UTJECAJ METODA VREDNOVANJA ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA NA POSLOVNI REZULTAT PODUZEĆA

Brkić, Dragana

Undergraduate thesis / Završni rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:148:012418

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**



Repository / Repozitorij:

REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economcs & Business Zagreb







Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Preddiplomski stručni studij poslovne ekonomije

UTJECAJ METODA VREDNOVANJA ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA NA POSLOVNI REZULTAT PODUZEĆA

Završni rad

Dragana Brkić, 0067560496

Mentor: Izv. prof. dr. sc. Hrvoje Perčević

Zagreb, rujan 2019.

Dragana Brkić

Ime • prezime studenta/ice

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem daje ZAVRŠNI RAD
(vrsta rada)
isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

Student/ica:

U Zagrebu, 24. 9. 2019.

Dragana Brkić
(potpis)

Sadržaj

1. UVOD 5
1.1. Predmet i cilj rada 6
1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja 6
1.3. Sadržaj i struktura rada 6
2. POJAM I SVRHA PRIMJENE METODA VREDNOVANJA ZALIHE PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA 8
2.1. Pojam troška i kriterij razvrstavanja troška 8
2.1.1. Klasifikacija troškova prema vremenu 9
2.1.2. Klasifikacija troškova prema funkciji 10
2.1.3. Klasifikacija troškova prema položaju u financijskim izvještajima 10
2.1.4. Klasifikacija troškova prema mogućnosti obuhvata po nositeljima 11
2.1.5. Klasifikacija troškova prema ponašanju na promjenu aktivnosti 11
2.1.6. Klasifikacija troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka 12
2.1.7. Klasifikacija troškova prema mogućnosti kontrole 12
2.2. Definiranje metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda 12
2.2.1. Metoda ukupnih troškova 13
2.2.2. Metoda varijabilnih troškova 13
2.2.3. Metoda direktnih troškova 14
3. PRIMJENA METODE UKUPNIH TROŠKOVA NA VREDNOVANJE ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA 15
3.1. Obračun troškova zaliha po metodi ukupnih troškova 15
3.1.1. Komponente troškova proizvoda kod metode ukupnih troškova 16
3.2. Menadžerska forma izvještaja o dobiti po metodi ukupnih troškova 19
4. PRIMJENA METODE VARIJABILNIH TROŠKOVA NA VREDNOVANJE ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA 20
4.1. Obračun troškova zaliha po metodi varijabilnih troškova 20
4.1.1. Komponente troškova po metodi varijabilnih troškova 21
4.3. Menadžerska forma izvještaja o dobiti po metodi varijabilnih troškova 22
5. USPOREDBA UTJECAJA PRIMJENE METODA VREDNOVANJA ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA NA POSLOVNI REZULTAT PODUZEĆA 24
5.1. Primjer utjecaja metode ukupnih troškova na poslovni rezultat poduzeća 25
5.2. Primjer utjecaja metode varijabilnih troškova na poslovni rezultat poduzeća 26
5.3. Usporedba utjecaja primjene metode ukupnih troškova i metode varijabilnih troškova 27

6. UTJECAJ METODA VREDNOVANJA ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA NA VRIJEDNOST PROIZVODA I VISINU TROŠKOVA 28
7. ZAKLJUČAK 30
8. POPIS LITERATURE 31
9. POPIS TABLICA 32

1. UVOD

Suvremena tržišta veoma brzo se razvijaju, samim njihovim razvojem rastu i zadaće poslovnih subjekata jer moraju zadovoljiti sve potrebe tržišta. Danas na tržištu postoji jako velik broj raznih poslovnih subjekata. Oni se svi bore za prevlast na tržištu i maksimizaciju profita.

Kako bi jedan poslovni sustav opstao na tržištu, pa i zauzeo značajan položaj na istome, potrebno je dobro znati upravljati njime. Upravljanje poduzećem je proces svjesnog usmjeravanja poduzeća nekim ciljevima koji su u funkciji općeg cilja, a to je razvoj poduzeća putem kojeg se osigurava njegov opstanak na tržištu. Da bi ostvarili dugoročni ciljevi potrebno je definirati kratkoročne ciljeve, te utvrditi poželjne rezultate koji omogućavaju ostvarivanje dugoročnih ciljeva. Proces upravljanja ostvaruje se sukcesivnim donošenjem poslovnih odluka i kontrolom nad provedbom odluka. S time da je poslovna odluka određena namjerom ili ciljem koji se želi postići, raspoloživim informacijama i prosudbom o sadašnjem stanju razvoja i budućem poslovanju.

Kada se uspoređuju dva poduzeća gleda se niz podataka o njima. Može se reći kako je pri usporedbi ocjena profitabilnosti proizvoda jedan od najvažnijih faktora koji je bitan ulagačima, a koji poduzeća nastoje zadovoljiti. Za izračun ocijene profitabilnosti proizvoda koriste se različite metode koje različito utječu na ocjenu profitabilnost proizvoda.

Računovodstveni informacijski sustavi su ti koji su usmjereni na obradu financijskih transakcija i podataka i moraju pružiti vjerodostojne i ispravne informacije o profitabilnosti pojedinih proizvoda kako bi se mogle donijeti ispravne odluke menadžmenta o daljnjim akcijama.

Ukoliko računovodstveni informacijski sustavi pruže neadekvatne informacije o proizvodima i njihovom profitabilnošću, odluke koje se donesu na temelju takvih informacija mogu uzrokovati velike financijske štete za poduzeće, pa čak i njegovo brisanje sa tržišta. Da bi se osiguralo dobro funkcioniranje računovodstvenih informacijskih sustava, ugrađuju se različiti kontrolni postupci.

Suvremena računovodstvena teorija i praksa svjesna je nedostataka pojedinih računovodstvenih metoda, stoga se sukladno tome nastoje razvijati nove, moderne metode kojima je cilj što objektivnije alocirati troškove na nositelje troškova. Time se postiže kvalitetnija ocjena profitabilnosti proizvoda.

Kako računovodstvene metode imaju značajnu ulogu u ocjeni profitabilnosti proizvoda, moguće je definirati dva osnovna modela ocjene profitabilnosti proizvoda. Računovodstveni modeli ocjene profitabilnosti proizvoda temelje se na metodama vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Te metode imaju najvažniju ulogu u ocjeni profitabilnosti proizvoda i one će biti prikazane u daljnjem radu.

1.1. Predmet i cilj rada

Kao što je već rečeno u uvodnom dijelu, ocjena profitabilnosti proizvoda je ključna za donošenje ispravnih poslovnih odluka menadžmenta. Ocjena profitabilnosti proizvoda računa se pomoću različitih računovodstvenih metoda, a osnovne metode za izračun su metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda.

Predmet ovoga rada biti će isključivo metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda kao najvažnije metode za menadžment. Odabirom određene metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda dobivaju se rezultati koji mogu i najčešće i jesu različiti. Dakle, odabirom odgovarajuće metode može se direktno utjecati na rezultate i dobiti različite informacije o profitabilnosti proizvoda. Samim time što odabir metode utječe na profitabilnost proizvoda, shodno s time utječe se i na poslovni rezultat poduzeća.

Stoga je cilj ovoga rada, prikazati kako odabir pojedine metode utječe izravno na poslovni rezultat poduzeća te će se nastojati definirati metode i dati zaključak o tome kada se koja metoda koristi i kome je ona namijenjena.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

U radu su korišteni sekundarni izvori podataka. Dakle, riječ je o već dostupnim istraživanjima, člancima i knjigama. Većina sadržaja pronađena je u knjigama, uglavnom autora profesora Ekonomskog fakulteta. Uz knjige su korišteni i znanstveni članci, također spomenutih profesora, te manjim dijelom web stranice.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Struktura rada rađena je prema uputama za pisanje završnog rada. Obuhvaćene su sve komponente koje se traže, prema redoslijedu nekih poglavlja. Rad je zbog preglednosti podijeljen na šest osnovnih poglavlja.

Prvo poglavlje je uvodno i u njemu se opisuje i definira osnova teza rada, problem koji će se definirati i objasniti u ostalim poglavljima. U drugom poglavlju rada definirati će se metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda te će se objasniti njihov utjecaj na proizvodnju i visinu troškova. U trećem poglavlju posvetiti ću se isključivo metodi ukupnih troškova, njezinim komponentama, obračunu troškova i prikazati će se menadžerska forma izvještaja o dobiti po metodi ukupnih troškova, dok će četvrto poglavlje biti posvećeno isključivo metodi varijabilnih troškova njezinim komponentama, obračunu troškova i biti će prikazana menadžerska forma izvještaja o dobiti po metodi varijabilnih troškova. Usporedba metode ukupnih troškova i metode varijabilnih troškova popraćena primjerima zadataka biti će objašnjena i prikazana u petom poglavlju. Zaključak cjelokupnog rada biti će šesto, ujedno i posljednje poglavlje.

2. POJAM I SVRHA PRIMJENE METODA VREDNOVANJA ZALIHE PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA

Računovodstvene metode podrazumijevaju različite metode i postupke koje se koriste prilikom vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Jedan od značajnijih utjecaja na visinu pojedinačnog troška proizvodnje, na ocjenu profitabilnosti te samim time i na poslovni rezultat poduzeća imaju metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Stoga je odabir metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda jedna od važnijih odluka koju menadžer mora donijeti. Zbog različitog tretmana troškovnih kategorija kod različitih računovodstvenih metoda, ocjena profitabilnosti proizvoda u jednom računovodstvenom razdoblju može biti različita primjenom različitih računovodstvenih metoda i njihovih kombinacija. Vrednovanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda može se izvršiti pomoću jedne od metoda:

- Metoda ukupnih troškova (apsorpcijska metoda, metoda potpunih troškova)
- Metoda varijabilnih troškova (varijabilna metoda, metoda direktnih troškova)
- Metoda direktnog materijala

Tim se metodama definira koji se troškovi uključuju u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, a koji se tretiraju kao rashodi razdoblja u računovodstvenom smislu. Prvi model namijenjen je vanjskim korisnicima, dok je drugi model prikladniji za interne korisnike. Primjena jedne metode ne znači automatsko isključivanje druge metode. Moguća je primjena obiju metoda s obzirom da ih koriste različiti korisnici za poslovno odlučivanje.

2.1. Pojam troška i kriterij razvrstavanja troška

Trošak predstavlja novčani iskaz utrošenih faktora proizvodnje i primljenih usluga nastalih u cilju stvaranja korisnih učinaka. To je svjesno žrtvovanje resursa zbog postizanja određenog cilja. [1]

Troškovi u financijskim izvještajima predstavljaju odraz aktivnosti menadžmenta i poslovnih odluka koje je menadžment poduzeo u promatranom razdoblju. Nasuprot tome, planirani

[1] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 21.

troškovi u ukupnom poslovnom planu poduzeća predstavljaju odraz planiranih aktivnosti i poslovnih odluka koje menadžment planira poduzeti i donijeti u planskom razdoblju.

Rashod je smanjenje ekonomske koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenje sredstava ili stvaranje obveza što za posljedicu ima smanjenje glavnice. Rashod je negativna komponenta rezultata poslovanja koja se sučeljava s prihodima istog obračunskog razdoblja u cilju utvrđivanja uspješnosti poslovanja promatranog obračunskog razdoblja. Rashodi se dijele na redovne i izvanredne. Redovni rashodi obuhvaćaju poslovne i financijske rashode. Izvanredni rashodi se ne javljaju često u poslovanju te se stoga ne mogu predvidjeti, ne dovode do stvaranja novih vrijednosti, uzrokuju smanjenje imovine ili povećanje obveza. Postoji više kriterija klasifikacije troškova. [2]

2.1.1. Klasifikacija troškova prema vremenu

- Povijesni

Ovo su troškovi nastali u prošlom vremenskom razdoblju i na njih menadžer više ne može utjecati. Na temelju tih troškova mjeri se razina ostvarenja i uspješnosti menadžmenta. Povijesni troškovi uključeni u vrijednost imovine (zaliha) su nedospjeli troškovi koji se iskazuju u bilanci, dok oni povijesni troškovi koji nisu uključeni u vrijednost imovine su dospjeli troškovi koji imaju karakter rashoda te se nadoknađuju iz prihoda istog obračunskog razdoblja i prikazuju u izvještaju o dobiti.[3]

- Budući

Troškovi za koje se očekuje da će nastati u budućem obračunskom razdoblju. Posebna vrsta budućih troškova su standardni troškovi koji su relevantni za obračun troškova, sastavljanje poslovnog plana, a ujedno su i kriterij uspješnosti poslovanja. [4]

[2] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 21.
[3] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 24.
[4] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 24.

2.1.2. Klasifikacija troškova prema funkciji

- Proizvodni

  To su troškovi nastali proizvodnjom gotovih proizvoda, oni obuhvaćaju troškove direktnog materijala, direktnog rada i opće troškove proizvodnje. Na temelju ovih troškova se formira vrijednost gotovih proizvoda, oni se kapitaliziraju, odnosno uključuju u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, a postaju rashodi tek u razdoblju prodaje gotovih proizvoda. [5]

- Neproizvodni

Troškovi koji nisu povezani sa samim proizvodnim procesom, oni obuhvaćaju troškove prodaje i administracije. Prenose se na rashode u razdoblju njihova nastanka te sučeljavaju sa prihodima istog obračunskog razdoblja.[6]

2.1.3. Klasifikacija troškova prema položaju u financijskim izvještajima

- Nedospjeli i dospjeli troškovi

Nedospjeli troškovi prikazuju se u bilanci, oni obuhvaćaju trošak nabave za imovinu koja se nabavlja, trošak proizvodnje za zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda. Postaju rashodi prodajom, uništenjem, darovanjem ili bilo kojim drugim otuđenjem imovine na koju se odnose. Dospjeli troškovi iskazuju se u izvještaju o dobiti. Oni su rashodi razdoblja u kojem nastaju te se u tom razdoblju nadoknađuju iz ukupnog prihoda.[7]

- Troškovi proizvoda i troškovi razdoblja

Troškovi proizvoda predstavljaju troškove proizvodnje proizvoda koji se kapitaliziraju te se iskazuju kao zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda, oni uzrokuju buduće ekonomske koristi vezane uz gotove proizvode, stoga se iskazuju u bilanci i predstavljaju imovinu (zalihe). Prodajom postaju rashodi i iskazuju se u izvještaju od dobiti u razdoblju prodaje gotovih proizvoda na koje se odnose. U troškove proizvoda uključuju se troškovi direktnog materijala/rada i opći troškovi proizvodnje, oni su nedospjeli troškovi do trenutka prodaje troškovi razdoblja. Troškovi razdoblja su troškovi koji se prenose u rashode u razdoblju njihova

[5] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 25.
[6] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 25.
[7] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 26.

nastanka te se sučeljavaju i nadoknađuju iz prihoda istog obračunskog razdoblja. Iskazuju se u izvještaju o dobiti i negativna su komponenta rezultata poslovanja, od njih se ne očekuju buduće ekonomske koristi, a u njih se uključuju troškovi prodaje i administracije.

- Primarni i konverzijski troškovi

Primarni troškovi obuhvaćaju trošak direktnog materijala, sirovina, rezervnih dijelova i sl. koji se u procesu proizvodnje pretvaraju u korisne učinke, dok konverzijski troškovi su troškovi koji nastaju u procesu konverzije primarnih sirovina u korisne učinke, oni uključuju troškove direktnog rada te opće troškove proizvodnje.[8]

2.1.4. Klasifikacija troškova prema mogućnosti obuhvata po nositeljima

- Direktni

Direktni troškovi su oni koje je moguće dovesti u vezu s učincima koji su ih uzrokovali. Primjer direktnog troška je direktan materijal. Svi direktni troškovi izravno se alociraju na nositelje.

- Indirektni

To su troškovi koji se ne mogu izravno pratiti po nositeljima. Obuhvaćaju opće troškove proizvodnje i neproizvodne troškove. Alociraju se pomoću računovodstvenih metoda alokacije.

2.1.5. Klasifikacija troškova prema ponašanju na promjenu aktivnosti

- Fiksni

Fiksni troškovi su konstantni i nastaju neovisno o razini aktivnosti odnosno o stupnju iskorištenja kapaciteta. Jedinični fiksni troškovi opadaju s povećanjem razine aktivnosti, a profitabilnost proizvoda raste.

- Varijabilni

Varijabilni troškovi reagiraju na promjenu razine aktivnosti odnosno stupnja iskorištenosti kapaciteta. Rastu/padaju usporedno s rastom/padom razine aktivnosti.

[8] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 27.

- Mješoviti

Imaju i fiksnu i varijabilnu komponentu. Za potrebe upravljačkog računovodstva potrebno je sve mješovite troškove razdvojiti na njihovu fiksnu i varijabilnu komponentu, u tu svrhu postoje analitičke i grafičke metode razdvajanja.[9]

2.1.6. Klasifikacija troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka

- Relevantni

To su troškovi koji predstavljaju dio informacija koje služe kao podloga za donošenje poslovnih odluka. Oni su budući troškovi koji su različiti kod različitih alternativa te se zbog toga zovu i diferencijalni troškovi. Među njih se uključuju i oportunitetni troškovi koji se mjere koristima koje bi se ostvarile odabirom alternative od koje se odustaje.

- Irelevantni

Ne uzimaju se u obzir prilikom donošenja poslovnih odluka. [10]

2.1.7. Klasifikacija troškova prema mogućnosti kontrole

- Kontrolirani

Troškovi koje menadžer može kontrolirati u određenom vremenskom razdoblju.

- Nekontroliran

Troškovi nad kojima menadžer nema utjecaja, stoga za njih ne može biti ni odgovoran.[11]

2.2. Definiranje metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda

U cilju utvrđivanja jediničnog troška proizvoda i njegove prodajne cijene javlja se problem alokacije troškova. Problem se odnosi na podjelu troškova nastalih u obračunskom razdoblju, iskazanih po prirodnim vrstama, na troškove proizvoda i troškove razdoblja. U cilju izbjegavanja manipulacija glede alokacije troškova i utjecaja na uspješnost poslovanja u pojedinim obračunskim razdobljima MRS2 za potrebe eksternog izvještavanja navodi koji se troškovi mogu uključiti u troškove proizvoda, a koji se moraju uključiti u troškove razdoblja.

[9] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 28.
[10] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 31.
[11] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 32.

Na temelju alokacije troškova u troškove proizvoda i troškove razdoblja formirale su se različite metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda.

2.2.1. Metoda ukupnih troškova

Metoda ukupnih troškova osnovna je metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda . Osnovno se primjenjuje prilikom sastavljanja financijskih izvještaja. Ova metoda počiva na podijeli troškova prema funkcijama, po nositeljima i prema reagiranju na promjenu aktivnosti. Metodom ukupnih troškova svi se proizvodni troškovi koji nastaju direktno ili indirektno u poslovnom procesu kapitaliziraju, te iskazuju kao zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda. Neproizvodni troškovi iskazuju se kao rashodi razdoblja u obračunskom razdoblju u kojem su nastali. Prema postojećem institucionalnom okviru financijskog izvještavanja u RH, HSFI 10 te prema MRS 2 zahtjeva se primjena ove metode za eksterne korisnike, te se također zahtjeva prilikom uređivanja iznosa obveze poreza na dobit. [12]

Ova metoda naziva se još i crna rupa upravljačkog računovodstva jer njome menadžment može utjecati na dobit u kratkom roku. [13]Metoda ukupnih troškova potiče menadžment da povećava dobit na kratki rok putem povećanja proizvodnje, bez obzira na to postoji li potražnja kupaca za proizvedenim proizvodom.

2.2.2. Metoda varijabilnih troškova

Metoda varijabilnih troškova je namijenjena potrebama unutarnjih korisnika. Prilikom korištenja ove metode troškovi se dijele prema reagiranju na promjenu razine aktivnosti. U vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, koristeći se ovom metodom, uključuju se samo varijabilni troškovi. Fiksni troškovi, kao i neproizvodni troškovi iskazuju se kao rashodi razdoblja. Menadžment ovu metodu koristi i prilikom određivanja cijena proizvoda. Osnovna razlika između ove i metode ukupnih troškova je upravo u tretmanu fiksnih troškova. Metoda varijabilnih troškova jasnije prikazuje utjecaje promjena u količini prodaje na dobit poduzeća. No, međutim metoda varijabilnih troškova može dovesti i do pogrešnih poslovnih odluka, te je velika nemogućnost pouzdane primjene metode varijabilnih troškova u praksi.[14]

[12] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 36.
[13] D. Gulin, S. Janković, I. D. Lutilsky, H. Perčević., M. Peršić,, V. Vašiček: UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO, str 252.
[14] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 36.

U skladu s računovodstvenim standardima za vanjsko financijsko izvještavanje, trošak zaliha mora sadržavati sve troškove koji se koriste za pripremu inventara za njegovu namjeravanu upotrebu. Troškovi apsorpcije bolje podržavaju princip podudaranja, koji zahtijeva da se troškovi izvještavaju u istom razdoblju kao i prihodi nastali rashodima. Varijabilni trošak slabo podupire načelo podudaranja, jer se povezani troškovi ne priznaju u istom razdoblju kao povezani prihodi. Stoga varijabilna metoda nije dopuštena za eksterno izvještavanje.

2.2.3. Metoda direktnih troškova

Metoda direktnog materijala podvrsta je metode varijabilnih troškova i počiva na teoriji da se za sve metode obračuna po varijabilnim troškovima u vrijednost učinaka ukalkuliraju samo oni troškovi koje je taj učinak i izazvao. Svi ostali troškovi smatraju se troškovima razdoblja i nikada ne ulaze u cijenu koštanja učinaka. Stoga se svi fiksni troškovi u okviru ovih oblika obračuna po varijabilnim troškovima tretiraju kao rashodi razdoblja. Obračunom po varijabilnim troškovima eliminiraju se greške obračuna po ukupnim troškovima. Primjena ove metode temelji se na jednostavnom postupku. Svi proizvodi i usluge valoriziraju se samo na razini direktnih troškova.[15]

Ova metoda izrazito je tržišno orijentirana jer ne podržava odlaganje fiksnih troškova u zalihe, pa se unaprijed eliminira iskazivanje skrivenih gubitaka u slučajevima, kada zalihe nije moguće uspješno tržišno valorizirati. Može se zaključiti kako je ova metoda izrazito jednostavna za uvođenje i pripremu upravljačkih informacija i da osigurava kvalitetan pristup planiranju i kontroli direktnih troškova. [16]

[15] D. Gulin, S. Janković, I. D. Lutilsky, H. Perčević., M. Peršić,, V. Vašiček: UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO, str 226.
[16] Isti izvor.

3. PRIMJENA METODE UKUPNIH TROŠKOVA NA VREDNOVANJE ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA

Primjena metode ukupnih troškova za vrednovanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda počiva prije svega na podjeli troškova prema funkcijama. Prema ovoj metodi u vrijednost zaliha uključuju se svi proizvodni troškovi. Ova metoda ne zahtjeva nužno podjelu troškova prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti. Sam naziv ove metode implicira na činjenicu da se ukupni troškovi uključuju u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, ta ukupnost troškova odnosi se samo na proizvodne troškove. Kao troškovi proizvoda iskazuju se samo oni koji su u direktnoj vezi s proizvodnim procesom.

3.1. Obračun troškova zaliha po metodi ukupnih troškova

Računovodstveni informacijski sustav poslovnog subjekta mora osigurati informacije o troškovima prema pojedinim funkcijama, prema praćenju po nositeljima troška te prema reagiranju na promjenu razine aktivnosti.

Prilikom primjene metode ukupnih troškova potrebno je analizirati komponente troškova proizvoda razmjerno njihovu reagiranju na promjenu razine aktivnosti. Kao razina aktivnosti kod troškova proizvoda uzima se količina proizvedenih proizvoda. Tako se trošak direktnog rada i trošak direktnog materijala tretiraju kao varijabilni troškovi jer ovise o razini proizvodnje. Opći troškovi proizvodnje imaju karakteristike obiju vrsta troškova, varijabilnih i fiksnih jer uključuju različite vrste proizvodnih troškova. Oni opći troškovi proizvodnje koji reagiraju na promjenu razine proizvodnje klasificiraju se kao varijabilni troškovi, dok su fiksni opći troškovi proizvodnje oni koji ne reagiraju tj. ostaju nepromijenjeni s obzirom na promjenu razine proizvodnje.[17]

Troškovi direktnog rada i troškovi direktnog materijala su direktni proizvodni troškovi koje je moguće povezati s proizvedenim jedinicama odnosno s nositeljem troška koji je uzrokovao njihov nastanak. Opći troškovi proizvodnje su indirektni proizvodni troškovi koji se ne mogu direktno povezati s nositeljem troškova. Oni se pomoću računovodstvenih metoda alociraju indirektno na nositelje troškova. Uzročnik nastanka općih troškova proizvodnje nije samo jedan nositelj troškova već ukupno svi nositelji jer su to troškovi koji omogućuju normalno odvijanje proizvodnog procesa. Troškovi administracije i troškovi prodaje također se smatraju

[17] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 38.

indirektnim troškovima jer se također ne mogu direktno povezati s proizvedenim jedinicama. Međutim, kako ovi troškovi čine troškove razdoblja, ne alociraju se na pojedine nositelje troškova.[18]

Metoda ukupnih troškova uključuje sve varijabilne opće troškove proizvodnje i fiksne troškove proizvodnje prema normalnom kapacitetu. Pod normalnim kapacitetom podrazumijeva se proizvodnja koja se očekuje postići tijekom prosjeka nekih razdoblja ili sezona pod normalnim uvjetima, uzimajući u obzir gubitak kapaciteta koji proizlazi iz planiranog održavanja. Da bi se utvrdio iznos fiksnih općih troškova proizvodnje koji se kapitalizira potrebno je utvrditi iskorištene i neiskorištene fiksne opće troškove proizvodnje, a to se odvija pomoću slijedeće formule:

Iskorišteni fiksni OTP = fiksni OTP x $\frac{iskorišteni\ kapacitet}{normalni\ kapacitet}$[19]

Ako je ostvarena razina proizvodnje niža od normalnog kapaciteta, tada postoje neiskorišteni fiksni OTP, ako je razina proizvodnje viša od normalnog kapaciteta, tada su iskorišteni svi fiksni OTP. Iskorišteni fiksni OTP su troškovi proizvoda i kapitaliziraju se zajedno s direktnim troškovima, a neiskorišteni predstavljaju rashode razdoblja te se iskazuju kao rashodi u razdoblju nastanka.

3.1.1. Komponente troškova proizvoda kod metode ukupnih troškova

Metodom ukupnih troškova svi proizvodni troškovi koji izravno ili neizravno nastaju u proizvodnom procesu se kapitaliziraju te iskazuju kao zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda. Troškove proizvoda čine svi proizvodni troškovi:

1) Trošak direktnog materijala

Trošak direktnog materijala uvijek je varijabilan trošak koji je u direktnoj korelaciji s razinom proizvodnje. Ako se razina proizvodnje povećava, veći je iznos troška direktnog materijala i obrnuto, ako se razina proizvodnje smanji, niži je i trošak direktnog materijala. Na ovakav odnos direktnog materijala i razine proizvodnje utječe činjenica da se pod direktnim materijalom podrazumijevaju sirovine i materijali koji se ugrađuju u gotove proizvode, odnosno koji su sastavni dijelovi gotovih proizvoda. Za svaku razinu proizvodnje moguće je utvrditi količinu direktnog materijala koja je potrebna za realizaciju zadane proizvodnje. Trošak

[18] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 38.
[19] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 38.

materijala ovisi o razini proizvodnje, potrebnoj količini direktnog materijala za proizvodnju jedinice proizvoda te o trošku nabave sirovina i materijala.[20]

2) Trošak direktnog rada

Trošak direktnog rada je varijabilni trošak u većini proizvodnih subjekata. Trošak direktnog rada ovisi o količini proizvodnje, satima direktnog rada i cijeni direktnog rada (satnici). Pod direktnim radom podrazumijeva se samo rad radnika na samoj proizvodnoj liniji, odnosno samo onaj rad koji je usmjeren na proizvodnju proizvoda. Za svaku razinu proizvodnje moguće je utvrditi koliko je potrebno sati direktnog rada kako bi se proizvela zadana količina proizvoda. Ukoliko se povećava razina proizvodnje, veći je i trošak direktnog rada i obrnuto, kada se smanjuje količina proizvodnje, smanjuje se i trošak direktnog rada. U troškove direktnog rada ne uključuje se onaj rad koji nije direktno povezan sa proizvodnjom, bez obzira na to jeli ostvaren u procesu proizvodnje ili ne. [21]

3) Opći troškovi proizvodnje

Opći troškovi proizvodnje su indirektni troškovi koji imaju obilježja mješovitog troška. Budući da oni uključuju različite vrste proizvodnih troškova, oni imaju karakteristike i fiksnih i varijabilnih troškova. Određeni dio općih troškova proizvodnje koji je varijabilnog karaktera moguće je dovesti u korelacijsku vezu s razinom proizvodnje. Opći troškovi proizvodnje koji reagiraju na promjenu razine proizvodnje su varijabilni opći troškovi proizvodnje, dok oni koji ostaju nepromijenjeni na promjenu razine proizvodnje nazivaju se fiksni opći troškovi proizvodnje. Njih nije moguće izravno identificirati s nositeljima troškova, već se oni raspoređuju na nositelje putem računovodstvenih metoda alokacije. [22]

Dok, troškove razdoblja čine:

1) Troškovi uprave (administracije)

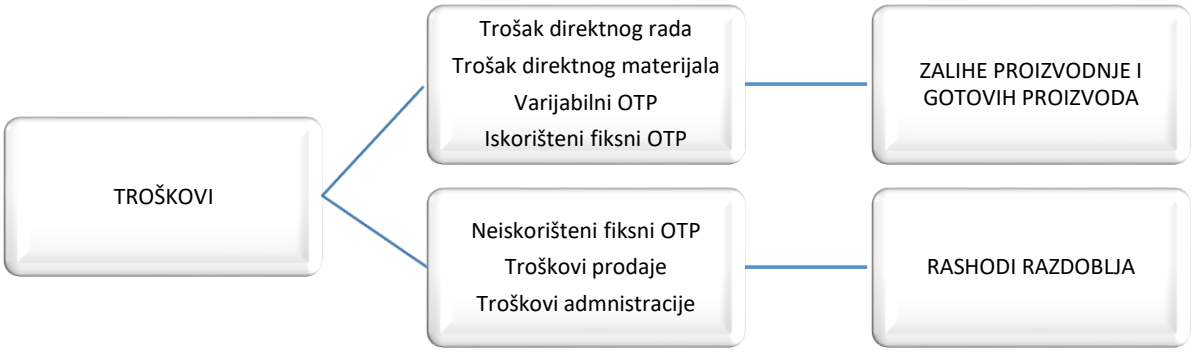
Troškovi administracije se uvijek tretiraju kao fiksni jer ne reagiraju bitno na promjenu razine aktivnosti. Obuhvaćaju troškove koji nastaju u administrativnim funkcijama poduzeća.

[20] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 39.
[21] Isti izvor.
[22] Isti izvor.

2) Troškovi prodaje

Troškovi prodaje imaju karakteristike i fiksnih i varijabilnih troškova. Oni obuhvaćaju sve troškove koji nastaju u prodajnoj funkciji. Moguće je identificirati troškove koji reagiraju na razinu prodaje (varijabilni troškovi prodaje) i one koji ne reagiraju (fiksni troškovi prodaje). Ako se razine prodaje povećava, povećavaju se i varijabilni troškovi prodaje, ukoliko se razina prodaje smanjuj, smanjuju se i varijabilni troškovi prodaje.

Komponente troškova proizvoda i troškova razdoblja prema metodi ukupnih troškova s obzirom na njihovo uključivanje u zalihe mogu se prikazati na sljedeći način:



Slika 1: Alokacija troškova po metodi ukupnih troškova[23]

Dakle, prema metodi ukupnih troškova u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda uključuju se troškovi direktnog materijala, troškovi direktnog rada, varijabilni opći troškovi proizvodnje i iskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje. Kao rashodi razdoblja iskazuju se neiskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje, troškovi prodaje i troškovi uprave i administracije.

[23] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 42.

3.2. Menadžerska forma izvještaja o dobiti po metodi ukupnih troškova

Putem menadžerskih formi izvještaja o dobiti menadžment dobiva informacije o:

- Profitabilnosti poduzeća kao cjeline
- Profitabilnosti pojedinih centara odgovornosti
- Profitabilnosti pojedinih proizvoda/usluga

Menadžerske forme služe menadžmentu za potrebe poslovnog odlučivanja, to se prije svega odnosi na odluke o proizvodnom mixu, prodajnim cijenama, odluke proizvoditi ili kupiti određene sklopove i sl. Namijenjena je prije svega vanjskih korisnicima. Polazi od podjele troškova prema poslovnim funkcijama, što znači da se u vrijednost zaliha zadržava i određeni dio fiksnih OTP. Najznačajnija veličina u menadžerskoj formi izvještaja o dobiti po metodi ukupnih troškova je bruto marža, koja predstavlja značajan instrument za ocjenu profitabilnosti poduzeća, pojedinih centara odgovornosti i pojedinih proizvoda.

1. Prihodi od prodaje proizvoda 2. Rashodi od prodaje proizvoda a) početne zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda b) ukupni troškovi proizvodnje c) konačne zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda	1 2 (a + b - c)
3. Bruto marža 4. Troškovi razdoblja d) troškovi prodaje e) troškovi administracije f) neiskorišteni fiksni OTP	**3** (1-2) 4 (d + e + f)
5. Dobit prije oporezivanja (bruto dobit)	**5** (3 - 4)

Tablica 1: Izvještaj o dobiti po metodi ukupnih troškova[24]

[24] D. Gulin, S. Janković, I. D. Lutilsky, H. Perčević., M. Peršić,, V. Vašiček: UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO, str 242.

Dakle, izvještaj o dobiti po metodi ukupnih troškova polazi od točke, prihoda od prodaje proizvoda koji je je dobiven umnoškom broja prodanih proizvoda sa prodajnom cijenom proizvoda. Od tog iznosa oduzimamo, zbroj početnih zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda i ukupnih troškova proizvodnje. Taj zbroj čini rashode prodanih proizvoda. Kada oduzmemo prihode od rashoda dobijemo bruto maržu, koja ujedno predstavlja i značajan instrument za ocjenu profitabilnosti poduzeća. Od iznosa bruto marže oduzimaju se troškovi razdoblja. Troškove razdoblja po metodi ukupnih troškova čine troškovi prodaje, troškovi uprave i neiskorišteni fiksni OTP. Oduzimajući troškove razdoblje od bruto marže, dobijemo konačan rezultat, odnosno, dobit prije oporezivanja ili bruto dobit.

4. PRIMJENA METODE VARIJABILNIH TROŠKOVA NA VREDNOVANJE ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA

Metoda varijabilnih troškova predstavlja alternativan način vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Polazište ove metode je u podjeli troškova prema reagiranju na promjenu razine aktivnosti. U vrijednost zaliha uključuju se samo varijabilni proizvodni troškovi. Dakle, u proizvodne troškove uključuju se samo oni koji reagiraju na promjenu razine aktivnosti, time omogućuje uređivanje direktnih odnosa između troškova proizvodnje i razine proizvodnje. Također, fokusirajući se na varijabilne troškove, metoda varijabilnih troškova jasnije prikazuje utjecaje promjena u količini proizvodnje na profitabilnost, odnosno na dobit razdoblja.

4.1. Obračun troškova zaliha po metodi varijabilnih troškova

Računovodstveni informacijski sustav poslovnog subjekta mora biti u mogućnosti pružiti informacije o troškovima prema njihovu reagiranju na promjenu razine proizvodnje, prema pojedinim funkcijama te prema mogućnosti praćenja po nositeljima troškova (proizvodi, usluge, procesi).

Prema metodi varijabilnih troškova, u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda se uključuju samo varijabilni proizvodni troškovi. Fiksni proizvodni troškovi zajedno s neproizvodnim troškovima predstavljaju troškove razdoblja i iskazuju se kao rashodi obračunskog razdoblja u kojemu su nastali. [25]

[25] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 56.

Troškovi direktnog rada i troškovi direktnog materijala su varijabilnog karaktera jer se mogu pratiti po pojedinim nositeljima koji su uzrokovali njihov nastanak. Opći troškovi proizvodnje su indirektni troškovi koji imaju karakter fiksnih i varijabilnih troškova, te se raspoređuju putem metoda alokacije troškova. Troškove prodaje je potrebno rastaviti na varijabilnu i fiksnu komponentu, dok su administrativni troškovi fiksnog karaktera.

Metoda varijabilnih troškova jasnije prikazuje utjecaje promjena u količini prodaje na profitabilnost odnosno na dobit razdoblja te omogućuje utvrđivanje direktnih odnosa između troškova proizvodnje i razine proizvodnje.[26]

4.1.1. Komponente troškova po metodi varijabilnih troškova

S obzirom da se kod metode varijabilnih troškova u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda uključuju samo varijabilni proizvodni troškovi, pa njenu primjenu potrebno je najprije sve proizvodne troškove klasificirati kao varijabilne ili fiksne.

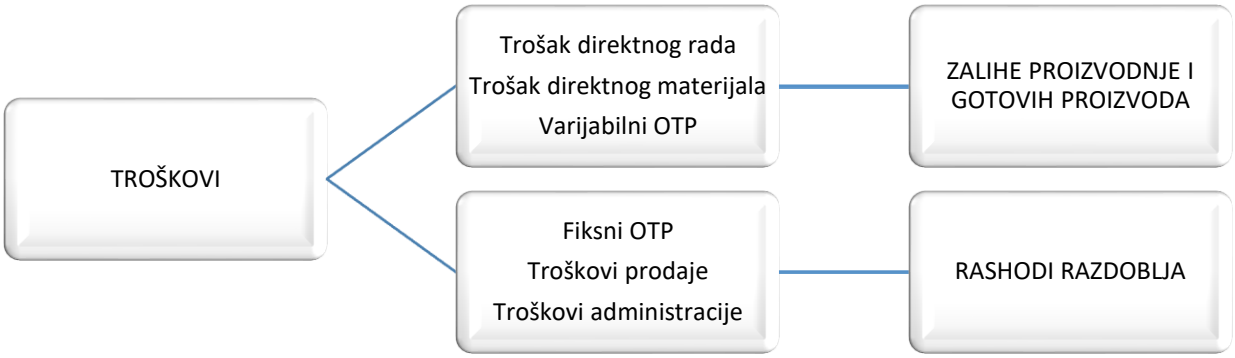
Komponente troškova proizvoda čine: [27]

- Troškovi direktnog rada
- Troškovi direktnog materijala
- Varijabilni opći troškovi proizvodnje

Dok, komponente troškova razdoblja čine:

- Fiksni opći troškovi proizvodnje
- Troškovi uprave
- Troškovi prodaje

[26] D. Gulin, S. Janković, I. D. Lutilsky, H. Perčević., M. Peršić,, V. Vašiček: UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO, str 242.
[27] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 56.



Slika 2: Alokacija troškova po metodi varijabilnih troškova[28]

Rashode razdoblja po metodi varijabilnih troškova čine fiksni dio OTP-a, troškovi prodaje i troškovi administracije i uprave. Dok troškove proizvoda čine trošak direktnog rada, trošak direktnog materijala i varijabilni dio OTP-a.

4.3. Menadžerska forma izvještaja o dobiti po metodi varijabilnih troškova

Izvještaj o dobiti po metodi varijabilnih troškova ima svoje uporište u podjeli troškova prema reagiranju na promjenu razine aktivnosti. Primjenjuje se isključivo u internom izvještavanju menadžmenta, te se koristi za izvještavanje o:[29]

- profitabilnosti poduzeća
- izvještavanju o pojedinim centrima odgovornosti (prikazuju se samo centri odgovornosti na koje menadžment centra odgovornosti može utjecati)
- izvještavanju o profitabilnosti pojedinog proizvoda ili određene linije proizvoda
- sastavljanje fleksibilnog proračuna pojedinih centara odgovornosti (definiraju se prihodi, troškovi, marginalna kontribucija te dobit)
- sastavljanje izvještaja o izvršenju troškova i prihoda tako što se uspoređuju stvarne veličine determinirane fleksibilnim proračunom s ostvarenim veličinama, te se utvrđuju odgovornosti za nastala odstupanja i poduzimaju se korektivne akcije.

[28] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 56.
[29] Isti izvor.

Posebno naglašena uloga izvještaja o dobiti po metodi varijabilnih troškova je marginalna kontribucija koja se javlja u dvije varijante:

- Marginalna kontribucija I koja predstavlja razliku između prihoda od prodaje i varijabilnih troškova prodanih proizvoda
- Marginalna kontribucija II koja predstavlja razliku između prihoda od prodaje i ukupnih varijabilnih troškova

Marginalna kontribucija naziva se još i doprinos pokrića jer ukazuje na to hoće li se iz nje moći pokriti svi fiksni troškovi te ostvariti dobit. Pogodna je za donošenje poslovnih odluka kao na primjer proizvesti ili kupiti sklop koji je sastavni dio proizvoda, koji proizvod preferirati i sl.

1. Prihodi od prodaje proizvoda 2. Rashodi od prodaje proizvoda a) početne zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda b) varijabilni troškovi proizvodnje c) konačne zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda	**1** **2 (a + b – c)**
3. Marginalna kontribucija I 4. Ostali varijabilni troškovi d) troškovi prodaje	**3** (1 – 2) 4 (d + ...)
5. Marginalna kontribucija II 6. Fiksni troškovi e) fiksni OTP f) troškovi administracije g) troškovi prodaje	**5** (3 – 4) 6 (e + f + g)
7. Dobit prije oporezivanje (bruto dobit)	7 (5 – 6)

Tablica 2: Izvještaj o dobiti po metodi varijabilnih troškova[30]

[30] D. Gulin, S. Janković, I. D. Lutilsky, H. Perčević., M. Peršić,, V. Vašiček: UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO, str 242.

U izvještaju o dobiti po metodi varijabilnih troškova prvu točku čine prihodi od prodaje proizvoda, a drugu rashodi od prodaje. Iznos rashoda od prodaje proizvoda, dobijemo na način da početne zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda zbrojimo s varijabilnim troškovima proizvodnje i od toga oduzmemo početne zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda. Kada od prihoda oduzmemo rashode, dobijemo treću točku, odnosno marginalnu kontribuciju I. Od treće točke oduzmemo ostale varijabilne troškove, kako bi dobili marginalnu kontribuciju II. Od marginalne kontribucije II, oduzimaju se fiksni troškovi proizvodnje kako bi se dobio konačan rezultat, odnosno, dobit prije oporezivanja odnosno bruto dobit.

5. USPOREDBA UTJECAJA PRIMJENE METODA VREDNOVANJA ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA NA POSLOVNI REZULTAT PODUZEĆA

Kako bi smo najbolje mogli shvatiti kako pojedina metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda utječe na poslovni rezultat poduzeća riješiti ćemo slučaj primjene obračuna na principu svake metode te usporediti njihove rezultate.

PRIMJER

Poduzeće „DB“ bavi se proizvodnjom torbica. Stvarna proizvodnja bila je 5 000 komada i jednaka je planiranoj proizvodnji. Stvarna proizvodnja baza je za raspored OTP.

U 2019. godini prodano je 4 400 kom proizvoda, te je na kraju godine na zalihama ostalo 600 kom. Poduzeće „DB“ nije imalo početnih zaliha.

Prodajna cijena jednog proizvoda je 150 kn.

Varijabilni trošak direktnog rada 1, 5 kn/kom

Varijabilni trošak direktnog materijala 3, 5 kn/kom

OTP – varijabilni troškovi 1 kn/kom

Ukupni varijabilni troškovi proizvodnje 6 kn/kom

Varijabilni troškovi prodaje i uprave 2,5 kn/kom

Ukupni varijabilni troškovi po proizvodu 6, 5 kn/kom

Fiksni dio OTP 12 000 kn

Fiksni troškovi prodaje i uprave 7 000 kn

Ukupni fiksni troškovi 19 000 kn

5.1. Primjer utjecaja metode ukupnih troškova na poslovni rezultat poduzeća

IZVJEŠTAJ O DOBITI PODUZEĆA „DB“

Prihod	**74 800**
Troškovi prodanih proizvoda: **Početne zalihe** **Varijabilni troškovi proizvodnje** **Fiksni troškovi proizvodnje** **Konačne zalihe** **Ukupni troškovi proizvodnje**	 0 30 000 12 000 (5 040) 36 960
Bruto marža	**37 840**
Troškovi prodaje i uprave: **Varijabilni troškovi** **Fiksni troškovi** **Ukupni troškovi prodaje i uprave**	 11 000 7 000 18 000
Dobit prije oporezivanja	**19 840**

Tablica 3: izvještaj o dobiti poduzeća "DB" po metodi ukupnih troškova i normalnom obračunu troškova

U ovom slučaju, sastavljao se izvještaj o dobiti kada poduzeće koristi obračun troškova po metodi ukupnih troškova. Iznose pojedini stavki dobili smo na slijedeći način. Iznos prihoda smo dobili na način da se prodana količina proizvoda, u ovom slučaju pomnožila sa cijenom po komadu.

74 800 = 4 400 kom x 150 kn

Poduzeće nije imalo početnih zaliha. Varijabilni trošak proizvodnje dobili smo umnoškom ukupnih varijabilnih troškova proizvodnje sa količinom proizvedenih proizvoda.

30 000 = 5 000 kom x 6 kn/kom

Fiksne troškove dobili smo množeći proizvedenu količinu proizvoda sa stopom OTP, kojoj je baza bila stvarna proizvodnja.

$$\text{Stopa OTP} = \frac{\text{Stvarni OTP} - \text{Ft}}{\text{Stvarna proizvodnja}} = 2{,}4 \text{ kn/kom}$$

12 000 = 5 000 kom x 2,4 kn

5.2. Primjer utjecaja metode varijabilnih troškova na poslovni rezultat poduzeća

IZVJEŠTAJ O DOBITI PODUZEĆA „DB“

Prihod	**74 800**
Varijabilni troškovi proizvodnje	
Početne zalihe	0
Varijabilni troškovi proizvodnje	30 000
Konačne zalihe	(3 600)
Ukupni varijabilni troškovi	26 400
Marginalna kontribucija I	**48 400**
Varijabilni troškovi prodaje i uprave	11 000
Marginalna kontribucija II	**37 400**
Fiksni troškovi	
Fiksni troškovi proizvodnje	12 000
Fiksni troškovi prodaje i uprave	7 000
Ukupni fiksni troškovi	19 000
Dobit prije oporezivanja	**18 400**

Tablica 4: Izvještaj o dobiti poduzeća "DB" po metodi varijabilnih troškova i normalnom obračunu troškova

U ovom slučaju sastavljao se izvještaj o dobiti kada poduzeće koristi obračun troškova po metodi varijabilnih troškova. Iznose pojedini stavki dobili smo na slijedeći način. Iznos prihoda smo dobili na način da se prodana količina proizvoda pomnožila sa cijenom po komadu.

74 800 = 4 400 kom x 150 kn

Početnih zaliha poduzeća nije bilo. Varijabilne troškove proizvodnje dobili smo množeći ukupne varijabilne troškove sa proizvedenom količinom, dok smo iznos konačnih zaliha dobili množeći komade konačnih zaliha sa istim faktorom.

30 000 = 5 000 kom x 6 kn

3 600 = 600 kom x 6 kn

Varijabilni troškovi prodaje i uprave umnožak su njihove cijene sa prodanom količinom. Svi ostali podaci bili su poznati.

11 000 = 4 400 x 2, 5 kn

5.3. Usporedba utjecaja primjene metode ukupnih troškova i metode varijabilnih troškova

U gore navedenom primjeru, dobit je različita primjenom metode ukupnih troškova i metode varijabilnih troškova. Razlika u iskazivanju dobiti ovisi o alokaciji troškova i odnosu prodaje i proizvodnje. U ovom konkretnom slučaju, dobit je bila veća primjenom metode ukupnih troškova jer je proizvodnja bila veća od prodaje.

Razlika u dobiti po metodi ukupnih troškova i metodi varijabilnih troškova iznosi 1 440 kn. Što možemo prikazati i sljedećom formulom:

$$d\,(ut) - d\,(vt) = 19\,840 - 18\,400$$

$$= 1\,440$$

6. UTJECAJ METODA VREDNOVANJA ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA NA VRIJEDNOST PROIZVODA I VISINU TROŠKOVA

Metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda izravno utječu na jedinični trošak proizvoda te na ocjenu profitabilnosti proizvoda. Ovisno o odabiru metode za primjenu, razlikovati će se jedinični trošak proizvoda, a time i ocjena profitabilnosti proizvoda. Metodama vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda može se utjecati na iznos troškova prodanih proizvoda pa prema tome i na dobit razdoblja. [31]

Za razumijevanje utjecaja metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na visinu troškova prodanih proizvoda i na dobit, bitno je utvrditi odnose proizvedene i prodane količine proizvoda u nekom razdoblju. Međusobnu povezanost količine proizvodnje i prodaje s metodama vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda moguće je prikazati na sljedeći način:[32]

Odnos proizvedene i prodane količine	**Metoda ukupnih troškova**		**Metoda varijabilnih troškova**	
	Iznos troškova prodanih proizv.	Iznos dobiti	Iznos troškova prodanih proizv.	Iznos dobiti
Proizvodnja > prodaja	Niži	Veći	Veći	Niži
Proizvodnja < prodaja	Veći	Niži	Niži	Veći
Proizvodnja = prodaja	Jednak	Jednak	Jednak	Jednak

Tablica 5: Utjecaj metoda obračuna zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na iznos troškova prodanih proizvoda i iznos dobiti[33]

[31] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 64.
[32] Isti izvor.
[33] Isti izvor.

Dakle, u razdobljima kada je proizvedena količina proizvoda jednaka prodanoj količini proizvoda, iznos troškova biti će isti primjenom obje metode, kao što će i iznos dobiti biti isti primjenom obje metode.

U situaciji kada je proizvedena količina veća od prodane količine proizvoda, iznos troškova je veći uz primjenu metode varijabilnih troškova, jer se iznos proizvodnih fiksnih troškova iskazuje kao rashod, dok se kod metode ukupnih troškova oni kapitalizira i iskazuju kao zalihe. U ovom slučaju, dobit će biti veća primjenom metode ukupnih troškova.

Slučaj u kojemu je proizvedena količina manja od prodane količine proizvoda, iznos troškova će biti veći primjenom metode ukupnih troškova, zbog fiksnih proizvodnih troškova zadržanim u vrijednosti zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda u prethodnom razdoblju, a koji se u razdoblju prodaje prenose na rashode putem troškova prodanih proizvoda. U ovoj situaciji, dobit će biti veća primjenom metode varijabilnih troškova jer je primjenom ove metode prikazan niži iznos troškova prodanih proizvoda. Profitabilnost proizvoda primjenom metode varijabilnih troškova biti će iskazana u većem iznosu nego primjenom metode ukupnih troškova.

Ovisno o odnosu proizvedene i prodane količine proizvoda, moguće je utvrđivati razlike u poslovnom rezultatu uz primjenu obje metode. U razdoblju kada se zalihe svedu na nulu, sve razlike u primjenama metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda će se neutralizirati. Na isti način moguće je i ocjenjivati profitabilnost pojedinih proizvoda čime se dokazuje da metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda utječu na ocjenu profitabilnosti proizvoda. [34]

[34] Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija, str 64.

7. ZAKLJUČAK

U ovome radu osvrnuli smo se na dvije osnovne metode obračuna zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Metodu ukupnih troškova i metodu varijabilnih troškova. Ovim metoda utvrđuje se jedinični trošak proizvodnje, te se tim jediničnim troškom direktno utječe na profitabilnost proizvoda. Svaka od navedenih metoda ima svoje prednosti i svoje nedostatke. Metodom ukupnih troškova nastoje se zadovoljiti eksterni korisnici, dok se metodom varijabilnih troškova koriste interni korisnici.

Svaka metoda ima svoju formu izvještaja o dobiti koja izgleda drugačije. Najvažnija osnova u metodi ukupnih troškova je bruto dobit, dok je to u metodi varijabilnih troškova marginana kontribucija. Osnovna razlika počiva u alokaciji fiksnih troškova proizvodnja. Koji se u metodi ukupnih troškova skupa sa svim proizvodnim i svim neproizvodnim troškovima kapitaliziraju, dok se u metodi varijabilnih troškova oni gledaju kao rashodi razdoblja.

Upravo zbog alokacije troškova nastaju različiti rezultati o dobiti primjenom svake metode. Povećanjem ili smanjenjem zaliha, te povećanjem ili smanjenjem proizvodnje i prodaje također se stvaraju razlike primjenom obiju metoda. U razdoblju kada se zalihe svedu na nulu, sve razlike u primjenama metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda će se neutralizirati. Na isti način moguće je i ocjenjivati profitabilnost pojedinih proizvoda čime se dokazuje da metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda utječu na ocjenu profitabilnosti proizvoda. Računovodstvenim politikama i metodama direktno se može manipulirati poslovnim položajem i profitabilnošću. Ali to je moguće samo kratkotrajno, zbog vremenske razlike u iskazivanju pojedinih troškova kao rashoda. Tako metodom ukupnih troškova, povećanjem trenutne proizvodnje se povećava dobit ali samo u kratkom roku zbog još nedospjelih troškova. Stoga se ta metoda naziva još i crnom rupom upravljačkog računovodstva.

Menadžment da bi uspješno poslovao, ne treba se usmjeriti na korištenje samo jedne metode. Potrebno je korištenje obiju metoda kako bi se vidjela realna slika poduzeća, profitabilnosti nekog proizvoda i dobiti.

8. POPIS LITERATURE

1. Prof. dr. sc. D. Gulin, prof. dr. sc. S. Janković, doc. dr. sc. I. D. Lutilsky, doc. dr. sc. H. Perčević. Prof. dr. sc. M. Peršić, prof. dr. sc. V. Vašiček: UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO, Zagreb 2011.

2. Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. – Poslovno planiranje, kontrola i revizija

3. Žager K., Tušek B., Mamić Sačer I., Sever Mališ S., Žager L., - Računovodstvo I

4. S.B. Tominac, M. Dragija, M. Hladika, M. Mićin. – Upravljačko računovodstvo-studija slučajeva, Zagreb 2005.

5. J. Deželjin, D. Gulin, M. Perišić, F. Spajić, I. Spremić – Troškovno i upravljačko računovodstvo, Zagreb,1998.

6. D. Gulin, L. Žager - Računovodstvo

7. Perčević H., Dražić Lutilsky I. - Računovodstveni modeli ocjene profitabilnosti proizvoda.

Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu. 4 (2006)

8. Broz Tominac S. – Primjena kapaciteta u vrednovanju zaliha po metodi ukupnih troškova

(2008)

9. C. T. Horngren, G. Foster, S. Datar – Cost accounting, New Yersey 1994.

10. R. S. Polimeni, F. J. Fabozi – Cost accounting, New York 1991.

9. POPIS TABLICA

Tablica 1: Izvještaj o dobiti po metodi ukupnih troškova 19
Tablica 2: Izvještaj o dobiti po metodi varijabilnih troškova 23
Tablica 3: izvještaj o dobiti poduzeća "DB" po metodi ukupnih troškova i normalnom obračunu troškova 25
Tablica 4: Izvještaj o dobiti poduzeća "DB" po metodi varijabilnih troškova i normalnom obračunu troškova 26
Tablica 5: Utjecaj metoda obračuna zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na iznos troškova prodanih proizvoda i iznos dobiti 28