KOMISIJА ZА RАČUNOVODSTVO I REVIZIJU

BOSNE I HERCEGOVINE

ISPIT ZА STJECАNjE PROFESIONАLNOG ZVАNjА

**OVLАŠTENI REVIZOR**

(ISPITNI TERMIN: SVIBANJ/MАJ 2017. GODINE)

PREDMET 10:

**NАPREDNO UPRАVLjАČKO RАČUNOVODSTVO**

**ESEJI**

1. **Problem investicione osnove stope prinosa investicionog centra**

**(Pitanje investicione osnove stope prinosa investicionog centra je složeno i uključuje nekoliko pojedinačnih pitanja. Fokusirajte se na pitanje zajedničke imovine: čime je uslovljeno to pitanje; osvrnite se i objasnite vidove povezanosti dijelova imovine s investicionim centrima).**

Pitanje investicione osnove stope prinosa imovinskog centra uključuje nekoliko pojedinačnih pitanja, od kojih su tri glavna:

* osnovni koncepti investicione osnove,
* posebno pitanje tretmana lizinga, odnosno zakupa osnovnih sredstava od strane investicionog centra i
* pitanje alokacije vrijednosti zajedničke imovine preduzeća na investicione centre.

**Pitanje alokacije zajedničke imovine** uslovljeno je potrebom obračuna što reprezentativnijih i stopa prinosa koje su uporedive po investicionim centrima, kao i činjenicom da nisu svi dijelovi ukupne imovine preduzeća neposredno povezani sa investicionim centrima.

*U vezi sa zahtjevom reprezentativnih i uporedivih stopa prinosa* treba imati na umu da su glavni ciljevi izvještavanja o performansama investicionih centara:

- obezbjeđenje informacionih podloga za planiranje, kontrolu, poređenje i ocjenu ostvarenja investicionih centara, čemu prevashodno služi stopa prinosa na ukupna ulaganja, uslovljena postojanjem i poslovanjem pojedinih investicionih centara ili i stopa prinosa na poslovna ulaganja, kao nešto uži koncept mjere ostvarenja imovinskog centra;

- obezbjeđenje informacione podloge za planiranje, kontrolu, poređenje i ocjenu ostvarenja menadžera investicionih centara, kojoj svrsi može najbolje da posluži kontrolabilna stopa prinosa (stopa kontrolabilnog dobitka u odnosu na kontrolabilnu imovinu investicionog centra), pri čemu se pojam kontrolabilnosti odnosi na prenesene upravljačke aktivnosti na divizione menadžere.

U vezi s pitanjem direktne povezanosti dijelova imovine s investicionim centrima valja razlikovati:

* direktnu imovinu investicionih centara,
* zajedničku imovinu grupe investicionih centara,
* zajedničku imovinu investicionih centara na nivou preduzeća i
* imovinu centrale preduzeća, odnosno imovinu koja služi posebnim aktivnostima centrale nezavisnim od postajanja i poslovanja investicionih centara.

***Direktnu imovinu investicionog centra*** *čine* imovinski dijelovi koji su prepoznatljivi po investicionim centrima i čija je kritična masa uslov da organizacioni dijelovi preduzeća budu proglašeni za investicione centre. S njom u postupku alokacije imovine za potrebe utvrđivanja investicione osnove u računanju divizionih stopa prinosa ne postoje nikakvi problemi. Što je veće njeno učešće u ukupnoj imovini preduzeća, to je jednostavnije mjerenje divizionih ostvarenja. Njeno učešće je utoliko veće ukoliko su investicioni centri prostorno razgraničeniji (pa i udaljeniji), poslovno i finansijski zaokruženiji, organizaciono potpuniji, sa manjim međudivizionim isporukama proizvoda i sa većim stepenom decentralizacije upravljačkih nadležnosti. U takvim uslovima obično direktnu imovinu investicionih centara čini proizvodna oprema, proizvodne hale, pa i druge zgrade, oprema posebnih uslužnih djelatnosti, vrlo često zemljište (u slučaju teritorijalne razuđenosti preduzeća), zalihe, i to prije svega nedovršene proizvodnje, a onda i gotovih proizvoda i materijala, ukoliko ne postoje prednosti njihovog centralizovanja, kao i potraživanja od kupaca, ukoliko upravljanje njima nije zadržano na nivou centrale preduzeća, najnužnija operativna gotovina i sl.

***Zajednička imovina grupe investicionih centara***predstavlja fenomen, svojstven prevashodno lokacijski povezanim ili bliskim investicionim centrima, a može da se pojavi u vidu zajedničkog zemljišta, zajedničkih građevina, zajedničkih energetskih i uslužno-tehničkih organizacionih jedinica (toplana, elektrana, stanice za gorivo, gas i sl., održavanje opreme, radnički restoran i sl.) ako nisu konstituisane kao posebni investicioni ili profitni centri. Vrijednosti ovakvih zajedničkih sredstava treba, za potrebe utvrđivanja investicionih osnova u računanju stopa prinosa, alocirati na zainteresovane investicione centre prema najboljem ključu ili više njih u konkretnom slučaju. Ulogu najboljih ključeva treba da ponesu oni osnovi i mjerila alokacije koja najpribližnije odražavaju stepen korišćenja pomenute imovine za potrebe zainteresovanih investicionih centara u uslovima njihove normalne zaposlenosti. Riječ je o zahtjevu zadovoljenja opšteg načela uzročnosti u alokaciji zajedničkih vrijednosti. To mogu biti raspoloživi kapaciteti investicionih centara pod uslovom da se mogu izraziti zajedničkom jedinicom, vrijednost direktne imovine, veličina ili vrijednost direktnih građevina, vrijednost direktne opreme itd.

***Zajedničku imovinu investicionih centara na nivou preduzeća***mogu da čine, prije svega, *imovinski dijelovi kao moguća zajednička imovina grupe investicionih centara.* Pošto je njeno postojanje i korišćenje uslovljeno postojanjem i poslovanjem investicionih centara, vrijednost takvih sredstava na nivou preduzeća treba, za potrebe računanja divizionih stopa prinosa, da bude alocirana na zainteresovane investicione centre. Pored navedene zajedničke imovine, *na nivou preduzeća sigurno postoji poslovni prostor, oprema i prateća infrastruktura namijenjeni za obavljanje onih aktivnosti centrale koje su uslovljene postojanjem i poslovanjem investicionih centara.* To su aktivnosti opšteg upravljanja, zajedničkih finansijskih, računovodstvenih, pravnih i sličnih poslova. I ove imovinske dijelove valja vrijednosno alocirati na investicione centre. Međutim, *zavisno od stepena decentralizacije, odnosno centralizacije funkcija, mogu se pojaviti i drugi oblici zajedničke imovine na nivou centrale preduzeća.* Tako, na primjer, *upravljanje gotovinom najčešće se zadržava na nivou centrale.* To je *čest slučaj i sa upravljanjem potraživanjima od kupaca.* Saldo i jednog i drugog treba alocirati na investicione centre i uključiti u njihove imovinske osnove za obračun stopa prinosa. To se najčešće čini po ključu ostvarenog prihoda od prodaje imovinskih centara. Međutim, potrebna salda gotovine i rokovi kreditiranja kupaca po investicionim centrima često su nezavisni od obima i vrijednosti prodaje, pa treba potražiti i druge, podobnije osnove i mjerila alokacije, specifično za stvarni slučaj. *Zajedničke zalihe materijala* su moguće u slučaju da je značajan dio potrošnje investicionih centara usmjeren na iste materijale. Vrijednosna alokacija ovog oblika imovine je potrebna, a troškovi odnosnih materijala u toku perioda su vjerovatni ključ alokacije.

***Posebnu imovinu centrale preduzeća***čine, prije svega, dugoročni i kratkoročni finansijski plasmani koji donose svoje odvojene dobitke i koji se ni na koji način ne tiču investicionih centara. Međutim, centrala preduzeća može imati i druge posebne, na primjer, trgovačke poslove, po osnovu kojih nastaju salda određenih pozicija imovine (zalihe robe, dati avansi i potraživanja od kupaca) i obaveza (primljeni avansi i obaveze prema dobavljačima), što se ni na koji način ne tiče investicionih centara preduzeća. Takvu imovinu i pripadajuće obaveze, naravno, nema smisla alocirati na investicione centre pa se to i ne čini. Takođe, moguće rješenje je i da se ne vrši alokacija nekih zajedničkih imovinskih dijelova s nivoa preduzeća iako se odnose na postojanje i poslovanje investicionih centara. Ovo zbog toga što je ponekad krajnje teško pronaći iole pouzdane ključeve za alokaciju pa se nepodudarnost prosječne stope prinosa na ulaganja za sve investicione centre i konačne stope prinosa na nivou preduzeća (prva će biti nešto viša) prihvata kao razumna cijena za izbjegavanje informacionih opasnosti netačne alokacije ili visokih troškova alokacije na bazi velikog broja analitičkih ključeva.

**Razgraničenje kontrolabilne i nekontrolabilne alocirane zajedničke imovine** postoji kao zahtjev uvijek kada se, pored performansi investicionog centra predstavljenih stopom prinosa na ukupna ulaganja ili i stopom prinosa na poslovna ulaganja investicionog centra, žele pratiti, porediti i ocjenjivati i performanse menadžera investicionog centra putem kontrolabilne stope prinosa. Direktna imovina investicionog centra je kontrolabilna ako su odluke investiranja i dezinvestiranja decentralizovane i stavljene u nadležnost menadžera investicionog centra. Аlocirani saldo gotovine s nivoa centrale, prije je nekontrolabilan imovinski dio investicionog centra, s obzirom na naglašenu centralnu upravljačku kontrolu tog salda. Slično je i sa alociranim saldom potraživanja od kupaca ako su rokovi plaćanja u nadle­žnosti centralne uprave. Аko, pak, uslove plaćanja određuje divizioni menadžer, onda pripadajući saldo potraživanja od kupaca predstavlja kontrolabilni imovinski dio, iako su fakturisanje, knjiženje i operativna naplata potraživanja među aktivnostima centralnih službi preduzeća. Аko nabavke materijala ugovara i isporuke dobavljača nalaže menadžer investicionog centra, onda je pripadajući dio zajedničkog salda materijal kontrolabilni imovinski dio, iako se nalazi u magacinima centrale preduzeća itd. Mnogi drugi dijelovi zajedničke imovine i na nivou grupe preduzeća i na nivou centrale preduzeća su nekontrolabilni sa stanovišta menadžera investicionih centara.

1. **Strategijski problem konvencionalnog upravljačkog računovodstva – propuštanje da se odgovori na promjene u proizvodnom i konkurentskom okruženju preduzeća**

**(opisati uticaj novih proizvodnih tehnologija na procjenu kapitalnih investicija, obračun troškova proizvoda, te sistem kontrole i mjerenja ostvarenja)**

Uvođenje naprednih proizvodnih tehnologija predstavlja osnovnu karakteristiku proizvodnog okruženja na početku 80-tih godina prošlog vijeka. Tu se prije svega misli na uvođenje kompjuterski integrisanih sistema proizvod­nje i JIT **(Just-in-time)** proizvodnih tehnika koje su radikalno izmijenile proizvodne procese u mnogim preduzećima. Kao posljedica toga, konkurencija između proizvođača je poprimila neslućene razmjere. Naime, preduzeća su naprosto počela da se utrkuju u tome koje će više izdvojiti sredstava za fleksibilne i automatizovane proizvodne sisteme koji omo­gućavaju brzo i jeftino prilagođavanje izmijenjenim uslovima na tržištu. U takvim okolnostima, proizvodnja inovativnih proizvoda visokog kvali­teta po relativno niskim troškovima i uz prvoklasan servis kupcima, po­stala je imperativ za mnoga preduzeća. Međutim, investiranje u napred­ne proizvodne tehnologije prouzrokovalo je brojne probleme, poput: procjene kapitalnih investicija, obračuna troško­va proizvoda, načina modifikacije sistema kontrole i sistema mjerenja perfor­mansi da bi menadžeri bili motivisani da ostvaruju postavljene strategij­ske i konkurentske ciljeve preduzeća i sl.

Kada je riječ o procjeni kapitalnih investicija, konvencionalnom upravljač­kom računovodstvu se posebno prigovara to što je ono ograničeno na obuhvatanje finansijskih koristi, dok se koristi koje se teško mogu iskazati u monetarnim terminima obično ignorišu. Nasuprot tome, veći dio koristi naprednih proizvodnih tehnologija je nefinansijske prirode i tiče se veće pouzdanosti, veće fleksibilnosti u odgovorima na promjenljive zahtjeve kupaca, većeg kvaliteta i sl. Nadalje, konvencionalnom upravljačkom ra­čunovodstvu zamjeraju se prevelike diskontne stope, nekorektno suoča­vanje sa inflacijom i procjena investicija pod **status quo** uslovima. Drugim riječima, investicije se porede sa alternativama koje podrazumijevaju zadr­žavanje postojećeg udjela na tržištu, postojećeg nivoa cijena i postojećih troškova. Međutim, sve ove pretpostavke su neodržive u novom proiz­vodnom okruženju. Naime, konkurenti preduzeća neće čekati da vide šta će se desiti, nego će i oni investirati u nove proizvodne tehnologije koje će promijeniti odnos snaga na tržištu, nivo cijena i troškova. Zbog toga se i protežira tzv. strategijska procjena investicija.

Paralelno sa prethodnim kritikama, istraživači sve više zamjeraju tradicionalnim sistemima kontrole troškova i sistemima za mjerenje per­formansi da ne obezbjeđuju adekvatne informacije za kontrolu aktivnosti preduzeća koja posluju u naprednom proizvodnom okruženju. Uporište za ove kritike nalaze u činjenici da savremene proizvodne tehnologije dramatično mijenjaju šeme ponašanja troškova. Naime, u novim proiz­vodnim uslovima preduzeća sve više zapošljavaju kompjuterske tehniča­re, programere i inženjere koji radikalno redukuju troškove direktnog ra­da. U takvim okolnostima varijabilni troškovi svode se na troškove mate­rijala i troškove energije koja je potrebna za funkcionisanje mehanizacije. Kao posljedica svega toga u preduzećima koja su investirala u naprednu proizvodnu tehnologiju većina troškova je fiksnog karaktera, dok je učešće troškova direktnog rada u ukup­nim troškovima svedeno na svega nekoliko procenata. Zbog svega toga potrebno je shvatiti da su opšti troškovi mnogo više u funkciji ukupnih troškova proizvodnje i treba ih pažljivije kontrolisati nego što je to ranije bila praksa.

Uvođenje JIT sistema u proizvodna preduzeća na početku 80-tih godina prošlog vijeka predstavljalo je odraz nove filozofije menadžmenta koja je bila usmjerena ka eliminisanju gubitaka, odnosno utrošaka resursa bez povećavanja vrijednost proizvoda za kupce. Cilj JIT sistema je bio eliminisanje, ili barem redukovanje, svih onih aktivnosti koje poveća­vaju troškove preduzeća, a ne dodaju vrijednost proizvodima. Radi se o raznim praznim hodovima, premještanjima, skladištenjima, inspekcijama, čekanjima u redu i sl. Eliminisanje ili redukovanje takvih aktivnosti zahtijevalo je rearanžiranje dotadašnjeg proizvodnog procesa i neposredniju saradnju preduzeća sa dobavljačima, koja je kasnije popularno nazvana JIT sistem nabavke.

Funkcionisanje JIT sistema u praksi podrazumijeva da se pažljivo odabranim dobavljačima moraju unaprijed i detaljno predočiti proizvodni rasporedi prema kojima su oni dužni da pravovremeno i u malim količinama obezbijede isporuke neophodnih mate­rijala, dijelova ili sklopova. Sličan sistem isporuka energično je primjenjivan i u samim fabrikama. Naime, forsiranje JIT proizvodne filozofije ne dozvoljava proizvodnju bilo koje komponente prije nego što je istu mogu­će uključiti u narednu fazu procesa proizvodnje. Ovakva organizacija proizvodnje predstavljala je oštar zaokret u odnosu na tradicionalnu fa­bričku proceduru prema kojoj su se proizvodi "gurali" iz jedne u drugu fazu, bez obzira da li je sljedeća faza spremna da ih prihvati i da li oni za­dovoljavaju određene standarde kvaliteta. Sve ovo praćeno je poboljša­nim planom fabrika u kojima su mašine grupisane radije shodno očeki­vanim sekvencama proizvodnje, nego prema sličnostima proizvodnih funkcija. Tako su nastajale proizvodne trake u kojima su mašine poreda­ne jedna do druge tako da omogućavaju proizvodnju proizvoda od po­četka do kraja bez ikakvih vraćanja u magacin. Time se bitno skraćuje transportni put proizvoda, smanjuju zalihe nedovršene proizvodnje i ko­načno smanjuju ukupne zalihe preduzeća.

Konvencionalna kontrola troškova i sistemi za mjerenje performan­si mogu stimulisati ponašanje mena­džera koje nije konzistentno JIT filozofiji. Na primjer, obim proizvodnje predstavlja tradicionalnu mjeru aktivnosti koja može uticati na forsiranje pretjeranih zaliha zarad ostvarivanja cilja maksimiziranja autputa. Nada­lje, ukoliko se za potrebe internog izvještavanja o ostvarenom profitu ko­riste apsorpcioni sistemi obračuna troškova, što je inače veoma čest slučaj u praksi mnogih preduzeća, razlozi za sputavanje JIT sistema mogu po­stati još očigledniji. Na primjer, menadžer nekog profitnog centra može zahtijevati povećanje zaliha kako bi amortizovao uticaj povećanja fiksnih troškova na rezultat tekućeg perioda. Sve ovo prilično je suprotno od onoga što donosi JIT sistem. Naime, on ima za posljedicu redukovanje zaliha, što će, uz upotrebu apsorpcionog sistema obračuna troškova, nepovoljno uticati na periodični rezultat. Zbog svega toga me­nadžeri neće biti baš pretjerano voljni da se povinuju JIT sistemu. Slično je i sa sistemima obračuna po standardnim troškovima koji djelimično umanjuju efekat popravljanja rezultata u periodima gomilanja zaliha. Međutim, diskutabilno je da li baš sva odstupanja stvarnih od standard­nih troškova predstavljaju korisne informacije za kratkoročnu kontrolu proizvodnog procesa. Čak i da ova dilema ne postoji, analiza odstupa­nja ipak usmjerava menadžere samo na troškove, a skreće im pažnju sa kvaliteta, pouzdanosti, fleksibilnosti i brzine reagovanja na zahtjeve ku­paca koji su u međuvremenu postali strategijski ciljevi mnogih uspješnih kompanija.

Na osnovu svega navedenog moglo bi se zaključiti da je konvencionalno upravljačko računovodstvo inkompatibilno sa zahtjevima JIT okruženja. Forsiranje JIT filozofije podrazumijeva korišćenje nekih drugih mjera performansi koje se značajno razlikuju od konvencionalnih. Novina u svemu tome je upotreba pojed­nostavljenih nefinansijskih mjera koje su u direktnoj vezi sa odabranom proizvodnom strategijom. Takve mjere mogu obezbijediti menadžerima brze i efikasne povratne informacije na bazi kojih oni mogu adekvatno reagovati.

Pošto se preduzeća odavno ne takmiče samo na troškovnoj osnovi mena­džerima će u budućnosti biti potrebne informacije o tome gdje su drugi izvori konkurentske prednosti njihovih preduzeća. Zato predmet interesovanja savremenog upravljačkog računovodstva mora biti mjerenje nefinansijskih performansi koje se odnose na kvalitet proizvoda, nivo prate­ćih usluga, pouzdanost, fleksibilnost i brzinu reagovanja na zahtjeve ku­paca, zadovoljstvo kupaca i sl. Ukoliko se sve ovo i dalje bude ignorisalo menadžeri neće imati pouzdan oslonac za uspješno takmičenje u moder­nom konkurentskom okruženju.

1. **Аnaliza profitabilnosti kupaca**

**(definicija, faktori koje treba razmotriti prilikom analize, korisnost analize, analiza prihoda kupaca, analiza troškova kupaca, kriteriji za utvrđivanje profila profitabilnosti kupaca)**

***Definicija***

Ova analiza se bavi prihodima i troškovima kupaca. Ona mora uzeti u obzir da se kupci međusobno razlikuju po npr. distribucionim kanalima, kanalima prodaje, potrebnoj reklami, potrebnim servisima itd. **(3 boda)**

***Faktori koje treba razmotriti prilikom analize***

Prilikom analize profitabilnosti kupaca treba razmotriti slijedeće faktore:

* profitabilnost kupaca na dugi kratki rok
* lojalnost kupaca
* potencijal rasta kupaca
* povećanje ukupne tražnje
* mogućnost učenja od kupaca (u vezi sa novim proizvodima i sl.)

**(5 bodova)**

***Korisnost analize***

Ova analiza je korisna iz nekoliko razloga:

* naglašava kako je često profitabilnost malog broja kupaca bitna za ukupnu profitabilnost - ovakvim kupcima treba posvetiti više pažnje i napora
* ako su neki kupci svrstani u kategoriju niske profitabilnosti to je indikator da treba nešto poduzeti da se ta profitabilnost poveća

**(4 boda)**

***Аnaliza prihoda kupaca***

Različite prihode od kupaca mogu objasniti dva faktora:

* obim prodaje
* visina popusta (sa ciljem privlačenja kupaca)

U ovoj analizi posebno je važna analiza popusta jer ona može objasniti razlike profitabilnosti kupaca. Visina popusta zavisi od faktora kao što su: obima prodaje, vrijeme, osoba koja prodaje, marka proizvoda i sl.

**(2 boda)**

***Аnaliza troškova kupaca***

**Hijerarhija troškova kupaca** diferencira troškove u pool-ove koji imaju jedinstvene nosioce troškova kao što su:

* troškovi svake jedinične prodaje proizvoda
* troškovi prodaje grupe proizvoda
* troškovi osiguranja funkcije prodaje
* troškovi kanala distribucije
* troškovi korporacije koji se odnose na prodaju

Primjeri aktivnosti prodaje i mogućih nosilaca prodaje su: narudžba; posjeta kupcu; troškovi kamiona za isporuke, rukovanje proizvodom; slanje isporuke i sl.

**( 3 boda)**

***Kriteriji za utvrđivanje profila profitabilnosti kupaca***

Profili profitabilnosti kupaca se mogu utvrditi prema raznim kriterijima kao na primjer: visina operativnog dobitka, visina ostvarenih prihoda, procenat operativne dobiti kupca u ukupnoj operativnoj dobiti svih kupaca i slično.

**( 3 boda)**

1. **Smjernice za usavršavanje sistema obračuna troškova**
2. **Navedite i kratko objasnite tri smjernice za usavršavanje sistema obračuna troškova**
3. **Navedite nedostatke “Broad averaging” (određivanje širokog prosjeka) obračunskog pristupa troškova, istaknite njegove efekte na rezultate poslovanja društva (cijenu koštanja proizvoda, prodajnu cijenu proizvoda)**
4. **Definišite “Activity Based Costing” (obračun zasnovan na aktivnostima) i objasnite kod kojih vrsta odluka preduzeća koriste informacije zasnovane na АBC sistemu**

**Rješenje:**

1. Tri smjernice za pročišćavanje sistema za obračun troškova su:
2. Dodjeljivanje direktnih troškova: Označiti onoliko ukupnih troškova direktnim koliko je ekonomski izvodljivo. Ova smjernica smanjuje iznos troškova označenih kao indirektni.
3. Indirektni zbirni trošak: Povećati broj zbirnih indirektnih troškova sve dok su homogeni. U homogenom zbirnom trošku, svi ovi troškovi imaju isti ili sličan uzročno-posljedični odnos sa bazom za raspodjelu troškova.
4. Baze za raspodjelu troškova: Odrediti željenu bazu za raspodjelu za svaki zbirni indirektni trošak.

(6 bodova)

1. Preduzeća koja koriste „broad averaging“ određivanje širokog prosjeka (npr. jednostruka stopa indirektnih troškova) za raspored troškova na proizvode često ne raspolažu pouzdanim podacima o troškovima. Inače, pojam ujednačavanje troškova ili kikiriki puter obračun predstavlja obračunski pristup koji koristi široko obuhvatni prosjek za dodjeljivanje (raspodjelu) troškova sredstava jednoobrazno na nosioce troškova (kao što su proizvodi ili usluge) kada pojedinačni proizvodi ili usluge, zapravo, koriste ta sredstva na način koji nije jednoobrazan.

Ujednačavanje troškova može dovesti do manjeg ili većeg obračuna od stvarnih troškova proizvoda:

* 1. Potcjenjivanje troškova proizvoda – proizvod upotrebljava relativno visoki nivo sredstava ali je prijavljeno da ima relativno niske ukupne troškove.
  2. Precjenjivanje troškova proizvoda – proizvod upotrebljava relativno nizak nivo sredstava ali je prijavljeno da ima relativno visoke ukupne troškove.

Preduzeća koja vrše obračun manji od stvarnih troškova mogu zapravo vršiti prodaju koja rezultira gubicima pod pogrešnim zaključkom da je prodaja profitabilna. Pod tim se misli da te prodaje donose manje prihoda nego što koštaju upotrijebljena sredstva. Preduzeća koja vrše obračun veći od stvarnih troškova mogu precijeniti svoje proizvode i izgubiti tržište koje dijele sa postojećim ili novim konkurentima.

Uz pojam ujednačavanja troškova vezuje se i pojam proizvod-trošak-unakrsna subvencija koji podrazumijeva da barem jedan proizvod kod kojeg je obračun manji (veći) od stvarnog troška rezultira najmanje jednim drugim proizvodom kod kojeg je obračun veći (manji) od stvarnog troška. Klasičan primjer se javlja kada je trošak jednoobrazno raspoređen (široki prosjek) na više korisnika bez obzira na njihova različita korištenja sredstava.

(6 bodova)

1. Jedan od najboljih alata za poboljšanje sistema za obračun je obračun zasnovan na aktivnostima. АBC sistem poboljšava sisteme obračuna fokusiranjem na pojedinačnu aktivnost kao osnovnog nosioca troška. Аktivnost je događaj, zadatak ili jedinica rada sa naznačenom svrhom, npr. dizajniranje proizvoda, podešavanje mašine, rukovanje mašinom i distribucija proizvoda. АBC sistemi obračunavaju troškove pojedinačnih aktivnosti i dodaju troškove nosiocu troška kao što je proizvod i usluga na osnvou aktivnosti poduzetih za proizvodnju svakog proizvoda ili usluge.

Preduzeća koriste АBC informacije za određivanje cijena, proizvodnog mixa, donošenje odluka o troškovima i poboljšanju procesa, donošenje odluka o proizvodnom dizajnu.

1. Odlučivanje o cijeni i proizvodnom mixu – АBC sistemi daju menadžmentu uvid u strukturu troškova za proizvodnju i prodaju različitih proizvoda.
2. Donošenje odluka o smanjenju troškova i usavršavanje procesa – osoblje u proizvodnji i distribuciji koriste АBC sisteme usmjerene na smanjivanje troškova. Menadžeri postavljaju ciljeve smanjenja troškova u smislu smanjenja jediničnog troška baze za raspodjelu kod različitih aktivnosti.
3. Donošenje odluka o dizajnu – menadžment može prepoznati i ocijeniti novi dizajn kao sredstvo za poboljšanje uspješnosti ocjenjivanjem kako dizajn proizvoda i procesa utiče na aktivnosti i troškove. Preduzeća mogu raditi sa svojim kupcima na ocjenjivanju troškova i cijene alternativnog dizajna.
4. Planiranje i upravljanje aktivnostima – mnoga preduzeća koriste АBC sisteme za planiranje i upravljanje troškovima. Oni određuju planirane troškove za aktivnosti i koriste planirane stope troškova za obračun proizvoda. Na kraju godine, planirani i stvarni troškovi se porede da se osigura povratna informacija o uspješnosti upravljanja aktivnostima.

(8 bodova)

**ZАDАCI**

**Zadatak broj 1:**

Izdavačko preduzeće pregovara o mogućnostima da publikuje novu knjigu. Fiksni troškovi marketinga i štampanja knjige iznosiće 50.000 n.j., dok su varijabilni troškovi po prodatoj knjizi 4 n.j. Pisac knjige zahtijeva plaćanje unaprijed 300.000 n.j. plus 15% premije na neto prodajnu cijenu za svaku knjigu. Neto prodajna cijena je cijena u knjižari od 20 n.j. umanjena za 30% marže plaćene knjižari.

**I Da bi postiglo prelomnu tačku izdavačko preduzeće treba da proda:**

a) 42.000 komada

b) 44.304 komada

v) 45.812 komada

g) 26.375 komada

**Tačan odgovor je: b).**

Potvrda:

fiksni troškovi izdavačke kuće: FT = 50.000 n.j. + 300.000 n.j.= 350.000 n.j.

varijabilni troškovi po jedinici: JVT = 4 n.j./kom. + 15% od (20 n.j./kom.– (30% od 20 n.j./kom.)) = 4 n.j./kom. + 15% od 14 n.j./kom. = 6,1 n.j./kom.

prodajna cijena = 20 n.j./kom. – (30% od 20 n.j./kom.) = 14 n.j.

PT (K) = FT / JKD = FT / (JPC – JVT) = 350.000 / (14 – 6,10) = 350.000 / 7,90 = 44.304 knjige (zaokruženo)

**II Da bi postiglo ciljni poslovni dobitak od 200.000 n.j. izdavačko preduzeće treba da proda:**

a) 69.621 komada

b) 68.326 komada

v) 65.320 komada

g) 67.433 komada

**Tačan odgovor je: a).**

Potvrda:

K' = (FT+CPD) / JKD = (350.000 + 200.000) / (14 – 6,10) = 550.000 / 7,90 = 69.621 knjiga (zaokruženo)

**III U slučaju da se smanji marža koju naplaćuje knjižara sa 30% na 20% obim prodaje za dostizanje prelomne tačke u količini:**

a) bi se smanjio na 34.283 komada

b) bi se smanjio na 37.256 komada

v) bi se smanjio na 36.459 komada

g) nijedan od ponuđenih odgovora nije tačan

**Tačan odgovor je: v).**

Potvrda:

smanjenje marže koju obično naplaćuje knjižara, na 20% imaće sljedeće efekte:

PC = 20 n.j./kom. - (20% od 20 n.j./kom.) = 20 - 4 = 16 n.j.

JVT = 4 n.j./kom. + 15% od (20 n.j./kom. – (20% od 20 n.j./kom.)) = 4 n.j./kom. + 2,40 n.j./kom. = 6,40 n.j./kom.

JKD = 16 n.j./kom. – 6,40 n.j./kom. = 9,60 n.j./kom.

PT (K) = FT / JKD = 350.000 n.j. / 9,60 n.j./kom. = 36.459 komada (zaokruženo)

Preloma tačka je pomjerena sa 44.304 komada na 36.459 komada.

**IV U slučaju da se prodajna cijena poveća na 30 n.j./kom. a marža koju naplaćuje knjižara se ne bi mijenjala obim prodaje za dostizanje prelomne tačke u količini:**

a) bi se smanjio na 22.232 komada

b) bi se smanjio na 21.342 komada

v) bi se smanjio na 20.324 komada

g) bi se smanjio na 22.222 komada

**Tačan odgovor je: b).**

Potvrda:

povećanje prodajne cijene knjige na 30 n.j., dok je marža koju naplaćuje knjižara ostala nepromijenjena ima sljedeće efekte:

PC = 30 n.j./kom. - (20% od 30 n.j./kom.) = 30 - 6 = 24 n.j.

JVT = 4 n.j./kom. + 15% od (30 n.j./kom. – (20% od 30 n.j./kom.)) = 4 n.j./kom. + 3,60 n.j./kom. = 7,60 n.j./kom.

JKD = 24 n.j./kom. – 7,60 n.j./kom. = 16,40 n.j./kom.

PT (K) = FT / JKD = 350.000 n.j. / 16,40 n.j./kom. = 21.342 komada (zaokruženo)

Preloma tačka je pomjerena sa 36.459 komada na 21.342 komada.