

OBRAČUN PO VARIJABILNIM TROŠKOVIMA U FUNKCIJI DONOŠENJA ODLUKE O PRIHVATANJU ILI NE PRIHVATANJU SPECIJALNE PORUDŽBINE U PREDUZEĆU ADECO D.O.O. NOVI SAD

Maja Ilić*

Sažetak: Putem alternativnog poslovnog odlučivanja nastoji se poboljšati ekonomsko-finansijski položaj preduzeća kroz maksimalno iskorišćenje šansi. Odlučivanje o alternativama je dosta zahtevno u pogledu informacija tako da traži od preduzeća da bolje upozna uslove koji ga okružuju u poslovanju, da otkriva veći broj poslovnih alternativa i mogućnosti, da svaku analizira i da na kraju odabere onu koja je za njega najbolja. Ovakvo ponašanje znatno doprinosi uspehu preduzeća.

Ključne reči: Obračun po varijabilnim troškovima, alternativno poslovno odlučivanje, prihvatiti ili ne prihvatiti specijalnu porudžbinu.

Abstract: The aim of alternative decision making in business is to improve financial status and position of a company by taking every possible chance. Making different choices is pretty demanding as far as information are concerned and in order to do it properly it is necessary to be aware of all present circumstances, it is also necessary to find as many business alternatives as possible and to analyze each one of them and as the result, to choose the best one. This boosts business success.

Key words: Direct Costing, Alternative business decision making, accepting or rejecting a special business offer.

Uvod

U turbulentnim uslovima i uz prisustvo visokog rizika tržišne privrede preduzeće kao tržišno orijentisan subjekt nalazi se u neprekidnoj borbi za opstanak i razvoj. Biti "rame uz rame" sa vodećim preduzećima iste grane, zahteva prvobitnu spoznaju uslova u kojima preduzeće posluje. Dati uslovi predstavljaju široki splet okolnosti ne samo unutar preduzeća, već i oko njega. Identifikovanje takvih okolnosti dovodi rukovodiocima u situaciju da donesu poslovne odluke koje drastično mogu da promene poslovnu koncepciju preduzeća.

Postojanje potrebe za svakodnevnim donošenjem poslovnih odluka koje će imati odjeka kako u kratkoročnom tako i dugoročnom periodu predstavlja često pitanje za poslovnog subjekta. Imajući u vidu da većina takvih poslovnih subjekata u današnjem vremenu i na našim prostorima nemaju dovoljno prostora, a ni kapitala da svakodnevno odlučuju o dugoročnim poduhvatima. Time se pitanje kratkoročnih poslovnih odluka stavlja se u prvi plan, a koje za razliku od dugoročnih odluka ne zahtevaju dodatna ulaganja već iskorišćenje postojećih resursa na najefikasniji način.

Prilikom donošenja odluka rukovodioci imaju mogućnost izbora tj. odabira određenih alternativa. Proces donošenja odluka koji se odnosi na kratak vremenski period i koji daje mogućnost izbora između određenih alternativa, a sa ciljem najefikasnije upotrebe raspoloživih resursa spada u domen alternativnog poslovnog odlučivanja. Jedno od takvih pitanja je i donošenje odluke da li prihvatiti ili ne specijalnu porudžbinu.¹ Rešavanje ovih pitanja zahteva kvalitativne i kvantitativne informacije uz čije kombinovnje se dolazi do optimalnog rešenja. Poseban značaj u donošenju odluka u procesu alternativnog poslovnog odlučivanja ima cost-benefit analiza. Osnova cost-benefit analize je upoređivanje troškova i koristi pojedinih alternativa. Alternativa koja donosi najviše koristi, a uslovljava najmanje troškova je najprihvatljivija sa kvantitativnog aspekta. Konačna odluka o odabiru najbolje alternative uključuje i sagledavanje kvalitativnih faktora.

* Maja Ilić, saradnik u nastavi, Visoka poslovna škola strukovnih studija, Novi Sad.

¹ Pored odluke prihvatiti ili ne prihvatiti specijalnu porudžbinu u domen alternativnog poslovnog odlučivanja se svrstavaju: izbor najpovoljnijeg učešća postojećih proizvoda u asortimanu, eliminisanje ili zadržavanje proizvoda, uvođenje novog proizvoda, prodati ili preradivati poluproizvod ili finalni proizvod, prihvatiti ili ne specijalnu porudžbinu, zadržati postojeću veličinu serije ili je promenuti, nabaviti ili proizvoditi određeni poluproizvod i sl.

Posmatrajući troškove kao bitne činioce pri poslovnom odlučivanju zahteva i spoznaju najprikladnijeg sistema obračuna. Kao jedan od sistema obračuna troškova koji se istakao, a tiče se donošenja odluka u domenu alternativnog poslovnog odlučivanja, jeste sistem obračuna po varijabilnim troškovima.

Sistem planiranja i obračuna po standardnim varijabilnim troškovima

Troškovi zauzimaju značajno mesto u velikom broju kvantitativnih informacija, jer se kroz njih izražavaju efekti mnoštva faktora. Da bi se došlo do optimalnog rešenja neophodno je da troškovi i koristi budu relevantne za donošenje odluka. Relevantnost i irrelevantnost troškova se može prikazati:

Relevantni troškovi	Irelevantni troškovi
<ul style="list-style-type: none"> ▪ pogodeni (izazvani) odlukom ▪ budući (planirani) troškovi ▪ troškovi koji su različiti između alternativa koje se razmatraju 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ne zavise od odluke ▪ istorijski (sunk) troškovi ▪ troškovi koji se ponavljaju u identičnom iznosu za razmatrane alternative

Slika 1. Ključne karakteristike (i)relevantnih informacija o troškovima²

Relevantni troškovi i koristi su dodatni troškovi i koristi i različiti od alternative do alternative. Troškovi koji su bili neizbežni u prethodnim periodima, tzv. sunk cost takođe se ignorišu sa aspekta diferencijalne analize. Oni su nastali kao potreba postojanja poslovnih alternativa preduzeću, a koje nisu pod uticajem zajedničkih faktora. Troškovi koji se od alternative do alternative ponavljaju ili koji su zajednički za više alternativa nisu značajni za analizu. Relevantni troškovi nisu samo oni troškovi koji se mogu precizno izmeriti to su troškovi koji moraju da se uključe bar u procenjenom iznosu.

Sistem planiranja i obračunavanja po standardnim varijabilnim troškovima se tretira kao specifičan metod obuhvata, alokacije i realokacije po mestima i nosiocima troškova, jer stvarni troškovi i ovde kao i u sistemima iz kojih je iznikao, čine obavezan predmet obračuna. To znači, da ovaj sistem "ne napušta ukupne troškove kao vrednosnu osnovu već ih samo u odnosu na prethodne sisteme obračuna drugačije obračunava, a u skladu sa drugačijom koncepcijom troškova proizvoda, troškova perioda i poslovnog rezultata."³ Ovaj sistem se zasniva na marginalnim troškovima proizvodnje i prodaje i marginalnom rezultatu. Dobijeni marginalni rezultat se koristi za pokriće fiksnih troškova i formiranje neto rezultata, čime se isključuje potreba za alokacijom fiksnih troškova po proizvodima. Time se on zasniva na kontribucionoj teoriji upravljanja poslovnim rezultatom. Ovaj sistem obračuna se zasniva samo na varijabilnim troškovima proizvodnje i varijabilnim troškovima prodaje. Kontribicioni rezultat po pokriću varijabilnih troškova proizvodnje i kontribicioni rezultat po pokriću varijabilnih troškova prodaje su direktni proizvodi ovog sistema obračuna.

Posmatrani sistem troškova se zasniva na standardnim iznosima varijabilnih troškova. Za standardizaciju troškova koriste se različite metode i postupci. Prilikom standardizacije uvek se polazi od respektovanja uticaja tehnoloških, organizacionih i društvenih faktora, nezavisno od načina koji je primenjen u njihovom utvrđivanju. Pored standardizacije direktnih, vrši se standardizacija i opštih varijabilnih troškova koja pretpostavlja utvrđivanje učinka i standardnog stepena zaposlenosti za pojedina mesta troškova. Kod fiksnih troškova koji imaju karakter troškova perioda, preduzeće može, ali i ne mora da utvrđuje standarde. Kao posledica uticaja obračuna po standardnim troškovima varijabilni troškovi proizvoda se izražavaju u standardnim iznosima, što istovremeno otvara pitanje odstupanja stvarnih od standardnih troškova i njihov tretman. Odstupanja stvarnih od standardnih varijabilnih troškova proizvodnje tretiraju se kao troškovi perioda, umesto njihovog vezivanja za nosioce, osim u situaciji kada su ta odstupanja nastala kao posledica netačno utvrđenih standarda (kod pozitivnog odstupanja). S obzirom da komercijalnu cenu koštanja proizvoda čine i varijabilni troškovi prodaje, odstupanja od ovih standardnih troškova tretiraju se kao i prethodna odstupanja tj. pokrivaju se iz kontribucionog rezultata. Ovakvo rešenje problema odstupanja stvarnih od standardnih troškova omogućilo je da se izvrši diferenciranje kontribucionog rezultata tj. da se

² Stevanović, N., Malinić, D., Milićević, V., *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2006, str. 414.

³ Isto, str. 305.

utvrdi koliki je njegov vrednosni izraz najpre po pokriću standardnih varijabilnih troškova, a zatim i po pokriću odstupanja od standardnih varijabilnih troškova. Iznos kontribucionog rezultata po pokriću odstupanja uglavnom se utvrđuje za celo preduzeće na nivou globalnog računa dobitka i gubitka ili po pogonima koji imaju karakter dobitnih centara.

Bitna specifičnost ovog sistema obračuna je izražena u podeli ukupnih troškova na dve osnovne grupe: na varijabilne i fiksne troškove. Koristeći ovakvu podelu, u cenu koštanja proizvoda se obračunavaju samo standardni varijabilni troškovi tj. zalihe nedovršenih proizvoda i gotovih proizvoda vrednuju se samo po standardnim varijabilnim troškovima. Fiksni troškovi nisu predmet obračunavanja u cenu koštanja, nego se oni kao troškovi perioda pokrivaju na teret prihoda tekućeg perioda. Ovakva situacija je uticala i na realnije izražavanje vrednosti zaliha, jer je izostajanje fiksnih troškova iz cene koštanja omogućilo da se eliminiše uticaj promena u stepenu korišćenja kapaciteta na visinu cene koštanja odnosno, zalihe su oslobođene troškova neiskorišćenog kapaciteta. Time se ukazuje da novinu u ovom sistemu obračuna predstavlja ideja da se u troškove proizvoda uključuju samo varijabilni troškovi proizvodnje, dok se u troškove perioda uključuju pored neproizvodnih troškova i opšti fiksni troškovi proizvodnje u celini. Povezujući varijabilne troškove proizvodnje i varijabilne troškove prodaje formira se komercijalna cena koštanja proizvoda.

Pored doprinosa sistema obračuna po standardnim varijabilnim troškovima alternativnom poslovnom odlučivanju, vidljiv je i njegov pozitivan efekat u planiranju i kontroli periodičnog rezultata, stvaranju troškovne podloge za formiranje prodajnih cena i zadovoljavanju informacionih zahteva stimulativnog nagrađivanja o troškovima i poslovnom rezultatu. Na kraju se može reći da je sistem planiranja i obračunavanja po standardnim varijabilnim troškovima nastao kao rezultat težnje da se objedine prednosti sistema obračuna po standardnim troškovima i sistema obračuna po varijabilnim troškovima.

Informativne mogućnosti pojedinih sistema obračuna troškova u funkciji racionalnog upravljanja nisu podjednake. Svaki od njih, pak, može pružiti određene koristi i upotrebljive informacije za adekvatno donošenje poslovnih odluka.⁴ Upravo ta težnja za prilagođavanjem savremenim uslovima poslovanja kroz prevazilaženje nedostataka i otkrivanje prednosti uslova je stvaranje novog sistema obračuna troškova nazvanim razvijeni sistem obračuna po standardnim varijabilnim troškovima, zasnovan na postepenom pokriću fiksnih troškova kao troškova perioda.

Osnovne prednosti sistema planiranja i obračunavanja po standardnim varijabilnim troškovima

Kao najveća prednost navedena je težnja da se prevaziđu nedostaci prethodnih sistema obračuna troškova uz istovremeno prihvatanje njihovih dobrih strana. Pre svega, ovaj sistem obračuna troškova i rezultata ukida mogućnost preduzeću da prikazuje bolji tekući rezultat na teret narednog obračunskog perioda. Ovakva situacija nastala je iz razloga što se vrednost zaliha nedovršenih proizvoda, poluproizvoda i gotovih proizvoda u bilansu iskazuje po standardnim varijabilnim troškovima bez uključivanja fiksnih troškova, odnosno troškova neiskorišćenog kapaciteta, i drugih slabosti posmatranog perioda. Niže vrednovanje zaliha doprinosi i štednji obrtnog kapitala preduzeća i povećanju njegove likvidnosti, jer je za pokriće zaliha preduzeća potrebno manje obrtnih sredstava.

Prednost ovog sistema planiranja i obračuna troškova i rezultata ogleda se i u kvalitetu i sadržajnosti pokazatelja i informacija koje obezbeđuje, kao što su, na primer: stopa prosečnih varijabilnih troškova, stopa marginalnog rezultata, apsolutni iznos fiksnih troškova i drugo. Ovi podaci omogućuju preduzeću planiranje finansijskog rezultata pri različitim obimima proizvodnje i prodaje i blagovremeno utvrđivanje gubitka u poslovanju zbog nedovoljnog stepena korišćenja kapaciteta. Takođe postoji mogućnost pravovremenog poslovnog odlučivanja u vezi sa dodatnom proizvodnjom, naročito u uslovima nedovoljne iskorišćenosti kapaciteta, uvođenjem novog proizvoda, prihvatanjem specijalnih porudžbina i sl. Sve ovo ukazuje da je ovaj obračun nezamenljiv upravo kod donošenja pojedinačnih poslovnih odluka, odnosno kod alternativnog poslovnog odlučivanja.

⁴ Novičević, B., Uloga računovodstva troškova u upravljanju preduzećem, Zbornik radova, Partizanske vode, str. 49-50

Značaj sistema ogleda se i na polju kontrole troškova. Sama činjenica da se sistem bazira na standardnim iznosima troškova stvorila je uslov za permanentnu kontrolu troškova i blagovremeno reagovanje na svako odstupanje. Brže se uočavaju uzroci nastalih odstupanja, bolje se organizuje njihovo eliminisanje i preduzeće se brže osposobljava da nastavi poslovanje planiranim tokom. Sistem planiranja i obračunavanja po varijabilnim troškovima, sa podacima i informacijama koje obezbeđuje, predstavlja polaznu osnovu za analizu prelomne tačke. Jer, optimizacija odnosa troškovi-prihod-rezultat čini relevantnim ukupne fiksne troškove, a ne njihov prosečan iznos po jedinici proizvoda, koji su aktuelni kod ostalih sistema obračuna.

Sagledavanjem odnosa obima poslovanja, troškova, cena i rezultata kroz primenu ovog sistema obračuna, kao i poznavanje tržišta i njegovih zahteva omogućuje preduzeću da vodi politiku diferenciranih cena proizvoda, sa osnovnim ciljem, između ostalog, osvajanja novih kupaca i područja tržišta. Osvajanjem novih kupaca i novih tržišta otvara se lanac pozitivnih reakcija izražen kroz povećanje obima prodaje, koja se odražava na povećanje obima proizvodnje dovodeći do većeg stepena korišćenja kapaciteta, da bi na kraju došlo do ostvarenja većeg finansijskog rezultata. To znači da, podaci i informacije koje obezbeđuje ovaj sistem obračuna troškova, povezano sa saznanjima preduzeća o tržišnim kretanjima omogućuju stvaranje obimne i kvalitetne informacione osnove za takvo poslovno odlučivanje o proizvodnoj i prodajnoj politici, koje će omogućiti optimalizaciju finansijskog rezultata preduzeća.

Praktični primer u funkciji donošenja odluke o prihvatanju ili ne prihvatanju specijalne porudžbine u preduzeću Adeco d.o.o. Novi Sad

Pitanje prihvatanja dodatne porudžbine je jedno od čestih pitanja na koje menadžment treba da odgovori. Česte pojave neiskorišćenosti kapaciteta bi bile mogućnost za prihvatanje dodatnih porudžbina. Međutim postavlja se pitanje da li je uvek opravdano da one budu prihvaćene. Cena je jedan od osnovnih faktora koji će imati uticaja na takvu odluku. Treba imati u vidu da ona može biti ponuđena ili da postoji zahtev da se ona formira. Da li niža cena od ukupnih troškova proizvodnje može biti pokazatelj prihvatanja dodatne porudžbine? Naizgled odgovor na postavljano pitanje je negativan, međutim može da bude i drugačije. Razmatranje uticaja prodajnih cena na odluke u domenu da li ili ne prihvatiti specijalnu porudžbinu može se sagledati iz više uglova.

Posmatrano preduzeće Adeco d.o.o. proizvodi Dizel Flux i to 2.756 litara po prodajnoj ceni od 120 dinara po litri. Kapacitet preduzeća u proizvodnji ovog proizvoda je iskorišćen 67%. Podaci su sledeći:

a) Nis Jugopetrol nudi preduzeću Adeco d.o.o. da otkupi dodatnih 1.357 litara Dizel Flux u vidu specijalne porudžbine po ceni od 78 dinara po litri. Postavlja se pitanje da li se u ovom slučaju preduzeću isplati da prihvati takvu porudžbinu. Profitabilnost po jedinici Dizel Flux se može prikazati izveštajem u apsorpcionoj formi:

Tabela 1. Kalkulacija Dizel Flux proizvoda

	Po jedinici
I Prodajna cena	120
II Varijabilni troškovi proizvodnje prodatih proizvoda po jedinici proizvoda (1 do 4)	67
1. Troškovi materijala	22
2. Troškovi direktnog rada – 15min.	20
3. Opšti varijabilni troškovi proizvodnje	15
4. Opšti fiksni troškovi	10
III Kontribucionni rezultat po jedinici (I–II)	53
IV Varijabilni troškovi prodaje po jedinici proizvoda (1 do 2)	15
1. Varijabilni troškovi prodaje	8
2. Fiksni troškovi	7
I Prodajna cena	120
V Ukupni troškovi (II+IV)	82
Neto poslovni rezultat (I-V)	38

Sagledavajući prethodni obračun vidimo da je neto poslovni rezultat pozitivan i iznosi 38 dinara po jednoj litri *Dizel Fluxa*. Ova pozitivna razlika nastaje usled toga što je prodajna cena po jedinici veća od ukupnih troškova (prodajna cena je 120 dinara, ukupni troškovi 82 dinara). Iz ovog obračuna sledi da sve prodajne cene iznad 82 dinara utiču na pozitivan rezultat. Samo u tim slučajevima prihvatanje dodatne porudžbine je opravdano, što znači da prihvatanje porudžbine od preduzeća Nis Jugopetrol po ceni od 78 dinara nije opravdano. Da li je zaista tako? Prilikom upoređivanja neophodno je sagledati samo varijabilne troškove iz razloga što u većini slučajeva, pa i sada preduzeće po osnovu dodatne porudžbine nema dodatne fiksne troškove. Postojeći fiksni troškovi se smanjuju po jedinici ukoliko se prihvati specijalna porudžbina, jer se dele na veći broj proizvoda, ali se ne sagledavaju prilikom upoređivanja prodajne cene i troškova koji su vezani za proizvod. Time se može zaključiti da svaka prodajna cena iznad 65 dinara (tabela 3), koliko iznose varijabilni troškovi, doprinosi povećanju kontribucionog dobitka.

Izveštaj u kontribucionoj formi potvrđuje prthodne iskaze:

Tabela 2. Kalkulacija Dizel Flux proizvoda

	Po jedinici
I Prodajna cena	120
II Varijabilni troškovi (1 do 4)	65
1. Troškovi materijala	22
2. Troškovi direktnog rada – 18 min. 45 sek.	20
3. Opšti varijabilni troškovi proizvodnje	15
4. Varijabilni troškovi prodaje	8
III Kontribucioni rezultat po jedinici (I–II)	55
IV Ukupni fiksni troškovi	17
1. Opšti fiksni troškovi (neproizvodni)	10
2. Fiksni troškovi	7
I Prodajna cena	120
II Varijabilni troškovi	65
IV Fiksni troškovi	17
Poslovni dobitak po jedinici (I–(II+IV))	38

Da je opravdano prihvatiti dodatnu porudžbinu po ceni koju je ponudio kupac, po 78 dinara pokazuje sledeća tabela:

Tabela 3. Kalkulacija Dizel Flux proizvoda i specijalne porudžbine

	2.756 litara Dizel Fluxa	2.756 litara Dizel Fluxa	Dodatnih 1.357 litara iz specijalne porudžbine	Ukupno:
I Prihod od prodaje proizvoda	330.720	330.720	105.846	436.566
II Varijabilni troškovi	184.652	184.652	88.205	369.304
1. Troškovi materijala	60.632	60.632	29.854	121.264
2. Troškovi direktnog rada	55.120	55.120	27.140	110.240
3. Opšti varijabilni troškovi proizvodnje	41.340	41.340	20.355	82.680
4. Varijabilni troškovi prodaje	27.560	27.560	10.856	55.120
III Kontribucioni rezultat	146.068	146.068	17.641	163.709
IV Ukupni fiksni troškovi	41.340			41.340
1. Opšti fiksni troškovi (neproizvodni)	22.048			22.048
2. Fiksni troškovi	19.292			19.292
III Kontribucioni rezultat	146.068			163.709
IV Ukupni fiksni troškovi	41.340			41.340
Poslovni dobitak (III–IV)	104.728			122.369

Ukoliko bi se proizvodilo samo 2.756 litara *Dizel Fluxa* poslovni dobitak bi iznosio 104.728 dinara. Međutim u slučaju prihvatanja specijalne porudžbine taj dobitak bi se uvećao na 122.369 dinara (tabela 4). Iz prethodnih obračuna vidi se da uprkos nižoj ponuđenoj otkupnoj ceni u odnosu na ukupne troškove, proizvođaču se isplati da prihvati dodatnu porudžbinu od 1.357 proizvoda po ceni od 78 dinara iz pomenutih razloga.

b) Međutim, preduzeće ima mogućnost da iskoristi slobodan kapacitet i umesto tog proizvoda proizvede 1.540 litara nekog drugog proizvoda (*4 Power dizela*) po ceni od 111 dinara po litri. Postavlja se pitanje da li se preduzeću više isplati da prihvati dodatnu porudžbinu ili da proizvede 1.540 litara *4 Power dizel*.

Kontribicioni rezultat *4 Power dizela* može se prikazati:

Tabela 4. Kalkulacija *4 Power dizela* proizvoda

	Po jedinici
I Prodajna cena	111
II Varijabilni troškovi (1 do 4)	86
1. Troškovi materijala	28
2. Troškovi direktnog rada – 18 min. 45 sek.	26
3. Opšti varijabilni troškovi proizvodnje	22
4. Varijabilni troškovi prodaje	10
III Kontribicioni rezultat po jedinici (I–II)	25

Pošto postoji i druga mogućnost da preduzeće proizvodi 1.540 litara *4 Power dizela* po ceni od od 111 dinara po litri, neophodno je analizirati i ovu alternativu.

Tabela 5. Kalkulacija *4 Power dizela* proizvoda

	2.756 litara Dizel Flux	1.540 litara 4 Power dizela	Ukupno:
I Prihod od prodaje proizvoda	330.720	170.940	501.660
II Varijabilni troškovi	184.652	132.440	317.092
1. Troškovi materijala	60.632	43.120	103.752
2. Troškovi direktnog rada	55.120	40.040	95.160
3. Opšti varijabilni troškovi proizvodnje	41.340	33.880	75.220
4. Varijabilni troškovi prodaje	27.560	15.400	42.960
III Kontribicioni rezultat	146.068	38.500	184.568
IV Ukupni fiksni troškovi			41.340
1. Opšti fiksni troškovi (neproizvodni)			22.048
2. Fiksni troškovi			19.292
III Kontribicioni rezultat			184.568
IV Ukupni fiksni troškovi			41.340
Poslovni dobitak (III–IV)			143.228

Proizvodnja 2.756 litara *Dizel Fluxa* i 1.540 litara *4 Power dizela* doprinose ostvarenju poslovnog dobitka od 143.228 dinara (tabela 6). Kada uporedimo ukupan dobitak po osnovu ove kombinacije proizvoda i ukupan dobitak (122.369 dinara) iz proizvodnju 2.756 litara *Dizel Fluxa* i prihvatanje specijalne porudžbine, može se zaključiti da se više isplati uz postojeću proizvodnju proizvoditi dodatnih 1.540 litara *4 Power dizela*, nego prihvatiti specijalnu porudžbinu.

Ukoliko proizvodimo 4 Power dizela moramo da odbacimo specijalnu porudžbinu Dizel Fluxa. Međutim pošto su kapaciteti ograničavajući faktor neophodno je izračunati i kontribicioni rezultat u određenoj vremenskoj jedinici. Kontribicioni rezultat po minuti će biti predmet izračunavanja, a on se računa stavljanjem u odnos kontribucionog rezultata po jedinici i brojem minuta neophodnih za proizvodnju posmatranog proizvoda:

Tabela 6. Kontribicioni rezultat po minuti Dizel Fluxa, Power dizela i proizvoda iz specijalne porudžbine

Proizvod	Kontribicioni rezultat po minuti	
Dizel Flux	53 dinara/15 minuta	= 3,53 din/min
4 Power dizel	25 dinara /18 minuta 45 sekundi	= 1.34 din/min
Specijalna porudžbina	13 dinara /15 minuta	= 0,87 din/min

Iz ovoga se može zaključiti da se je zaista bolje proizvoditi 4 Power dizel nego prihvatiti specijalnu porudžbinu.

Prodaja proizvoda iz 4 Power dizela za 18 minuta 45 sekundi odbacuje 25 dinara kontribucionog rezultata, a prodaja iz specijalne porudžbine za isti vremenski period bi odbacila 16.24 dinara. Kada bi kupci ponudili da kupe Dizel Flux za 85,1 dodatna porudžbina odbacivala 20.1 dinara kontribucionog rezultata po jedinici. Prethodne tvrdnje se mogu prikazati:

Tabela 7. Kalkulacija Dizel Flux proizvoda po prodajnoj ceni od 85,1 dinar

	Po jedinici
I Prodajna cena	85,1
II Varijabilni troškovi (I do 4)	65
1. Troškovi materijala	22
2. Troškovi direktnog rada – 18 min. 45 sek.	20
3. Opšti varijabilni troškovi proizvodnje	15
4. Varijabilni troškovi prodaje	8
III Kontribicioni rezultat po jedinici (I–II)	20,1

U tom slučaju kontribicioni rezultat po minuti proizvoda iz specijalne porudžbine bi bio 20.1 dinar/15 minuta = 0,87 din/min, kao i kod 4 Power dizela, čime bi bilo svejedno da li će se proizvoditi 4 Power dizel ili specijalna porudžbina Dizel Fluxa.

85.1 dinar kao prodajna cena se određuje kada se na ukupne varijabilne troškove koji iznose 65 dinara dodaju oportunitetni troškovi proistekli iz alternativne upotrebe neiskorišćenih kapaciteta. Oportunitetni troškovi proistekli iz alternativne upotrebe neiskorišćenih kapaciteta dobijaju se kada se kontribicioni rezultat po minuti 4 Power dizela koji iznosi 1,34 din/min pomnoži sa 15 minuta, čime se dobije 20,1 što ujedno predstavlja i kontribicioni rezultat po jedinici proizvoda u slučaju prodajne cene od 85,1 dinar.

c) Pretpostavka da preduzeće u potpunosti koristi svoje kapacitete sa ili bez specijalne porudžbine. Ukoliko se pri iskorišćenosti kapaciteta od 67% proizvede 2.756 litara Dizel Fluxa, onda se pri iskorišćenosti od 100% proizvede 4.113 litara istog proizvoda. Ukoliko se prihvati specijalna porudžbina od 1.357 litara Dizel Fluxa do ispunjenosti kapaciteta od 100% neophodno je proizvesti još 2.756 litara posmatranog proizvoda.

Proračun je sledeći:

Tabela 8. Kalkulacija Dizel flux proizvoda

	4.113 litara Dizel Flux	2.756 litara Dizel Flux i dodatnih 1357 Dizel Flux	Razlika
I Prihod od prodaje proizvoda	529.560	436.566	92.994
II Varijabilni troškovi	286.845	286.845	0
1. Troškovi materijala	97.086	97.086	0
2. Troškovi direktnog rada	88.260	88.260	0
3. Opšti varijabilni troškovi proizvodnje	66.195	66.195	0
4. Varijabilni troškovi prodaje	35.304	35.304	0
III Kontribucioni rezultat	242.715	149.721	92.994
IV Ukupni fiksni troškovi	75.021	75.021	0
1. Opšti fiksni troškovi (neproizvodni)	44.130	44.130	0
2. Fiksni troškovi	30.891	30.891	0
III Kontribucioni rezultat	242.715	149.721	92.994
IV Ukupni fiksni troškovi	75.021	75.021	0
Poslovni dobitak (III-IV)	167.694	74.700	92.994

Ukoliko bi se prihvatila specijalna porudžbina kao dopuna do punog kapaciteta, poslovni dobitak bi bio za 92.994 dinara manji nego da preduzeće proizvodi punim kapacitetom *Dizel Flux* po redovnoj ceni od 120 dinara. To znači da u slučaju mogućnosti iskorišćenja kapaciteta od 100% prihvatanje specijalne porudžbine bilo bi opravdano ukoliko bi kupac ponudio cenu koja je u visini uobičajene tržišne cene (u primeru 120 dinara po litri).

Zaključak

Sistema obračuna po standardnim varijabilnim troškovima pruža mogućnost da se na brži način odgovori na brojne alternative koje se javljaju u preduzeću. Svaka alternativa koja će dovesti do upošljavanja slobodnih kapaciteta, bilo da je reč o uvođenju novog proizvoda, izmeni u postojećem asortimanu, prihvatanju specijalne porudžbine itd., mora da bude analizirana sa aspekta njenog doprinosa celokupnom rezultatu preduzeća. Značaj marginalnog rezultata koji donosi neka od alternativa je u fokusu posmatranja tog doprinosa finansijskom rezultatu. Standardni iznos varijabilnih troškova predstavlja dobru osnovu za kontrolu troškova i eventualne korekcije. Pokriće fiksnih troškova iz prihoda perioda usmerava preduzeće da kontinuirano traži nove šanse. Kratak vremenski period iziskuje brzinu reagovanja i donošenja poslovnih odluka. Nemogućnost preduzeća da pokrije eventualno nastali gubitak predstavlja korak dalje ka pronalaženju najboljih rešenja.

Sagledavajući preduzeće Adeco d.o.o. Novi Sad može se zaključiti da ukoliko prihvati specijalnu porudžbinu po ceni nižoj od njegove trenutne prodajne, ostvariće veći poslovni dobitak umesto da proizvodi samo postojeći proizvod. Rezultati prihvatanja specijalne porudžbine bez obzira na nižu otkupnu cenu proizvoda od trenutne tekuće cene su povećanje iskorišćenosti kapaciteta i regresija fiksnih troškova po jedinici usled nepostojanja dodatnih fiksnih troškova. U ovom slučaju za preduzeće je bitno da mu kupac ponudi cenu koja

će biti najmanje u visini varijabilnih troškova. Ukoliko je ponudena cena jednaka varijabilnim troškovima preduzeće neće imati pad poslovnog dobitka. Međutim, daljom analizom donet je zaključak da je isplativije proizvesti drugi proizvod nego prihvatiti specijalnu porudžbinu. Krajnji zaključak je da se preduzeću najviše isplati da u potpunosti iskoristi kapacitet proizvodnjom već postojećeg proizvoda i njegovom prodajom po postojećoj prodajnoj ceni.

Imajući u vidu da pored kvantitativnih faktora koji utiču na donošenje poslovnih odluka utiču i kvalitativni faktori koje takođe treba uzeti u razmatranje. Ukoliko bi se prihvatila specijalna porudžbina takva odluka proizvođača bi mogla da prouzrokuje nezadovoljstvo redovnih kupaca. Kupovina proizvoda po redovnim cenama i saznanje da se isti proizvodi prodaju po nižim cenama moglo bi da dovede do smanjenja obima kupovine posmatranih proizvoda i zahteva za odobrenjem popusta koji bi imali posledice na nemogućnost pokrivanja troškova po osnovu datih proizvoda i smanjenje ukupnog rezultata. Sa druge strane ukoliko se ne prihvati specijalna porudžbina, proizvođač može da izgubi dominantnog kupca, kao jednog od značajnih izvora redovnih prihoda. Takođe, jedno od najbitnijih pitanja ostaju postojanje konkurencije i mogućnost da tržište prihvati dodatnu količinu proizvoda. Veliki broja konkurenata uslovio bi potrebu da preduzeće prihvati prvu opciju koja vodi ka smanjenju prodajne cene za sve kupce uz ostvarenje regresije poslovnog dobitka. Sa druge strane ukoliko dođe do zasićenosti tržišta preduzeću se dugoročno isplati da svoju proizvodnju preorijentiše na neki drugi proizvod.

Literatura

- [1] Gajić Ljubica, *Upravljačko računovodstvo-obračun troškova*, Čikoš holding, Subotica, 2000.
- [2] Malinić Dejan, *Računovodstvo troškova i poslovno odlučivanje*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000.
- [3] Meigs F. Robert & Meigs B. Walter, *Accounting: The Basis for Business Decisions*, McFraw-Hill publishing company, 1990.
- [4] Novičević Blagoje, „Uloga računovodstva troškova u upravljanju preduzećem“, Zbornik radova, Partizanske vode, 1991.
- [5] Novičević Blagoje, *Upravljačko računovodstvo-obračun troškova*, Prosveta, Niš, 1998.
- [6] Stevanović Nikola, Malinić Dejan, Milićević Vlade, *Upravljačko računovodstvo*, Centar za izdavačku delatnost Ekonomski fakultet, Beograd, 2006.
- [7] Vujović Dragan, „Alternativno poslovno odlučivanje“, *Računovodstvo*, Savez računovođa i revizora Srbije; Beograd, br. 7-8/2006.
- [8] Vujović Dragan, „Alternativno poslovno odlučivanje-diferencijalna analiza“, *Računovodstvo*, Savez računovođa i revizora Srbije; Beograd, br. 2/2000.