

KOMISIJA ZA RAČUNOVODSTVO I REVIZIJU BOSNE I HERCEGOVINE

ISPIT ZA STICANJE PROFESIONALNOG ZVANJA
OVLAŠTENI REVIZOR
(ISPITNI TERMIN: NOVEMBAR 2016. GODINE)

PREDMET 10: **NAPREDNO UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO**

ESEJI

Esej broj 1. Informacioni zahtjevi strategijskog menadžmenta i upravljačko računovodstvo

(opisati: kakav je informacioni sistem potreban strategijskom menadžmentu, te koji se koraci u implementaciji trebaju preduzeti i koje informacije u upravljačko računovodstvo uključiti)

Poslovni život menadžera na početku XXI vijeka, koji se veoma često naziva i vijekom informacija, protkan je burnim razvojem informacionih tehnologija, usavršavanjem hardvera i softvera, sve rasprostranjenijom upotrebom personalnih računara koji se umrežavaju, povezuju na Internet i sl. Sve to je olakšalo komunikaciju i omogućilo je da sakupljanje, akumuliranje i ponovno emitovanje informacija postane lak zadatak bar sa tehničke strane. Ipak, promjene se očekuju u segmentu koji se odnosi na promjenu načina ponašanje menadžera.

Prvi korak u tom pravcu mora se zasnivati na uvjerenju da je menadžmentu, pogotovu onom strategijskom, danas neophodan upotrebljiv informacioni sistem koji jednako komunicira sa svim dijelovima preduzeća, ali i sa njegovim eksternim okruženjem, odnosno konkurentima, kupcima, dobavljačima, investitorima, kreditorima i svima drugima koji su zainteresovani za poslovanje preduzeća. Sve do skoro, menadžeri su smatrali da su za njihove potrebe dovoljne informacije koje potiču iz samog preduzeća. Međutim, ovakva shvatanja u uslovima rastuće globalne konkurencije postala su pogubna.

Rezultati, mogućnosti i prijetnje se kriju upravo u okruženju preduzeća. Da bi na planu profitabilnosti preduzeće pobijedilo svoje "neprijatelje", odnosno konkurente ono ih mora bolje upoznati. To neminovno u prvi plan ističe značaj eksternih informacija za potrebe strategijskog upravljanja. U vezi sa tim, u novijoj stručnoj literaturi sve češće se podvlači da je pribavljanje informacija koje se tiču tržišta, kupaca, konkurencije i dobavljača postalo primordijalno. Ipak, menadžeri u praksi veoma često nailaze na zastarjele informacione sisteme koji se uglavnom baziraju na obuhvatanju i prezentovanju internih informacija. Takvi (zastarjeli) računovodstveni sistemi ne obezbjeđuju gotovo nikakve informacije o kupcima. Ono što postoji jesu podaci o ostvarenim prihodima i oni govore o tome koliko su kupci zaista platili za isporučene proizvode ili usluge. Međutim, mnoge druge veoma važne informacije za strategijsko upravljanje ostaju izvan domašaja takvih informacionih sistema. Naime, izostaju informacije o tome šta su kupci zaista željeli a šta dobili, da li bi oni preferirali nešto drugo da im je bilo na raspolaganju, koliko im znače proizvodi i usluge preduzeća, šta oni misle o konkurentima preduzeća, njihovim proizvodima i uslugama i sl. Upravo informacije koje govore o zadovoljstvu kupaca postale su nezaobilazne prilikom oblikovanja modernih poslovnih strategija. Međutim, potrebno je razumjeti da samo posjedovanje ovih informacija neće rezultovati konkurentskom prednošću preduzeća. Sve aktivnosti i svi zaposleni u preduzeću moraju biti usmjeravani i motivisani da što efikasnije zadovoljavaju očekivanja kupca. Tek kada se to postigne onda se može govoriti o tome da su se stekli uslovi za postizanje izvjesne prednosti u nadmetanju sa konkurencijom.

Nadalje, valjana procena alternativnih strategijskih pozicija je praktično nezamisliva bez razmatranja informacija o konkurenciji preduzeća. Takve informacije konvencionalni informacioni sistemi gotovo po pravilu zanemaruju ili ih svode na finansijsku analizu koja je za potrebe strategijskog upravljanja nedovoljna. Naime, analiza konkurencije preduzeća treba da omogući predviđanje njihovih budućih strategija i odluka kao i predviđanje vjerovatnih reakcija konkurenata na strategije preduzeća i inicijative drugih preduzeća u grani. Informacije koje se dobiju iz jedne takve analize postaju valjana osnova za proučavanje načina na koje je moguće uticati na konkurenciju tako da koristi od svega toga pritiču preduzeću. Naravno, pošto strategijske odluke pokreću značajne resurse i izazivaju brojne prateće odluke iluzorno je očekivati visoku

preciznost takvih informacija. Međutim, ovakve informacije mogu svakako pružiti dovoljno uvjerljivih saznanja o ponašanju i djelovanju postojećih i potencijalnih kupaca i konkurenata na tržištu, što je od velike važnosti za pažljivo oblikovanje odluka o strategijama preduzeća.

Iako su njihovi zahtjevi presudni, najvišim menadžerima ipak nedostaju mnoga znanja za stvaranje valjanog strategijski orijentisanog informacionog sistema. Zbog svega toga top menadžerima je neophodna pomoć različitih analitičara (finansijskih, računovodstvenih, statističkih eksperata, programera, inženjera i drugih) čija znanja o tome gde se kvalitetne informacije mogu naći, kao i vještine prilagođavanja i prezentovanja informacija shodno različitim svrhama korišćenja su veoma često od presudne važnosti.

U novije vrijeme u stručnoj literaturi se sve više govori o neophodnosti strategijskog pozicioniranja tekućih upravljačkih informacionih sistema. Neki renomirani autori, poput ranije pominjanog Majkla Portera, idu još dalje i predlažu razvijanje strategijskog informacionog sistema ili/i inteligentnog sistema obavještanja o konkurenciji. Sve ove ideje nastale su kao posljedica prepoznavanja rastućeg značaja kvalitetnog informisanja za potrebe strategijskog upravljanja u uslovima hiperkonkurencije. Pri tome, kreatori strategijskog informacionog sistema moraju biti iz redova zaposlenih u preduzeću.

Fundamentalni problem strategijskog informacionog sistema jeste obezbjeđivanje pravih informacija pravim ljudima u pravo vrijeme, pri čemu se termin "pravi ljudi" u kontekstu strategijskog upravljanja očigledno odnosi na donosiocce strategijskih odluka u preduzeću. Međutim, nepromišljeno prihvatanje ove konstatacije može rezultovati konfuzijom u praksi mnogih modernih preduzeća. Naime, ključne strategijske odluke, poput odluke o korporativnoj strategiji, u stvarnosti se donose na nivou upravljačkog vrha. Međutim, te iste odluke moraju se primijeniti po čitavom preduzeću. To istovremeno znači da se niži nivoi menadžmenta uključuju u izgradnju strategijske piramide kroz donošenje poslovnih, funkcionalnih i operativnih strategija koje dodaju neophodni nivo detalja usvojenom "planu igre" od strane upravljačkog vrha. Nadalje, u okviru top menadžment tima bilo kog preduzeća ne postoji pojedinac koji može nadgledati ostvarivanje korporativne strategije u svim njegovim dijelovima. Zato se delegiraju nadležnosti i odgovornosti nižim upravljačkim ešalonima da i oni aktivno uzmu učešća u svemu tome. Međutim, da bi se niži nivoi menadžmenta mogli uključiti u sve to oni moraju biti snabdjeveni odgovarajućim informacijama koje će omogućiti nadgledanje i kontrolu primjene korporativne strategije.

Informacije koje potiču iz eksternog okruženja danas sve više dobijaju na značaju, a strategijski menadžeri modernih preduzeća sve ih više trebaju, jer su eksterne informacije u međuvremenu postale konkurentski resurs koji je jednako važan kao i drugi resursi sa kojima raspolaže preduzeće. Paralelno sa tim, naglašena zavisnost modernih preduzeća od eksternih informacija povećala je moć kupaca, konkurenata i dobavljača. Uprkos tome, posjedovanje vrijednih eksternih informacija ne rijetko donosi značajne izvore konkurentске prednosti i stvaranja vrijednosti, što je posebno vidljivo u dobro vođenim preduzećima.

Nisu rijetke ni situacije u kojima su strategijski menadžeri suočeni sa tzv. informacionim paradoksom. Naime, veoma često oni su bukvalno zatrpani brojnim bezvrijednim podacima a da u isto vrijeme nemaju informacije koje bi im poslužile kao podloga za donošenje efikasnih strategijskih odluka. Zbog toga strategijski orijentisan informacioni sistem, između ostalog, mora imati funkciju filtera koji će ka top menadžerima propuštati samo relevantne informacije čija će upotreba pomagati, a ne odmagati rješavanje problema.

S druge strane, menadžerima je danas mnogo više potrebna inteligentna analiza istorijskih informacija koja će pomoći predviđanje posljedica budućih odluka, nego samo pukom konstatovanjem posljedica odluka koje su već doneli. Za mnoge odluke koje se ponavljaju moguće je sa velikom preciznošću predvidjeti njihov rezultat. Međutim, većina strategijskih odluka je nerepetitivne prirode zbog čega je veoma teško precizno predvidjeti njihove rezultate. Takođe, kod ovakvih odluka postoji širok dijapazon mogućih rezultata čije predviđanje zahtijeva upotrebu sofisticiranih tehnika, kao što su linearno programiranje ili različite tehnike simulacija. Na sreću, zahvaljujući moćnim računarima upotreba ovih i drugih sličnih tehnika ne predstavlja neki naročit problem. Međutim, ovde je važno naglasiti jednu drugu važnu činjenicu a to je da top menadžeri od informacija koje podržavaju strategijske odluke ne mogu očekivati da im pruže potpuno jasnu predstavu o budućnosti koja očekuje preduzeće. Shodno tome, insistiranje na preciznosti ovih informacija može rezultovati fatalnim kašnjenjem strategijskih odluka ili, pak, njihovim nedonošenjem. Zbog svega toga ponekad se neke strategijske odluke u praksi moraju donijeti bez mnogo pozivanja na raspoložive informacije jer strategijski menadžment nema pred sobom sve vrijeme ovoga sveta da razluči koje su mu od njih relevantne.

Termin "pravo vreme" podjednako se odnosi kako na vremensku skalu strategijskog odlučivanja tako i na vrijeme koje je potrebno da top menadžeri asimiluju dobijene informacije. Na osnovu proučavanja iskustava uspješnih preduzeća u svijetu moglo bi se zaključiti da inteligentno prikupljanje, obrada i zbirno prezentovanje informacija u adekvatno skrojenim formama skraćuje vrijeme njihovog asimilovanja. Ukoliko se vrijeme asimilovanja skрати na najmanju moguću mjeru top menadžerima će na raspolaganju ostati više vremena da na osnovu dobijenih informacija izaberu najbolje strategijske opcije. Postizanje svega ovog je

verovatno jedan od najvećih izazova modernih strategijski orijentisanih informacionih sistema. Paralelno sa svim tim, moderne strategijske informacione sisteme, takođe, opterećuje ekonomičnost. Naime, još uvek je esencijalno balansirati troškove pribavljanja informacija sa koristima koje proističu iz donošenja boljih strategijskih odluka. U novije vrijeme troškovi pribavljanja informacija su bitno redukovani upotrebom računara visokih performansi čije cijene iz dana u dan padaju. Zahvaljujući tome danas je u razvijenom poslovnom svijetu brzo obezbeđivanje jeftinih i kvalitetnih informacija postalo opšteprihvaćen trend. Međutim, to nikako ne znači da se informacioni sistemi tamo utkuju u tome koji će brže emitovati što veći broj izveštaja. Iako se to veoma često tako razumije, suština modernih informacionih sistema ipak se ogleda u uspostavljanju ravnoteže između njihovih mogućnosti i potreba menadžera preduzeća. Zato je veoma važno da se strategijski orijentisani informacioni sistem što prije stavi u kontekst preduzeća kako bi se sprečila izuzetno skupa lutanja strategijskog menadžmenta.

Esej broj 2. Upravljanje zalihama, JIT i alternativni pristup sekvencionalnom pristupu evidenciji troškova (backflush sistem) .

- **Upravljanje zalihama i JIT (5 poena)**
- **Finansijske koristi od JIT, mjerenje uspješnosti, kontrola i uticaj na sisteme obračuna troškova (5 poena)**
- **Osnovne karakteristike i ilustracija primjene backflush sistema obračuna troškova (10 poena)**

ODGOVOR:

UPRAVLJANJE ZALIHAMA I JIT

JIT pomaže u:

- Zadovoljavanju potrebe kupaca u realnom vremenu.
- Osiguravanju visoko kvalitetne proizvode.
- Osiguravanju smanjenje troškova proizvodnje (skladištenja).

Karakteristike JIT su:

- Organizira proizvodnju u obliku malih organizacionih ćelija u kojima su grupisane mašine za proizvodnju proizvoda tako da materijal ide od jedne do druge mašine bez velikih kretanja.
- Unajmljuje radnike koji mogu obavljati više operacija. Ovo osigurava manje troškove održavanja mašina, a istovremeno osigurava veću fleksibilnost preduzeća za proizvodnju različitih proizvoda na istim mašinama.
- Agresivno preferira TQM (Total Quality Management) da bi se eliminisali neispravni proizvodi. Pošto je proizvodnja oporganizovana na ovakav način, greška na jednom mjestu djeluje odmah na ostala mjesta tako da se greška brzo uočava i odmah eliminiše.
- Smanjuje se vrijeme pripreme za proizvodnju pošto su mašine i alati već na mjestu proizvodnje.
- Pažljivo se biraju dobavljači da bi se osigurala nabavka kvalitetnog materijala.

Finansijske koristi od JIT i relevantni troškovi

Osnovne prednosti JIT su: manji troškovi skladištenja, manje neispravnih dijelova, otpadaka i škarta, manje izgubljenog vremena i slično.

Iz prethodnog se mogu izvući i relevantne informacije za poslovno odlučivanje o JIT.

Mjerenje uspješnosti i kontrola u JIT

Primjeri informacija za ocjenu uspješnosti su:

- Lična posmatranja o proizvodnji od strane radnika i rukovodilaca.
- Finansijski pokazatelji kao što je koeficijent obrta.
- Nefinansijski pokazatelji kao vrijeme proizvodnje, nivo zaliha, kvalitet.

JIT i uticaj na sisteme obračuna troškova

JIT smanjuje opšte troškove, omogućuje bolje raspoređivanje troškova na nosioce, a kao rezultat razvijen je sistem obračuna troškova nazvan backflush.

Izostanak ili veoma malo učešće zaliha u JIT sistemu pojednostavljuje sistem obračuna troškova te je pitanje izbora sistema obračuna troškova manje važno.

Prema tradicionalnim sistemima obračuna troškova postoje 4 ključne tačke evidencije troškova:

- Kupovina materijala.
- Proizvodnja.
- Završetak proizvodnje.
- Prodaja gotovih proizvoda.

Ovakva evidencija se naziva sekvencionalna evidencija troškova

Alternativni pristup sekvencionalnom pristupu evidenciji troškova je Backflush sistem.

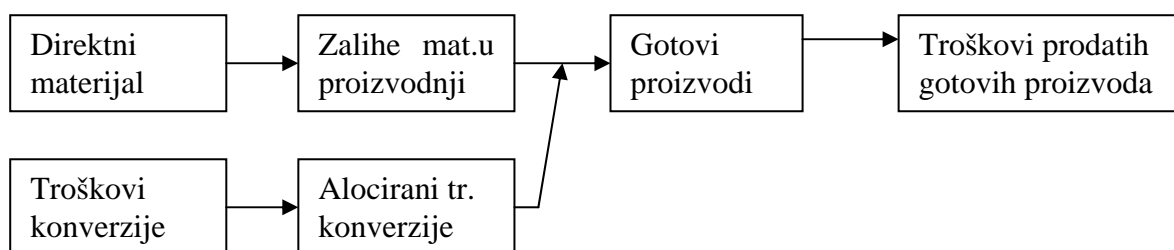
BACKFLUSH

Prema ovom sistemu izostaje knjiženje nekih ili svih knjiženja koji su povezani sa gore navedenim ciklusom. Kada je knjiženje za neku od faza ciklusa izostavljeno mogu se koristiti standardni troškovi koji će unazad (back) osvjetliti (flush) one faze koje su izostavljene.

Slijedeći primjeri ilustruju primjenu Backflush sistema:

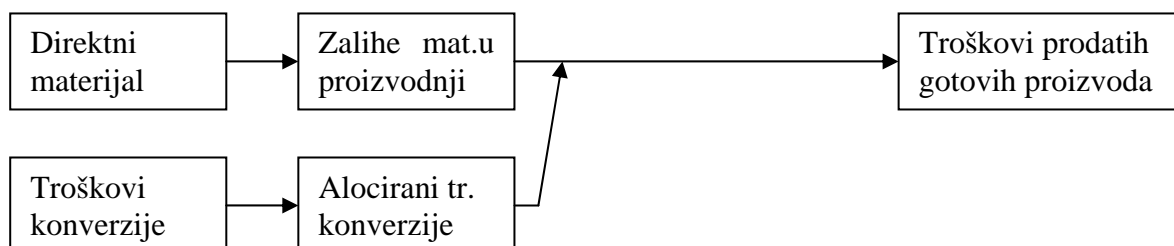
Primjer 1: ključne tačke su kupovina direktnog materijala; završetak proizvodnje; prodaja gotovih proizvoda (isključena je faza proizvodnje u toku).

Šematski prikaz knjigovodstvene evidencije:



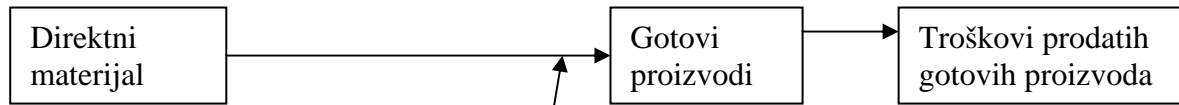
Primjer 2: ključne tačke su: kupovina materijala; prodaja gotovih proizvoda (isključene su faze proizvodnje u toku i dovršetak gotovih proizvoda).

Šematski prikaz knjigovodstvene evidencije:

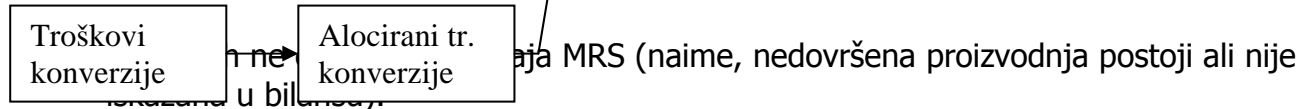


Primjer 3: ključne tačke su: dovršetak gotovih proizvoda i prodaja gotovih proizvoda (isključene su faze nabavke materijala i proizvodnje).

Šematski prikaz knjigovodstvene evidencije:



Osnovne karakteristike (napomene) Backflush sistema su:



- Backflush nije ograničen samo na one kompanije koje primjenjuju JIT.
- Backflush ne osigurava sve informacije za reviziju i kontrolu poslovanja.
- Backflush svojim pojednostavljenjem evidencije omogućuje da se mnogo više troškova (prema ABC) proglasi direktnim troškovima, što pojednostavljuje sistem obračuna troškova.

Esej broj 3. Obrazložite: Profile profitabilnosti kupaca, hijerarhiju troškova kupaca, Varijansu prodajnog miksa i varijansu količine prodaje.

Napomena: svako obrazloženje (po temama) nosi 5 poena.

ODGOVOR:

Profile profitabilnosti kupaca (5 poena):

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.

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

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.)

Hijerarhiju troškova kupaca (5 poena):

Hijerarhija troškova kupaca diferencira troškove u POOLove 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

Varijansa prodajnog miksa (5 poena):

Varijansa prodajnog miksa je razlika između budžetiranog iznosa stvarnog prodajnog miksa i budžetiranog iznosa budžetiranog prodajnog miksa. Formula za izračunavanje odstupanja prodajnog miksa je: Količina stvarne ukupne prodaje * (procenat stvarnog prodajnog miksa – procenat budžetiranog prodajnog miksa) * budžetirana marža doprinosa po jedinici. Varijansa prodajnog miksa se može izračunati i putem uslovne jedinice prodajnog miksa.

Varijansa količine prodaje(5 poena):

Varijansa količine prodaje je razlika između budžetiranog iznosa zasnovanog na stvarnom broju prodatih proizvoda i budžetiranog miksa prema iznosu statičnog budžeta. Formula za izračunavanje varijanse količine prodaje je: (Stvarni broj svih prodatih proizvoda – budžetirani broj prodatih proizvoda) * procenat budžetiranog prodajnog miksa * budžetirana marža doprinosa po jedinici.

ZADACI

Zadatak broj 1:

Rezultat poslovanja preduzeća za proizvodnju softvera za obavljanje „CVP“ analize (jednog od njihovih proizvoda) za 2012. godinu, dati su u sljedećem pregledu:

<i>Bilans uspjeha (u n.j.)</i>		
Prihodi:		8.500.000
Prodaja softvera	6.500.000	
Održavanje i dogradnja softvera	2.000.000	
Troškovi prodaje (prodaja, održavanje i dogradnja softvera)		3.200.000
Bruto dobitak (marža)		5.300.000
Troškovi perioda:		1.000.000
Troškovi istraživanja tržišta	600.000	
Troškovi marketinga	150.000	
Troškovi uprave i administracije	350.000	
Poslovni dobitak		4.300.000

U preduzeću pripremaju budžet za 2013. godinu imajući na umu sljedeće informacije:

1. Očekuje se smanjenje prodajnih cijena tog softverskog paketa za 20%, dok će se cijene za usluge održavanja i dogradnje prodatih softvera smanjiti za 5%.
2. Očekuje se povećanje u broju prodatih softverskih paketa za 30%, uz istovjetno (30%) povećanje potpisanih ugovora za održavanje i dogradnju softvera.
3. Očekivanja su da se troškovi prodatih softvera po jedinici neće mijenjati (promjene će se desiti samo po osnovu rasta aktivnosti – prodaje, održavanja i dogradnje).
4. Troškova istraživanja tržišta biće smanjeni za 350.000 n.j.
5. Troškovi marketinga će se povećati za 20.000 n.j., uglavnom zbog korišćenja novih kanala promocije.
6. Troškovi uprave i administracije biće povećani za 60%.

I) Planski poslovni dobitak za 2013. godinu, pod navedenim pretpostavkama bi iznosio:

- a) 4.570.000 n.j.
- b) 4.090.000 n.j.**
- c) 4.900.300 n.j.
- d) 5. 200.320 n.j.

Potvrda:

<i>Bilans uspjeha (u n.j.)</i>		
Prihodi:		9.230.000
Prodaja softvera (6.500.000 x 0,80 x 1,30)	6.760.000	
Održavanje i dogradnja softvera (2.000.000 x 0,95 x 1,30)	2.470.000	
Troškovi prodaje (prodaja, održavanje i dogradnja softvera) (3.200.000 x 1,30)		4.160.000

Bruto dobitak (marža)		5.070.000
Troškovi perioda:		980.000
Troškovi istraživanja tržišta (600.000 – 350.000)	250.000	
Troškovi marketinga (150.000 + 20.000)	170.000	
Troškovi uprave i administracije (350.000 x 1,60)	560.000	
Poslovni dobitak		4.090.000

II) Troškovi prodaje, u konkretnom zadatku, biće promijenjeni pod uticajem:

- a) promjena zbog neophodnih tehnoloških poboljšanja i poboljšanja u kvalitetu,
- b) promjena u troškovima marketinga
- c) promjena po osnovu rasta prodajnih cijena
- d) nijedan od odgovora nije tačan**

III) Mogući nedostatak ovakvog načina planiranja je u činjenici da:

- a) možda nisu identifikovane eventualne greške u ostvarenjima tokom prethodnih perioda
- b) računovođa koji priprema planski bilans uspjeha za 2013. godinu nije poznato da menadžment planira da za 2013. godini radi prilagođavanje ovog softverskog paketa
- c) konkurencija priprema isti ovakav softverski paket po znatno nižim cijenama
- d) sva tri odgovora su tačna**

Zadatak broj 2:

Preduzeće „Mljekara“ kupuje 220.000 galona mlijeka od po 30 litara, za 800.000 KM. Preradom mlijeka proizvedeno je 50.000 galona mlijeka sa 3% masnoće i 150.000 galona mlijeka sa 0,9% masnoće. Nije bilo zaliha proizvoda na početku. Prodato je 40.000 galona punomasnog mlijeka, po cijeni od 16 KM po galonu i 60.000 galona slatkog mlijeka sa 0,9% masnoće, po cijeni od 8 KM po galonu.

Zajednički troškovi proizvodnje su 800.000 KM, a zalihe na kraju su: punomasno mlijeko 5.000 galona i nemasno mlijeko B 90.000 galona.

Uraditi slijedeće:

- Izvršiti raspored zajedničkih troškova koristeći: metodu prodajne vrijednosti i metodu fizičke vrijednosti. Izračunati bruto dobit i stope bruto dobiti po svakom proizvodu .(15 poena)
- Izvršite raspored zajedničkih troškova metodom konstantne stope bruto marže u slučaju da se vrši dalja prerada 50.000 galona punomasnog mlijeka u 40.000 galona punomasnog kiselog mlijeka, koje se prodaje po cijeni od 30 KM po galonu, uz dodatni trošak od 250.000 KM, a 520.000 galona nemasnog mlijeka u 220.000 galona nemasnog kiselog mlijeka, koje se prodaje po cijeni od 15 KM po galonu, uz dodatni trošak od 600.000 KM. (5 poena)

RJEŠENJE:

- **Raspored zajedničkih troškova metodom prodajne vrijednosti i metodom fizičke vrijednosti i izračun bruto dobiti.**

Metoda prodajne vrijednosti

	Punomasno mlijeko 50.000 galona	Nemasno mlijeko 150.000 galona	Ukupno 200.000 galona
Prodajna vrijednost poslije tačke razdvajanja (prodajna cijena 16 KM odnosno 8 KM)	$50.000 \times 16 = 800.000$	$150.000 \times 8 = 1.200.000$	2.000.000
Učešće prodajne vrijednosti u ukupnoj vr.	40%	60%	
Alokacija zajedničkih troškova (800.000)	$800.000 \times 0,4 = 320.000$	$800.000 \times 0,6 = 480.000$	800.000
Cijena koštanja po galonu	6,40	3,20	

Bruto dobit i stopa bruto dobiti primjene ove metode bi izgledao ovako:

	Proizvod A Proizv.50.000 gal. Prodato 40.000gal.	Proizvod B Proizved.150.000 gal. Prodato 60.000 gal.	Ukupno Proizv.200.000 Prodato 100.000
Prihodi	640.000	480.000	2.240.000
Zajednički troškovi			
1.proizvodni troškovi	320.000	480.000	400.000
2.minus troškovi u zalihama na kraju	(64.000)	(288.000)	(176.000)
3.troškovi prodatih proizvoda	256.000	192.000	448.000
Bruto dobit	384.000	288.000	672.000
Stopa dobiti	60%	60%	60%

METOD FIZIČKIH VRIJEDNOSTI

	Punomasnog mlijeka 50.000 galona	Nemasnog mlijeka 150.000 galona	Ukupno 200.000 galona
Fizička mjera proizvodnje -galona	50.000	150.000	200.000
Učešće u fizičkoj mjeri	0,25	0,75	
Alokacija zajedničkih troškova (800.000)	$800.000 \times 0,25 =$ 200.000	$800.000 \times 0,75 =$ 600.000	800.000
Cijena koštanja po jedinici	4,00	4,00	

Bilans uspjeha prema ovoj metodi je:

	Proizvod A Proizv.50.000 gal. Prodato 40.000gal.	Proizvod B Proiz150.000 gal. Prod. 60.000 gal.	Ukupno Proizv.200.000 Prodato 100.000
Prihodi	640.000	480.000	1.120.000.
Zajednički troškovi			
1.proizvodni troškovi	200.000	600.000	800.000
2.minus troškovi u zalihama na kraju(10.000x4);(90000x4)	(40.000)	(320.000)	(360.000)
3.troškovi prodatih proizvoda	160.000	280.000	440.000
Bruto dobit	480.000	200.000	680.000
Stopa dobiti	75%	41,66%	60,71%

- **Raspored zajedničkih troškova metodom konstantne stope bruto marže**
Koraci u implementaciji ove metode su:

1. izračunati ukupnu stopu bruto marže,
2. na osnovu izračunate stope bruto marže izračunati i oduzeti bruto maržu od prodajne vrijednosti,
3. oduzeti odvojene troškove da bi došli do alokacije zajedničkih troškova.

Korak 1:

Očekivani prihod od prodaje (40.000x30+120.000x15)	3.000.000
Minus odvojeni troškovi i zajednički troškovi (800.000+250.000+600.000)	1.650.000
Bruto marža	1.350.000
Stopa bruto marže	45%

Korak 2:

	Proizvod A 40.000 jed.	Proizvod B 120.000 jed.	Ukupno
Očekivani prihod po 30;15	1.200.000	1.800.000	3.000.000
Minus bruto marža po stopi od 45%	540.000	810.000	1.350.000
Troškovi prodatih proizvoda	660.000	990.000	1.650.000

Korak 3:

	Proizvod A 40.000 jed.	Proizvod B 120.000 jed.	Ukupno
Minus odvojeni troškovi	250.000	600.000	850.000
Zajednički troškovi alocirani na proizvode	410.000	390.000	800.000