

ISBN: 978-99955-45-42-0
UDK: 005.5:338.58

Datum prijema rada: 03.05.2023.
Datum prihvatanja rada: 20.10.2023.
Pregledni naučni rad

APSORPCIONI OBRAČUN TROŠKOVA - VRIJEME ZA PENZIONISANJE?

ABSORPTION COSTING - TIME TO RETIRE?

Teodor M. Petrović

Univerzitet u Istočnom Sarajevu, Ekonomski fakultet Brčko, BiH
teodor.petrovic.efb@gmail.com
ORCID: 0000-0003-4813-9127

Ljiljana Ž. Tanasić

Univerzitet u Istočnom Sarajevu, Ekonomski fakultet Brčko, BiH
ljiljana.tanasic.efb@gmail.com
ORCID: 0000-0003-4602-3446

Apstrakt: *Različite računovodstvene prakse, zasnovane na istim računovodstvenim konceptima i principima, razvijene su kako bi se zadovoljile višestruke i promjenljive potrebe korisnika računovodstvenih izvještaja. Direktno i apsorpciono obračunavanje troškova su dvije računovodstvene prakse, međutim i dalje postoje kontroverze oko toga koja je od ove dvije metode obračuna troškova bolja za donošenje odluka i izvještavanje korisnika računovodstvenih informacija. Cilj ovog rada je zadržati se na istorijskoj prirodi kontroverze i izradi argumente za metodu obračuna troškova koja počiva na ekonomskoj logici i realnosti tržišta, prezentujući genezu obračuna po varijabilnim troškovima, kao i poređenje efekata pune cijene koštanja, sa jedne strane, i efekata obračuna po varijabilnim troškovima, sa druge strane, na neto dobitak. Rad će biti ograničen na netehničke aspekte primjene sistema obračuna troškova u proizvodnim preduzećima. Primarna namjera jeste da ovaj rad doprinese računovodstvenoj profesiji, međutim, rad nije namijenjen samo računovođama, nego i samim menadžerima preduzeća.*

Ključne riječi: *apsorpcioni obračun troškova, obračun po varijabilnim troškovima, finansijsko izvještavanje, puna cijena koštanja, varijabilna cijena koštanja*

JEL klasifikacija: M41

Abstract: *Different accounting practices, based on the same accounting concepts and principles, have been developed to meet the multiple and changing needs of users of*

accounting reports. Direct and absorption costing are two accounting practices, however, there is still controversy over which of these methods is better for decision reporting and reporting to users of accounting information. This paper aims to dwell on the historical nature of the controversy and develop the arguments for a cost accounting method based on economic logic and market reality, presenting the genesis of variable cost accounting, as well as comparing the effects of the absorption cost price, on the one hand, and the effects of direct costing on the other hand, to net profit on the net profit, on the other hand. The work will be limited to non-technical aspects of the application of the cost accounting system in manufacturing companies. The primary intention is that this paper contributes to the accounting profession, however, the paper is not intended only for accountants, but also for company managers.

Key Words: *absorption costing, direct costing, financial reporting, full cost price, variable cost price*

JEL classification: *M41*

1. UVOD

Primarno mjerilo uspjeha poslovnih organizacija je dobit i menadžeri su svjesni dostupnih alata za donošenje odluka koje će maksimizirati odnos troškova i koristi. Alat koji je, između ostalih, dostupan menadžerima jeste računovodstvo troškova i neke od njegovih tehnika mogu se naći u istoriji još od 1492. godine (Waller, 1971, str. 1). Menadžment ponekad ne razumije računovodstvo troškova, pošto se ono odnosi na finansijske izvještaje, a korišćenje izraza "troškovno računovodstvo" implicira da bi se trebalo potpuno razlikovati od nečega što se smatra "normalnim" računovodstvenim sistemom. Jedan od razloga nerazumijevanja odnosa između računovodstva troškova i finansijskih izvještaja je što računovodstveni izvještaji ne potvrđuju intuitivne procjene planiranja menadžera, kolika bi trebala da bude dobit za određeni obračunski period (Waller, 1971, str. 3). Klasičan primjer je period u kome prodaja raste a dobitak opada, dok u drugom periodu dobit raste a prodaja opada u odnosu na prethodni period. Ove dvije paradoksalne situacije su jasne računovođama, kako se fiksni troškovi mogu povezati sa zalihama ili "osloboditi" kada se zalihe prodaju. Menadžerima se ove situacije sa troškovima "logički ne slažu" i oni smatraju kada prodaja raste da i dobit treba da raste i ako ovo nije slučaj prvo pomisle da je greška u računovodstvenom sistemu.

Kao odgovor za razumijevanje računovodstva troškova i neophodnost korišćenja boljih alata u donošenju odluka javlja se obračun po varijabilnim (direktnim) troškovima koji, opet, pokreće pitanje i opredjeljenje za puni obračun troškova (stvarni ili standardni) zaliha prema Međunarodnom računovodstvenom standardu (MRS) 2 i Opšteprihvaćenim računovodstvenim principima (GAAP). Finansijsko računovodstvo i vrednovanje zaliha izgledaju kao riješena stvar i dugo uspavana računovodstvena tema za korisnike finansijskih izvještaja. Drugim riječima, i poslije debate koja se vodi više od 80 godina, i dalje se zahtijeva kapitalizacija opštih fiksnih troškova (OFT) u zalihama, a obračun po varijabilnim troškovima ograničen je na

upravljačko (interno, troškovno) računovodstvo. Značajna dilema pri vrednovanju proizvedene imovine jeste i odluka koji su troškovi relevantni za buduća razdoblja, koje troškove treba uključiti u procjenu imovine, koji troškovi terete tekući prihod, što čini i srž kontroverze između direktnog i punog (apsorpcionog) obračuna troškova (Hendriksen, 1970, str. 270). Međutim, mora se naglasiti da je direktni obračun prvenstveno odvajanje troškova i onda, sekundarno, metoda vrednovanja zaliha (Donnelly, 1961, str. 378). Mnoga preduzeća su za svoje interne potrebe eksperimentisala i koristila sistem obračuna po varijabilnim troškovima i iz vrijednosti zaliha su izostavljala fiksne troškove, kao što su amortizacija, porezi na nekretnine, osiguranje i sl.

Tokom 40-ih, pa sve do 60-ih godina prošlog vijeka opšti troškovi proizvodnje (OTP), i posebno opšti fiksni troškovi (OFT), imali su malo učešće u ukupnim troškovima proizvoda, za razliku od troškova direktnog materijala i direktnog rada. Razlog je bila radno intenzivna proizvodnja, tako da je u udžbeniku računovodstva troškova iz 1953. godine, autora Lang, McFarland i Schiff, opšta procjena bila da OFT iznose oko 10% ukupnih troškova. Međutim, digitalne tehnologije, elektronska kontrola i računarski podržano projektovanje i proizvodnja značajno su uticali na promjene proizvodnog okruženja. Direktna radna snaga, koja je činila 40% troškova proizvodnje prije 25 godina, danas često ne predstavlja više od 5%, a OFT, kao procenat ukupnih troškova, su nastavili da rastu (Schiff i Buzinkai, 2021, str. 4). Potrebno je znatno više odlučnosti da se za eksterno izvještavanje koristi obračun po varijabilnim troškovima, što u sadašnjem odnosu snaga više zavisi od profesionalnih (računovodstvenih) organizacija nego praktičara.

2. GENEZA OBRAČUNA PO VARIJABILNIM TROŠKOVIMA

Iako finansijsko računovodstvo počinje u modernoj civilizaciji i razvija se zajedno sa trgovinom i industrijom, računovodstvo troškova je značajno kasnilo. Industrijalci u Velikoj Britaniji i Sjedinjenim Američkim Državama ulagali su značajne napore već 1805. godine da uspostave sisteme fabričkih troškova. Značajnije studije iz oblasti računovodstva troškova počinju 1890-ih godina u člancima autora, kao što su Metcalfe, Garcke, Fells, Norton, Lewis, Church, Nicholson i Clark, koji u literaturu uvode nove koncepte troškova, kao što su fiksni i varijabilni troškovi, standardni troškovi, centri troškova, relevantni troškovi i sl. (Gyan i Paperman, 1976, str. 3). Razvoj računovodstva troškova bio je usporen i ono se pokušavalo prilagoditi okvirima finansijskog računovodstva i kašnjenje ovog "novog" koncepta troškova može se pripisati i troškovnim računovođama, koji su u "tajnosti" čuvali metode koje su razvijali u preduzećima.

Napredak troškovnog računovodstva između 1890. i 1915. godine bio je pod uticajem pojave "naučnog menadžmenta" i pomjeranje fokusa sa utvrđivanja troškova na kontrolu troškova. Računovodstvo troškova integrisano je u glavnu knjigu, dok su standardni troškovi korišćeni za mjerenje učinaka. Prvi formalno objavljen princip standardnih troškova bio je 1920-ih godina u fabrici koja je proizvodila rukavice marke "Boss". Međutim sistem je pokazao slabost, jer je budžet bio fiksnog tipa i nije

uzimao u obzir odstupanja od plana proizvodnje. Rješenje za ovu slabost standardnih troškova objavljeno je tek 1927. godine kada je ustanovljen prvi formalni fleksibilni budžet u preduzeću "Westinghouse Electric & Manufacturing Company", što je dovelo do stvaranja sistema obračuna po punim troškovima, razdvajanjem fiksnih od varijabilnih troškova (Donnelly, 1961, str. 379). Situacija kada je ostvarena proizvodnja bila manja od planirane definisala se kao stanje nedovoljno apsorbovanih troškova, a situacija kada je proizvodnja bila veća od planirane, nazivala se prekomjernom apsorpcijom troškova. Prekomjerna i nedovoljna apsorpcija je nesumnjivo velika "mana" koja je doprinijela pojavi obračuna po direktnim troškovima usljed izobličenja dobitka ili gubitka u finansijskim izvještajima (Donnelly, 1961, str. 380).

Noble, u svom radu iz 1952. godine, citira izjavu Rejmonda Marpla, pomoćnika sekretara Nacionalne asocijacije troškovnih računovođa, i navodi da se u tzv. prvoj etapi, tj. etapi stanja vrednovanja zaliha i mjerenja dobiti, nije cijenila niti razvijala potreba za odvojenom klasifikacijom i tretmanom fiksnih i varijabilnih troškova. Prelazak u drugu fazu, tj. stanje kontrole troškova i razvoj fleksibilnih budžetskih tehnika, donosi prepoznavanje suštinske razlike između fiksnih i varijabilnih troškova. Treća faza, faza analize troškova, dovela je do situacije da troškovne računovođe uoče suštinsku razliku između ove dvije vrste troškova, koja se može iskoristiti za pružanje boljih informacija o troškovima, i to ne samo za određivanje politike upravljanja, već za sve svrhe u koje se troškovi koriste (Noble, 1952, str. 5).

Jonathan Harris, kontrolor u preduzeću "Dewey and Alray Chemical Company" u Kembridžu (Masačusets), koji se smatra "ocem" direktnih troškova, u svom radu iz 1936. godine, definiše računovodstvo direktnih troškova (aludirajući na medicinsku profesiju) kao redovno računovodstvo standardnih troškova poslije operacije hronične upale slijepog crijeva. Ovom operacijom računovodstvo standardnih troškova, prema zahtjevima menadžmenta, treba da pruži istinite izvještaje o prihodima, gdje su raniji stvarni rezultati bili zamagljeni tehničkim detaljima (Waller, 1971, str. 10).

Iako se vrlo često ističe da obračun po varijabilnim troškovima sve više odgovara karakteristikama poslovanja za potrebe internog izvještavanja (Gersil i Kayal, 2016), pitanje korišćenja obračuna po varijabilnim troškovima za eksterno finansijsko izvještavanje, o čemu su pisali Horngren i Sorter još 1961. godine, nije usaglašeno u akademskim i profesionalnim računovodstvenim krugovima, te je i dalje "na snazi" tradicionalni obračun troškova (stvarni ili standardni) u zvaničnim finansijskim izvještajima.

3. KONTROVERZE OBRAČUNA PUNIH I VARIJABILNIH TROŠKOVA

Vrednovanje zaliha učinaka za potrebe eksternog finansijskog izvještavanja uređeno je važećim računovodstvenim standardima i zakonskim propisima, pri čemu su ciljevi bilo koje metode obračuna troškova sljedeći: (1) vrednovanje zaliha učinaka i pravilno usklađivanje rashoda sa povezanim prihodima; (2) omogućavanje kontrole troškova menadžmentu; (3) pružanje informacija na kojima će se zasnivati prodajne cijene, ako su tržišni uslovi takvi da daju preduzeću određeni stepen kontrole u tom

pogledu (Mauriell, 1965, str. 159-160); (4) obezbjeđenje podataka menadžmentu za donošenje odluka u vezi s problemima kao što su zadržavanje ili promjena postojećih odnosa u asortimanu proizvoda, eliminisanje ili zadržavanje postojećeg proizvoda, uvođenje novog proizvoda, prihvatanje specijalne porudžbine, dalje prerađivanje ili prodaja poluproizvoda, proizvodnja ili kupovina određenog dijela, uvođenje nove smjene, mijenjanje veličine serije i sl. (Stevanović i Petrović, 2016, str. 297).

Efekte primjene obračuna po punim i varijabilnim troškovima pri vrednovanju zaliha, već više od 50 godina, razmatrali su različiti autori kroz svoje radove, kao što su Ijiri, Jaedicke i Livingstone (1965. godine), Barden (1973. godine), Krishnan i Lin (2012. godine), oslanjajući se na važeće računovodstvene propise, ali i same zahtjeve korisnika iskazanih računovodstvenih informacija.

Na osnovu MRS 2, sistem obračuna po stvarnim troškovima ne odgovara zahtjevima obračuna zaliha učinaka i periodičnog rezultata za potrebe zvaničnog eksternog finansijskog izvještavanja, zato što potpuno prevaljivanje nastalih troškova na proizvedene učinke u toku perioda po pravilu ima za rezultat precijenjenu cijenu koštanja zaliha, potcijenjene rashode perioda i nerealno povoljan periodični rezultat (Stevanović i Petrović, 2016, str. 235). S druge strane, sistem obračuna po realistično (objektivno) odmjeranim punim standardnim troškovima uglavnom je primjeren zahtjevima MRS 2, tako da ga ovaj standard (u stavu 21) izričito navodi kao prihvatljiv sistem odmjeravanja cijene koštanja učinaka, ako su dobijeni rezultati približni nabavnoj vrijednosti/cijeni koštanja. Međutim, ipak se ne smije zaboraviti mogućnost koju on pruža menadžmentu da, putem forsiranja proizvodnje preko mogućeg obima prodaje i tome svojstvenim prekomjernim odlaganjem fiksnih troškova u povećanim zalihama učinaka, vještački popravi rezultat tekućeg na račun rezultata narednih obračunskih perioda.

Sistem obračuna po varijabilnim troškovima ponikao je na jednoj drugačijoj ideji o troškovima proizvoda i rezultatu proizvoda, i umjesto prosječnih troškova proizvodnje i prodaje i na njima zasnovanog prosječnog poslovnog rezultata jedinice proizvoda, obračun po varijabilnim troškovima se zasniva na marginalnim troškovima proizvodnje i prodaje i marginalnom rezultatu (Stevanović i Petrović, 2016, str. 212). Umjesto ideje o direktnom doprinosu svake jedinice proizvoda neto rezultatu preduzeća, što implicira alokaciju stvarno nastalih ili standardnih fiksnih troškova po proizvodima, prihvaćena je ideja o "odgovornosti" proizvoda za njegove varijabilne troškove i kontribicioni rezultat. Radi se o ideji odgovornosti ukupnog obima i asortimana za pokriće fiksnih troškova proizvodnje i prodaje i zatim formiranje neto rezultata cjeline poslovnog subjekta, što isključuje potrebu alokacije fiksnih troškova po proizvodima (Stevanović i Petrović, 2016, str. 213). Obračun po varijabilnim troškovima počiva na kontribucionoj teoriji upravljanja poslovnim rezultatom, odnosno njegovoj optimizaciji i predstavlja ugrađenu analizu prelomne tačke u sistem računovodstvenog obuhvatanja i izvještavanja o troškovima i rezultatu za interne ili i za eksterne potrebe informisanja.

Neke generalizacije mogu se napraviti kada se radi o komparaciji obračuna po varijabilnim i apsorpcionim (punim) troškovima. Ukoliko su proizvodnja i prodaja

uravnotežene, pri standardnom obimu proizvodnje, metode varijabilnog i apsorpcionog obračuna troškova donose razumnu dobit i iznos fiksnih troškova, po obje metode, tokom perioda terete prihode. Kada proizvodnja prevazilazi prodaju, tj. kada se zalihe proizvoda povećaju, obračun po apsorpcionim troškovima pokazuje veći dobitak u odnosu na obračun po varijabilnim troškovima. Razlog je odlaganje fiksnih troškova tekućeg perioda u zaliham a za buduća razdoblja i manji iznos od nastalog iznosa fiksnih troškova tokom perioda. Ako prodaja premašuje proizvodnju, što dovodi do smanjenja zaliha gotovih proizvoda, apsorpcioni obračun pokazuje manju dobit nego varijabilni obračun, a razlog je što fiksni troškovi ranije odloženi u zaliham a sada terete prihod perioda u kome je izvršena prodaja proizvoda i ukupni fiksni troškovi koji su zaračunati prihodu nadmašuju iznos fiksnih troškova nastalih u tom razdoblju. Kada je obim prodaje konstantan, a obim proizvodnje varira, obračun po varijabilnim troškovima daje stalan iznos dobiti, pošto na dobit ne utiče promjena zaliha. U istim okolnostima apsorpcioni troškovi daju promjenjiv iznos dobiti koja se može kretati različito od obima prodaje. U periodima kada je obim proizvodnje konstantan, dobit je direktno proporcionalna prodaji i po varijabilnom i apsorpcionom obračunu troškova i podaci će se kretati u istom smjeru, ali neće biti u istom iznosu. Kada se radi o odstupanjima periodičnih dobitaka, koji su obračunati po metodama varijabilnog i apsorpcionog troška, ona imaju tendenciju da budu manja u dužim nego u kraćim obračunskim periodima, pošto se razlike između obima proizvodnje i obima prodaje približavaju jednakostima tokom dužeg perioda. Razlike između godišnjih dobitaka obračunatih pomoću ovih metode su obično manje od obračunatih razlika između mjesečnih iznosa dobiti. Dugoročno posmatrano, kao što Waller u svom radu naznačava (1971, str. 24), oba sistema obračuna troškova će pokazati iste iznose ukupne dobiti, dok postoje razlike u mjeranju međuperiodične dobiti, koja se objašnjava razlikama u kojoj svaka metoda tretira fiksne troškove, što je presudna razlika u efektima na iznos dobiti u određenom periodu.

Harris u svom radu iz 1936. godine, sagledavajući mogućnosti primjene obračuna po varijabilnim troškovima, kao potencijalne nedostatke, odnosno nedoumice oko primjene ovog obračuna, navodi sljedeće: (1) obrtni kapital bi se smanjio uvođenjem niže procijenjene vrijednosti zaliha koja je niža u odnosu na one vrijednosti koje su prihvatljive u današnjoj računovodstvenoj praksi; (2) diskutabilno je da li bi niža procijenjena vrijednost zaliha bila prihvaćena kao osnovica za obračun poreza na dobit; (3) postoje potencijalne poteškoće da zaposleni u prodaji ne bi razumjeli da niži standardni troškovi ne znače istovremeno i niže prodajne cijene, ta da se veći procenat marže mora koristiti za kompenzaciju usljed redukcije opštih troškova proizvodnje (Harris, 1936, str. 507-508). Međutim, sam problem vrednovanja zaliha za potrebe godišnjeg bilansa stanja i poreza na dobit mogao bi se u praksi riješiti uključivanjem u zalihe paušalnog iznosa opštih troškova proizvodnje, koji će se izračunati kao razuman procenat na osnovu standardnih direktnih troškova proizvodnje završnih zaliha u cjelini.

Sa druge strane kao glavne prednosti obračuna po varijabilnim troškovima navode se: (1) pojednostavljivanje obračuna standardnih troškova proizvodnje zbog potpunog

otklanjanja kontroverzi koliki je normalni kapacitet postrojenja; (2) eliminacija OFT kao elementa proizvodnih troškova, čime se zauvijek uklanja problem premalog ili prevelikog tereta, što povećava povjerenje menadžera u standardne troškove koji ne uključuju proizvoljnu raspodjele OFT; (3) razvoj standardnog sistema obračuna troškova koji bi bio još korisniji u kontroli stvarnih troškova proizvodnje; (4) eliminacija OVT proizvodnje kao faktora koji treba uzeti u obzir kod postavljanja budžeta troškova koji se mogu kontrolisati; i (5) uvećana naknada menadžmentu za svaku novčanu jedinicu potrošenu na računovodstvo (Harris, 1936, str. 508-509). Po tom osnovu, prednosti obračuna po varijabilnim troškovima su veće u odnosu na potencijalne nedoumice, te obračun po varijabilnim troškovima pruža značajnije finansijske informacije u odnosu na puni, tj. apsorpcioni obračun.

4. EFEKTI OBRAČUNA TROŠKOVA NA FINANSIJSKO IZVJEŠTAVANJE

U cilju razmatranja dileme da li bi obračun po varijabilnim troškovima poboljšao kvalitet finansijskog izvještavanja, pošli smo od činjenice da su današnji, savremeni uslovi proizvodnje značajno odmakli od radno intenzivne proizvodnje (koja je bila karakteristična za 40-e, 50-e i 60-e godine prošlog vijeka), te da u strukturi troškova dominira značajno, visoko učešće fiksnih troškova u skladu sa strukturom troškova savremenog, tehnološki naprednog, visoko automatizovanog postrojenja.

Nadovezujući se na rad autora Bunea-Bontas (iz 2013. godine) i Schiff i Buzinkai (iz 2021. godine), u nastavku smo sagledali efekte primjene pune cijene koštanja na neto dobitak, sa jedne strane, i efekte primjene varijabilne cijene koštanja na neto dobitak, sa druge strane. U Tabeli 1 date su pretpostavke za dvogodišnji period i uzeta je u obzir situacija da se iznos zaliha na nivou dvogodišnjeg perioda nije promijenio.

Tabela 1: Osnovne pretpostavke

Elementi	2021.	2022.	Elementi kalkulacije	Troš. po jed.	%	
	Broj jed.	Broj jed.				
Prodaja	1.100	1.100	Direktan materijal	4,70	29,37%	
Proizvodnja	1.170	1.030	Direktan rad	1,10	6,88%	
Standard. kapacit.	1.200	1.200	OVT proizvodnje	2,20	13,75%	
Početne zalihe	90	160	OFT proizvodnje	8,00	50,00%	
Krajnje zalihe	160	90	Puni troš. proizvod.	16,00	100%	
Elementi	Po jed.	Po jed.	Planir./stvarni OFT			9.600,00
PC po jedinici	28,00	28,00				
OVT prodaje	1.200,00	1.200,00				
OFT prodaje	960,00	960,00				
OFT administrac.	600,00	600,00				

Izvor: Izrada autora

Radi jednostavnosti narednih prikaza, pošli smo od pretpostavke da su planirani troškovi jednaki stvarnim troškovima, kao i da su prosječni OFT proizvodnje dobijeni dijeljenjem planskih/stvarnih OFT sa standardnim kapacitetom.

4.1. Efekti pune cijene koštanja na neto dobitak

U Tabeli 2 predstavljen je bilans uspjeha za 2021. i 2022. godinu, koristeći obračun po punim troškovima, pri čemu su stavke bilansa uspjeha usklađene sa polaznim pretpostavkama iz Tabele 1.

Tabela 2. Bilans uspjeha za period 1.1.2021. – 31.12.2022.

Elementi	2021. (KM)	2022. (KM)
I Prihodi od prodaje proizvoda	1.100x28,00=30.800,00	1.100x28,00=30.800,00
II Troškovi prodatih proizvoda (3-4)	17.840,00	18.960,00
1. Početne zalihe	90x16,00=1.440,00	160x16,00=2.560,00
2. Troškovi proizvodnje	18.960,00	17.840,00
a) Troškovi materijala izrade	1.170x4,70=5.499,00	1.030x4,70=4.841,00
b) Troškovi zarada izrade	1.170x1,10=1.287,00	1.030x1,10=1.133,00
c) OVT proizvodnje	1.170x2,20=2.574,00	1.030x2,20=2.266,00
d) OFT proizvodnje	9.600,00	9.600,00
3. Troš. ukupno raspolož. proiz. (1+2)	20.400,00	20.400,00
4. Krajnje zalihe	160x16,00=2.560,00	90x16,00=1.440,00
III Bruto dobitak (I-II)	12.960,00	11.840,00
IV Troškovi perioda	2.760,00	2.760,00
1. OVT prodaje	1.200,00	1.200,00
2. OFT prodaje	960,00	960,00
3. OFT administracije	600,00	600,00
V Neto dobitak (III-IV)	10.200,00	9.080,00

Izvor: Izrada autora

Prezentovani podaci ukazuju da je u 2022. godini došlo do iskazivanja manjeg neto rezultata, što je suštinski posljedica "prebacivanja" OFT kroz povećani nivo zaliha za 70 jedinica, sa obračunskog "tereta" 2021. godine na 2022. godinu ($70 \times 8,00 = 560,00 \text{ KM}$). To znači da bi isključivanjem ove komponente, kao dominantne pozicije pune cijene koštanja, neto rezultat u 2021. godini bio za 560,00 KM manji. Sa druge strane, smanjeni nivo zaliha u 2022. godini za 70 jedinica, po istom principu, umanjio je neto rezultat u 2022. godini za 560,00 KM.

4.2. Efekti obračuna po varijabilnim troškovima na neto dobitak

U Tabeli 3 dat je prikaz bilansa uspjeha za 2021. i 2022. godinu, korišćenjem obračuna po varijabilnim troškovima. Prema ovom obračunu OFT se tretiraju kao trošak perioda i ne kapitalizuju se u zalihe.

Tabela 3. Bilans uspjeha za period 1.1.2021. – 31.12.2022. godine

Elementi	2021. (KM)	2022. (KM)
I Prihodi od prodaje proizvoda	1.100x28,00=30.800,00	1.100x28,00=30.800,00
II Troškovi prodatih proizvoda (3-4)	8.800,00	8.800,00
1. Početne zalihe	90x8,00=720,00	160x8,00=1.280,00
2. Troškovi proizvodnje	9.360,00	8.240,00
a) Troškovi materijala izrade	1.170x4,70=5.499,00	1.030x4,70=4.841,00
b) Troškovi zarada izrade	1.170x1,10=1.287,00	1.030x1,10=1.133,00

c) OVT proizvodnje	1.170x2,20=2.574,00	1.030x2,20=2.266,00
3. Troš. ukupno raspolož. proiz. (1+2)	10.080,00	9.520,00
4. Krajnje zalihe	160x8,00=1.280,00	90x8,00=720,00
III KD proizvodnje (I-II)	22.000,00	22.000,00
IV VT perioda (OVT prodaje)	1.200,00	1.200,00
V Kontribicioni dobitak (III-IV)	20.800,00	20.800,00
VI Troškovi perioda	11.160,00	11.160,00
1. OFT proizvodnje	9.600,00	9.600,00
2. OFT prodaje	960,00	960,00
3. OFT administracije	600,00	600,00
VII Neto dobitak (V-VI)	9.640,00	9.640,00

Izvor: Izrada autora

Uzimajući u obzir polazne pretpostavke, ukupni dvogodišnji neto dobitak za oba obračuna je isti, odnosno iznosi 19.280,00 KM. Međutim, isključivanjem OFT iz cijene koštanja zaliha, kod obračuna po varijabilnim troškovima, eliminisan je efekat "prebacivanja" OFT troškova putem zaliha na naredne obračunske periode i, po tom osnovu, prikazano je da je pod datim uslovima, ostvaren isti neto rezultat i za međuperiodični jednogodišnji obračun, tj. i za 2021. i za 2022. godinu, što u značajnoj mjeri mijenja pristup razmatranja ostvarenih rezultata i donošenja određenih poslovnih odluka.

ZAKLJUČAK

Danas, većina autora se slaže da sa raspoloživim alatima i opremom, obračun po varijabilnim troškovima se može integrisati u računovodstveni sistem i doprinijeti korisnim informacijama za menadžere u područjima kontrole troškova, fleksibilnog budžetiranja, proizvodnog i prodajnog asortimana, alternativnog poslovnog odlučivanja, planiranja dobiti, formiranja minimalno prihvatljive cijene na kratak rok, pregrupisanja podataka u pune troškove za eksterne finansijske izveštaje i sl. Međutim, obračun po varijabilnim troškovima, kao što je u svom radu, još 1961. godine, naglasio Donnelly, nije lijek za sve i nije magično dugme za izlječenje od svih nevolja i svih operativnih ned/+

,385ostataka preduzeća, za dobijanje svih odgovora bez truda ili razmišljanja od strane računovođa, ali u rukama vještog menadžmenta on će pružiti jasnu sliku koja će omogućiti da se smanje neugodna iznenađenja na najmanju moguću mjeru i maksimizira krajnja dobit za preduzeće, što i predstavlja samu suštinu dugoročnog uspješnog poslovanja. Oslanjajući se na navedeno u ovom radu, može se reći da bi obračun po varijabilnim troškovima (primarno standardnim) predstavljao poboljšanje u odnosu na dosadašnju praksu obračuna po apsorpcionim troškovima. Naime, iako bi primjena obračuna po varijabilnim troškovima stvorila kratkoročne izazove u implementaciji, dugoročno posmatrano ova promjena bi poboljšala kvalitet finansijskog izvještavanja i omogućila korisnicima bolju procjenu poslovne poluge i rizika kapitala, jer bi zalihe bile prikladnije vrednovane, dok bi rizik upravljanja zaradom bio smanjen. Međutim, kada i u kojoj mjeri će doći do usaglašavanja, po

ovom osnovu, između akademskih krugova, praktičara, profesionalnih (računovodstvenih) organizacija i zakonodavaca, ostaje da se vidi.

2w,1qy LITERATURA

- [1] Barden, H. G. (1973). Accounting basis of inventories - Accounting research study no. 13. *Guides, Handbooks and Manuals*.
- [2] https://egrove.olemiss.edu/aicpa_guides/145
- [3] Bunea-Bontas, C. A. (2013). The Cost of Production Under Direct Costing and Absorption Costing – A Comparative Approach. *Annals - Economy Series*. Constantin Brancusi University, Faculty of Economics, vol. 2. 123-129.
- [4] Donnelly, V. T. (1961). Direct costing. *Haskins & Sells Selected Papers*. 378-392. https://egrove.olemiss.edu/dl_hs/
- [5] Gersil, A., Kayal, C. (2016). A Comparative Analysis of Normal Costing Method with Full Costing and Variable Costing in Internal Reporting. *International Journal of Management* 7(3). 79–92.
- [6] <http://www.iaeme.com/IJM/issues.asp?JType=IJM&VType=7&IType=3>
- [7] Gyan, C., Paperman, B. J. (1976). Direct costing vs. absorption costing: A historical review. *Accounting Historians Journal* 3(1). 1-9.
- [8] <https://core.ac.uk/download/pdf/288065843.pdf>
- [9] Harris, J. N. (1936). What Did We Earn Last Month? *N.A.C.A. Bulletin* (January). 501-527.
- [10] Hendriksen, E. S. (1970). *Accounting Theory*. Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois.
- [11] Horngren, C. T., Sorter, G. H. (1961). Direct Costing for External Reporting. *The Accounting Review* 36(1). 84-93.
- [12] Ijiri, Y., Jaedicke, R. K., Livingstone, J. L. (1965). The Effect of Inventory Costing Methods on Full and Direct Costing. *Journal of Accounting Research* 3(1). 63-74.
- [13] Krishnan, S., Lin, P. (2012). Inventory Valuation Under IFRS and GAAP. *Strategic Finance* 93(9). 51-58.
- [14] Lang, T., McFarland, W. B., Schiff, M. (1953). *Cost Accounting*. Ronald Press Co.
- [15] Mauriell, J. A. (1965). Convertibility of Direct and Conventional Costing. NAA Research Series No. 23: "Direct Costing" (Selected Papers). Ed. Marple, R. P. The Ronald Press Company, New York.
- [16] *Međunarodni računovodstveni standard 2. SRRRS*.
- [17] https://www.srrrs.org/dokumenti/Medjunarodni_racunovodstveni_standardi/IAS/2019_IAS_2_prevod_IA_ZS.pdf
- [18] Noble, P. L. (1952). *Differential Cost Accounting*. Doctoral dissertation. The Ohio State University.
- [19] <https://www.proquest.com/openview/daa97e17ef8fb02d76275b549bc907b4/1?pq-origsite=gscholar&cbl=18750&diss=y>

- [20] Schiff, J., Buzinkai, D. (2021). Is It Time to “Retire” Full Costing? *Management Accounting Quarterly* 22(2). 1-11. <https://www.imanet.org/insights-and-trends/management-accounting-quarterly/maq-index/2021/winter-2021?ssopc=1>
- [21] Shillinglaw, G. (1961). *Cost Accounting: Analysis and Control*. Richard D. Irwin. Inc. Homewood, Illinois.
- [22] Stevanović, N., Petrović, T. (2016). *Upravljačko računovodstvo* (Drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje). Ekonomski fakultet Brčko.
- [23] Waller, B. G. (1971). *Direct costing versus absorption costing*. Master's thesis. The School of Government and Business Administration of The George Washington University. <https://core.ac.uk/download/pdf/36708914.pdf>

SUMMARY

Direct and absorption costing were developed on the same accounting concepts and principles, to meet the multiple and changing needs of users of accounting reports. However, from the point of view of making business decisions for different categories of users of accounting information, there are still controversies as to which of these cost accounting methods is better and more reliable.

General production costs, and especially OFT, had, within the framework of labor-intensive production during the 1940s and until the 1960s, a small share in the total production costs, in contrast to the costs of direct materials and direct labor. However, digital technologies, electronic control, and computer-aided design and production influenced changes in the production environment, which caused a significant continuous increase in the share of OFT in total production costs, to the detriment of a decrease in the percentage of direct labor costs. This further exacerbated the dilemma regarding the valuation of manufactured assets, bringing into focus the question of which costs are relevant for future periods, essentially forming the heart of the controversy between direct and absorption costing.



This work is licensed under the Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0 International License