>2021.</i>
MATERIJALNI TROŠKOVI	362.968	334.072	369.147
<i>Troškovi sirovina i materijala</i>	130.979	102.376	118.125
<i>Troškovi prodane robe</i>	39.005	37.643	34.663
<i>Ostali vanjski troškovi</i>	192.984	194.053	216.359

Izvor: Financijsko izvješće Hrvatske pošte d.d. od 2019. do 2021. godine (pristupljeno: 24. 4. 2023)

Iz prethodno prikazane tablice uočljivo kako troškovi sirovina i materijala tvore 36,1 % materijalnih troškova u 2019. godini. Naime, njihov udio smanjuje se na 30,6 % u 2020. godini, ali se ono ponovno povećava u 2021. godini te čini 32 % od ukupnih materijalnih troškova. U troškove sirovina i materijala uključeni su troškovi energije, troškovi sirovina i materijala, troškovi sitnog inventara te troškovi rezervni dijelova. Troškovi prodane robe tvore najmanji postotak od svih materijalnih troškova. U 2019. godini oni čine 10,7 %, u 2020. 11,3 %, a u 2021. godini tek 9,3 %. Troškovi prodane robe bilježe pad i u 2020. godini kao i u 2021. godini, koji je nastao radi smanjenih prihoda od prodaje. Troškovi prodane robe za 2019. godinu iznose 39.005 mil. kuna za Društvo i 39.269 mil. kuna za grupu te se odnose na nabavnu vrijednost prodane robe. U 2020. godini oni iznose 37.643 mil. kuna, dok u 2021. godini iznose 34.663 mil. kuna. Rezultat smanjenja troškova sirovina i materijala u 2020. godini rezultirao je povećanjem ostalih vanjskih troškova sa 192.984 mil. kuna u 2019. godini na 194.053 mil. kuna u 2020. godini.

Kako bi se bolje prikazala podjela troškova u podjeli ostalih troškova, prikazat će se sljedeća tablica, Tablica 4., koja prikazuje podjelu ostalih troškova kao dio materijalnih troškova u poslovnim rashodima Hrvatske pošte za razdoblje od 2019. do 2021. godine.

Tablica 4. Prikaz ostalih vanjskih troškova za razdoblje od 2019. do 2021. godine

<i>Pozicija (u 000 kn)</i>	<i>2019.</i>	<i>2020.</i>	<i>2021.</i>
<i>Troškovi međunarodnih obračuna</i>	52.927	50.123	58.011
<i>pošta</i>			
<i>Porezi i doprinosi javnim tijelima</i>	24.129	19.171	20.302
<i>Premije osiguranja</i>	6.397	6.837	9.408
<i>Kazne, penali i naknade šteta</i>	6.534	6.712	4.285
<i>Sudske presude i nagodbe</i>	3.677	4.288	4.451
<i>Članarine i naknade udrugama</i>	1.366	3.271	2.957
<i>Bankovne usluge i troškovi</i>	2.043	2.903	3.652
<i>platnog prometa</i>			
<i>Naknadno utvrđeni troškovi</i>	943	2.022	-
<i>Nevezano uz prihode</i>	527	1.665	4.103
<i>Potpore za školovanje djece</i>	1.007	1.005	-
<i>zaposlenika</i>			
<i>Neotpisana vrijednost otuđene ili</i>	-	-	1.903
<i>rashodovane imovine</i>			
<i>Ostali troškovi</i>	18.538	1.741	4.429
UKUPNO	118.088	99.738	113.501

Izvor: Financijsko izvješće Hrvatske pošte d.d. od 2019. do 2021. godine (pristupljeno: 24. 4. 2023.)

Prema godišnjem financijskom izvješću iz 2019. godine, osim navedenih stavki, ostali vanjski troškovi mogu sadržavati i potpore za školovanje djece zaposlenika, ostale troškove EVO - TV usluge, manjkove, naknade vanjskim članovima (bruto), naknade članovima Nadzornog odora (bruto), troškovi, kala, rasipa, kvara i loma, troškovi glavnice po okončanom sudskom postupku, trošak nabave programskog sadržaja, troškovi diskonta pri prodaji EVO – TV pretraživanja te neke druge poslovne rashode.

Sljedeća tablica, odnosno Tablica 5., prikazuje podjelu troškova osoblja, koja obuhvaća stavke plaće i naknade plaća, poreze iz neto dohodaka i doprinosa na bruto dohodak, otpremnine i ostale troškove te naknade zaposlenima.

Tablica 5. Prikaz troškova osoblja kao dio poslovnih rashoda za razdoblje od 2019. do 2021. godine

<i>Pozicija (iznosi u 000 kn)</i>	<i>2019.</i>	<i>2020.</i>	<i>2021.</i>
TROŠKOVI OSOBLJA	1.025,057	970.180	1.021,5
<i>Plaće i naknade plaća</i>	580.666	545.145	548.865
<i>Porezi iz neto dohodaka i doprinosi na bruto dohodak</i>	304.353	277.043	294.088
<i>Otpremnine i ostali troškovi</i>	134.449	145.105	131.324
<i>Naknade zaposlenima</i>	5.589	2.887	47.224

Izvor: Financijsko izvješće Hrvatske pošte d.d. od 2019. do 2021. godine (pristupljeno: 24. 4. 2023)

U 2019. godini troškovi osoblja čine 58,8 % ukupnih rashoda te su ostvareni u iznosu od 1.025,1 mlrd. kuna. U 2019. godini isplaćene su otpremnine koje su prikazane u neto iznosu, u iznosu od 20,8 mil. kuna za 218 radnika. Planirani troškovi osoblja premašeni su za 16,4 milijuna kuna, što iznosi 101,6 % planiranog iznosa. Povećanje troškova osoblja posljedica je povećanja ukupne plaće i isplate varijabilnog dijela plaće za neka operativna radna mjesta (poput poštara za opću i ekspres dostavu, vozača i operatera), ukupno u iznosu od 26,3 mil. kuna. Plaće i naknade plaća su se značajnije smanjile u 2020. godini u odnosu na 2019. godinu te je zabilježeno smanjenje od 35.515 mil. kuna. U 2021. godini zabilježeno je blago povećanje u odnosu na prethodnu godinu, povećanje od 3.720 mil. kuna. Veliko smanjenje plaća i naknada u 2020. godini te blago povećanje u 2021. godini rezultat je ekonomske krize koja se počela javljati zbog pandemije COVID-a-19, koji je pogodio gotovo sve zemlje svijeta. Nakon pada u 2020. godini, porezi iz neto dohodaka i doprinosi na bruto dohodak blago se povećavaju u 2021. godini za 17.045 mil. kuna. Otpremnine i ostali troškovi su u 2019. godini iznosili 134.449 mil. kuna. Do značajnijeg povećanja došlo je u 2020. godini kada su porasli za 131.656 mil. kuna. Međutim, u 2021. godini došlo je do ponovnog smanjenja koje pada čak i ispod iznosa ostvarenog u 2019. godini. Naknade zaposlenim u 2019. godini iznosile su 5.589 mil. kuna, a u 2020. je došlo do smanjenja od 2.702 mil. kuna. Usprkos podacima iz 2020. godine, u 2021.

godini dolazi do velikog povećanja naknade zaposlenima koja je s 2.887 mil. kuna u prethodnoj godini došla na 47.224 mil. kuna u 2021. godini.

Troškovi koje je važno navesti kao dio poslovnih rashoda jesu troškovi amortizacije, ostali troškovi, vrijednosno usklađivanje kratkotrajne i dugotrajne imovine, rezerviranja i ostali poslovni rashodi te će oni biti prikazani u sljedećoj tablici (tablica 6.).

Tablica 6. Prikaz ostalih poslovnih troškova za razdoblje od 2019. do 2021. godine

<i>Pozicija (u 000 kn)</i>	<i>2019.</i>	<i>2020.</i>	<i>2021.</i>
<i>Amortizacija</i>	129.242	150.103	167.907
<i>Ostali troškovi</i>	118.088	99.738	113.201
<i>Vrijednosno usklađivanje</i>	2.524	3.149	3.848
<i>Rezerviranja</i>	100.320	57.170	27.900

Izvor: Financijsko izvješće Hrvatske pošte d.d. od 2019. do 2021. godine (pristupljeno: 24. 4. 2023.)

Rezervacije sudskih sporova smanjile su ukupne troškove rezervacije za 43,2 milijuna kuna, dok su ostali troškovi smanjeni za 6,0 milijuna kuna, uglavnom zbog manjeg broja međunarodnih pošiljaka. Međutim, jedini porast troškova poslovanja vidljiv je u troškovima amortizacije, koji su povećani za 16,1 % ili 20,9 milijuna kuna u usporedbi s 2019. godinom zbog ulaganja u osnovna sredstva kao što su objekti, oprema, postrojenja i nematerijalna imovina, kao i zbog amortizacije vozila i objekata u najmu. Ukupni troškovi poslovanja su dakle manji, osim u slučaju troškova amortizacije. U 2021. godini, obračunata amortizacija bilježi povećanje od 11,9 % ili 17,8 milijuna kuna u odnosu na prethodnu godinu zbog povećanih broja ulaganja u osnovna sredstva (objekti, oprema, postrojenja...). Također, ostali troškovi bilježe rast za 12,0 milijuna kuna u odnosu na 2020. godinu, prije svega zbog povećanja troškova međunarodnog obračuna, tj. zbog veće količine pismovnih i paketnih pošiljaka koje se šalju u inozemstvo. S druge strane, troškovi rezervacija smanjili su se za 29.3 milijuna kuna u odnosu na prethodnu 2020. godinu, s obzirom da su troškovi za otpremnine

radnika iznosili 35,5 milijuna kuna (izvor: Financijsko izvješće Hrvatske pošte d.d. od 2019. do 2021. godine).

Posljednja tablica u ovom poglavlju, Tablica 7., prikazuje financijske rashode Hrvatske pošte d.d.

Tablica 7. Prikaz financijskih rashoda za razdoblje od 2019. do 2021. godine

<i>Pozicija (u 000 kn)</i>	<i>2019.</i>	<i>2020.</i>	<i>2021.</i>
<i>Nerealizirani gubici od financijske imovine</i>	249	32.369	17
<i>Rashodi kamata</i>	6.587	7.536	8.314
<i>Rashodi od tečajnih razlika</i>	3.679	6.936	2.564
<i>Kamate za izdane vrijednosne papire</i>	13.209	-	-
<i>Ostali financijski rashodi</i>	1.070	98	106
UKUPNO	24.794	46.939	11.001

Izvor: Financijsko izvješće Hrvatske pošte d.d. od 2019. do 2021. godine (pristupljeno: 24. 4. 2023.)

U tablici su prikazani samo neki od financijskih rashoda, a u njih se mogu ubrojiti i brokerske naknade, gubici od financijske imovine, diskontne kamate na izdane vrijednosne papire itd. Kako se može iščitati iz gore prikazane tablice, nerealizirani gubici od financijske imovine su se zamjetno povećali u odnosu na 2019. godinu kada su iznosili 249 tisuća na 32,369 mil. kuna u 2020. godine. U 2021. godini se oni smanjuju na 17 tisuća kuna. U rashodima kamata za sve tri godine vidljive su blage oscilacije u njihovom povećanju i smanjivanju. Također, jednako vrijedi i za rashode kamata, osim za 2021. godinu kada su se zamjetno snizili.

4.3.2. Rezultati analize troškova poslovanja

U prethodnom poglavlju ovog diplomskog rada prikazani su rashodi i troškovi Hrvatske pošte d.d. Kako bi se što bolje prikazale razlike, uzeto je vremensko razdoblje od 2019. do 2021. godine. U podacima koji su prikazani u tablicama u prethodnome poglavlju vidljiva su najveća povećanja ili smanjenja ovisno o trošku u 2020. godini. Glavni razlog tome jest pandemija virusa COVID-19, čiji je vrhunac bio upravo u 2020. godini.

Hrvatska pošta se osim izazova poslovanja uzrokovanih pandemijom COVID-19, također suočila s problemima uzrokovanim potresom koji je pogodio grad Zagreb 22. ožujka 2020. godine. U potresu su oštećena 2 objekta Društva (Grupe), čija se ukupna knjigovodstvena vrijednost procjenjuje na 28, 5 milijuna kuna (Financijski izvještaj).

Najveći dio rashoda Hrvatske pošte u 2021. godini odnosi se na materijalne troškove u koje su uključeni troškovi sirovina i materijala, troškovi prodane robe i ostali vanjski troškovi. Drugi najveći trošak Hrvatske pošte su troškovi osoblja. Iako troškovi osoblja u 2020. godini kao i u 2021. godini ne prelaze iznos iz 2019. godine, jedna stavka u troškovima osoblja iz 2021. godine prelazi iznos iz prethodne dvije godine, a to su naknade zaposlenima koje su se osjetno povećale u 2021. godini. Ostali značajni troškovi uključuju amortizaciju, troškove međunarodnih obračuna pošta, premije osiguranja, trošak sudskih presuda i nagodbi, bankovnih usluga i troškova platnog prometa. Također, važno je napomenuti kako je značajan pad financijski rashoda zabilježen u 2021. godini u odnosu na prethodne dvije godine.

Unatoč razornim potresima i pandemiji u Republici Hrvatskoj, Hrvatska pošta prilagodila je svoje poslovanje kako bi ostala u toku i osigurala svoje usluge korisnicima te je tako ostvarila rast upravo u paketnom poslovanju od 10,5 %. Od svih 230 milijuna usluga koje Hrvatska pošta pruža, njih 10 milijuna odnosilo se na paketne usluge.

5. Rasprava

Predmet istraživanja ovog diplomskog rada bilo je upravljanje troškovima u javnom sektoru. Prilikom pisanja rada nekoliko puta naznačena je sama važnost upravljanja troškovima, kao bitnog aspekta u uspješnom poslovanju organizacije. Kako bi se pobliže objasnila struktura troškova i način upravljanja troškova u javnom sektoru, kao primjer izabrana je Hrvatska pošta d.d. Radi preciznijeg iščitavanja podataka iz financijskih izvješća, promatrano je vremensko razdoblje od 2019. godine do 2021. godine.

Tijekom analize prikazanih podataka, koji prikazuju troškove Hrvatske pošte za navedeno vremensko razdoblje, primjećuje se nedostatak informacija vezanih za metode upravljanja troškovima. Odnosno, nije moguće zaključiti koju točno metodu upravljanja troškovima koristi Hrvatska pošta u svome poslovanju. Iz navedenog razloga prikazane su prednosti i nedostaci tradicionalne i suvremene metode upravljanja troškovima te su navedeni prijedlozi smanjenja troškova i prijedlozi povećanja profitabilnosti poslovanja.

Tradicionalna metoda ima svoje prednosti. Temelji se na jednostavnim principima koje je jednostavno razumjeti i primijeniti te je relativno učinkovita u kontroliranju troškova. Kao nedostatak ove metode potrebno je navesti lošu sposobnost prilagođavanja promjenama. Zbog sve češćih dinamičnih i naglih promjena na tržištu, ova metoda jednostavno ne može pratiti takve promjene na tržištu i u trendovima. Prelaskom na suvremenu metodu upravljanja troškovima pružilo bi Hrvatskoj pošti mogućnost brzog odgovora na nagle promjene na tržištu te poboljšala procese razvoja poslovnih strategija. Mnoga tehnološka ulaganja koja zahtjeva navedena metoda omogućila bi Hrvatskoj pošti smanjenje troškova u nekim dijelovima pružanja usluga te skratila vrijeme čekanja. Ulaganje u naprednu tehnologiju također predstavlja i nedostatak ove metode. Između ostaloga, zbog svog naprednog upravljanja ona je složena za primjenu i razumijevanje te zahtjeva upravljanje od strane stručnih osoba.

Uz navedene metode, Hrvatska pošta bi mogla razmotriti načine smanjenja troškova, poput prelaska na korištenje obnovljivih izvora energije, smanjenja potrošnje papira i drugih resursa. Zaštita okoliša jedna je od misija Hrvatske pošte koja je navedena u strategiji Pošta2022. Čak i bez navođenja toga u strategiji, Europska unija stavlja naglasak na zeleno poslovanje i održivost. Sukladno tomu, organizacije u Europskoj uniji trebale bi sve više svoje poslovanje usmjeravati prema zelenom poslovanju i održivosti. Nadalje, osim smanjenja troškova, potrebno se orijentirati i na povećanje prihoda kako bi se financijski rezultati poboljšali. Razvoj

novih proizvoda i usluga te poboljšanje marketinških strategija samo su neki od načina koji mogu poboljšati poslovanje. Ujedno će privući nove korisnike i stvoriti lojalnosti s njihove strane. Kako je već naznačeno, uvođenje napredne tehnologije može dodatno poboljšati poslovanje. Iz navedenog razloga Hrvatska pošta je već počela uvoditi hibridne načine poslovanja. Uz pomoć korisničkog portala, korisnicima je omogućen pristup elektroničkoj preporučenoj pošiljci prema standardu eDelivery, što Hrvatsku poštu u Republici Hrvatskoj čini jedinim pružateljem takve vrste usluge. Između ostaloga, u suradnji s Ministarstvom pravosuđa i uprave, Hrvatska pošta pokrenula je digitalizaciju u hibridnom modelu dostave kroz digitalnu povratnicu pri fizičkoj dostavi. Kako je navedeno u strategiji Pošta2022, Hrvatska pošta će nastojati unaprijediti razvoj postojećeg poslovanja dodatnim inovacijama te zahtijevati od svojih zaposlenika dodatno usavršavanje kako bi usvojili dodatna znanja i vještine. Sve to bitno je kako bi organizacija uspješno poslovala.

S obzirom na navedene prednosti i nedostatke od strane dviju navedenih metoda, prelazak na novu metodu upravljanja troškovima je kompliciran i dugotrajan proces prilagodbe. Međutim, on je nužan ako organizacija želi biti u toku s trendovima i promjenama na tržištu te kako bi spriječila nastanak novih ili povećali postojeće troškove.

6. Zaključak

U ovom diplomskom radu analizirana je važnost i složenost upravljanja troškovima u javnom sektoru. Rad je usmjeren na kontrolu troškova što predstavlja važan parametar u poslovanju organizacije. Prilikom pisanja rada poseban naglasak stavljen je na definiranje troškova i njihove specifičnosti u korištenju u javnom sektoru. Prilikom istraživanja zaključeno je kako je upravljanje troškovima u javnom sektoru proces koji se ne smije zanemariti. Njihovo nestručno i neodgovarajuće upravljanje može dovesti do neefikasnog korištenja javnih sredstava, gubitaka povjerenja od strane korisnika te do dugoročno negativnih posljedica za cjelokupno društvo i poslovanje organizacije. Uz pomoć dostupnih financijskih izvještaja i literature, ustanovljeno je kako postoji mogućnost unapređenja sustava upravljanja troškovima primjenom različitih metoda, tehnika i inovacija za sprječavanje stvaranja novih ili povećanje postojećih troškova.

U svrhu daljnjeg istraživanja, moguće je istražiti primjenu automatizacije i napredne tehnologije u javnom sektoru. Nadalje, jedno od važnih područja koje bi se moglo istražiti jest zeleno poslovanje i primjena strategije održivosti u javnom sektoru. Kako uvođenje nove valute u Republici Hrvatskoj, eura, utječe na poslovanje u javnom sektoru s obzirom na vrijeme kada je hrvatska kuna bila službena valuta, odnosno kakve troškove i koristi donosi euro u javni sektor. Usporedba javnog sektora u Republici Hrvatskoj i upravljanje troškovima u njemu moguće je usporediti s načinom upravljanja troškovima u drugim zemljama članica Europske unije.

Institucije javnog sektora moraju kontinuirano raditi na unaprjeđenju procesa upravljanja troškovima, koristeći se svim dostupnim metodama i alatima kako bi se osigurala efikasnost, transparentnost, odgovornost u korištenju javnih sredstava i povećalo povjerenje građana u državne institucije. Stoga je neophodno nastaviti s daljnjim istraživanjima i primjenom različitih metoda kako bi se mogli pratiti ubrzani trendovi na tržištu i kako bi se postigao maksimalan učinak u javnom sektoru.

Literatura

1. Bejaković, P., Vukšić, G., Bratić, V. (2011). *Veličina javnog sektora u Hrvatskoj*. Hrvatska i komparativna javna uprava, 11(1), str. 99-125.
2. Belak, V. (1995). *Menadžersko računovodstvo*, RRiF, Zagreb
3. Cooper, R., Kaplan, R. S. (1992). Activity – Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage. *Accounting horizons*, 6(3), str. 1-12.
4. Deskar-Škrbić, M., Šimović, H. (2018). B2B Ekonomika javnog sektora 2: obuhvat i veličina javnog sektora u Hrvatskoj. Dostupno na: <https://arhivanalitika.hr/blog/b2b-ekonomika-javnog-sektora-2-obuhvat-i-velicina-javnog-sektora-u-hrvatskoj/> [pristupljeno: 4. 4. 2023.]
5. Drljača, M. (2003). Karakteristike troškova kvalitete. *Kvaliteta*. 7-8, str. 6-9.
6. Drljača, M. (2004). Metode upravljanja troškovima. *Elektrika*. 4, str. 16-22.
7. Drury, C. (2018). *Management and cost accounting*, 10th ed. Dostupno na: http://116.206.63.139:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/1303/cl18_Drury_Mgt_CostAcc10e-wm.pdf?sequence=1&isAllowed=y [pristupljeno: 20. 3. 2023.]
8. Financijsko izvješće Hrvatske Pošte d.d. za 2019. godinu Dostupno na: https://www.posta.hr/UserDocsImages/posta/Dokumenti/2020/Godisnje_izvjesce_za_2019.%20godinu.pdf [pristupljeno: 24. 4. 2023.]
9. Financijsko izvješće Hrvatske Pošte d.d. za 2020. godinu. Dostupno na: https://www.posta.hr/UserDocsImages/posta/Dokumenti/2021/GODISNJE_IZVJESCE_2020/HP_Godi%C5%A1nje_izvje%C5%A1%C4%87e_za_2020._godinu.pdf [pristupljeno: 24. 4. 2023.]
10. Financijsko izvješće Hrvatske Pošte d.d. za 2021. godinu. Dostupno na: https://www.posta.hr/UserDocsImages/posta/Dokumenti/2022/Financijsko_izvjesce/Pol%C5%A1ta%20GODISNJE%202021_v05_ZA%20WEB_.pdf [pristupljeno: 24. 4. 2023.]
11. Gulin, D., Janković, S., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011). *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
12. Hadrović Zekić, B. (2021). Financijsko izvještavanje, nastavni materijali iz kolegija Analiza financijskih izvještaja, Ekonomski fakultet u Osijeku. Dostupno na:

- <http://www.efos.unios.hr/dinali/wp-content/uploads/sites/387/2021/03/Pred-1-20210225.pdf> [pristupljeno: 10. 3. 2023.]
13. Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje. Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2021. Dostupno na: <http://www.enciklopedija.hr/Natuknica.aspx?ID=52626> [pristupljeno: 29. 4. 2023.]
 14. Hrvatska pošta. Dostupno na: <https://www.posta.hr/tko-smo-i-sto-radimo/6501> [pristupljeno: 28. 3. 2023.]
 15. Kačer, H., Kružić, D. i Perkušić, A. (2008). *Javno-privatno partnerstvo: atraktivnost DBFOOT modela*. Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, 45(3), str. 603-640.
 16. Karić, M. (2008). *Upravljanje troškovima*, Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku
 17. Majcen, Ž. (1981). *Troškovi u teoriji i praksi*. Zagreb, Informator
 18. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (2009). Narodne novine, broj 136, Zagreb. Dostupno na: <https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/dodatni/404789.pdf> [pristupljeno: 11. 3. 2023.]
 19. Mikić, M. (2009). Upravljanje troškovima u malim i srednjim proizvodnim poduzećima. Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 7(1), str. 161-176.
 20. Ministarstvo financija Republike Hrvatske. Dostupno na: <https://mfin.gov.hr/> [pristupljeno: 17. 4. 2023.]
 21. Pepur, P. (2016). *Računovodstvo troškova* (skripta), Sveučilišni odjel za stručne studije, Sveučilište u Splitu. Dostupno na: https://www.oss.unist.hr/sites/default/files/file_attach/Ra%C4%8Dunovodstvo%20tro%C5%A1kova%20-%20Petar%20Pepur.pdf [pristupljeno: 27. 3. 2023.]
 22. Perčević, H. (2006). *Metode obračuna troškova u proizvodnom sektoru Republike Hrvatske*, Ekonomski fakultet u Zagrebu. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/file/12894> [pristupljeno: 7. 3. 2023.]
 23. Perčević, H. (2013). *Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova*, Ekonomski fakultet Zagreb. Dostupno na: https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/poslovno_planiranje/Tro%C5%A1kovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20tro%C5%A1kova.pdf [pristupljeno: 7. 3. 2023.]
 24. Perčević, H. (2014). *Računovodstveno praćenje troškova*, Ekonomski fakultet Zagreb. Dostupno na: https://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/racunovodstvo/Ra%C4%8Dunovodstveno_pra%27cnenje_tro%C5%A1kova.pdf

- [8Dunovodstveno%20pra%C4%87enja%20tro%C5%A1kova.pdf](#) [pristupljeno: 14. 6. 2023.]
25. Poister, Theodore H.; Streib, Gregory D. (1999). *Strategic Management in the public sector*. Public Productivity & Management Review, 22(3), str. 308-325.
26. Potnik Galić, K. (2015). *Strateško upravljanje troškovima – Primjena suvremenih metoda upravljanja*, Veleučilište u Požegi
27. Rogošić, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public sector economics*, 45(2), str. 209-227.
28. Šimović, H., Deskar – Škrbić, M. (2020). *Ekonomika javnog sektora*. Zagreb, Arhivanalitika
29. Van Helden, G. J. (2005). *Reserching Public Sector Transformation: The Role of Management Accounting*. *Financial Accountability & Management*, 21(1), str 99-133.
30. Vanišček, D. (2008). *Upravljanje u javnom sektoru (New Public Management)*. Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb. Dostupno na: <https://mfin.gov.hr/UserDocsImages//dokumenti/sredisnja-harmonizacija/izobrazba/seminari/Va%C5%A1i%C4%8Dek%20Davor-NPM%20Zadar%20Upravljanje%20u%20javnom%20sektoru.ppt> [pristupljeno: 5. 4. 2023.]
31. Vašiček, D. (2009). *Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru*. Hrvatska javna uprava, 9(2), str. 393-420.
32. Vlada Republike Hrvatske, Nacionalni plan oporavka i otpornosti 2021. – 2026. Dostupno na: <https://planoporavka.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/51%20-%203%20NPOO.pdf?vel=1469200> [pristupljeno: 1. 5. 2023.]
33. Zakon.hr, Zakon o računovodstvu, dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu> [pristupljeno: 10. 3. 2023.]

Popis slika

Slika 1. Javni sektor prema MMF-u	17
---	----

Popis tablica

Tablica 1. Kriteriji klasifikacije troškova i vrste troškova (vlastita izrada).....	5
Tablica 2. Ukupni rashodi Hrvatske pošte d.d. u mil. kuna za razdoblje od 2019. do 2021. godine	26
Tablica 3. Prikaz materijalnih troškova kao dio poslovnih rashoda za razdoblje od 2019. do 2021. godine.....	27
Tablica 4. Prikaz ostalih vanjskih troškova za razdoblje od 2019. do 2021. godine	28
Tablica 5. Prikaz troškova osoblja kao dio poslovnih rashoda za razdoblje od 2019. do 2021. godine	29
Tablica 6. Prikaz ostalih poslovnih troškova za razdoblje od 2019. do 2021. godine	30
Tablica 7. Prikaz financijskih rashoda za razdoblje od 2019. do 2021. godine.....	31