

# Utjecaj primjene metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na uspješnost poslovanja proizvodnog poduzeća

---

**Duić, Nikolina**

**Undergraduate thesis / Završni rad**

**2024**

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

*Permanent link / Trajna poveznica:* <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:938637>

*Rights / Prava:* [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported / Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

*Download date / Datum preuzimanja:* **2025-03-04**



*Repository / Repozitorij:*

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



**Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu**  
**Prijediplomski stručni studij „Poslovna ekonomija“**  
**Smjer: Računovodstvo i financije**

**UTJECAJ PRIMJENE METODA VREDNOVANJA ZALIHA  
PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA NA USPJEŠNOST  
POSLOVANJA PROIZVODNOG PODUZEĆA**

**Završni rad**

**Nikolina Duić**

**JMBAG: 0067636949**

**Mentor: izv. prof. dr. sc. Mirjana Hladika**

**Zagreb, rujan, 2024. godina**

**Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu**  
**Prijediplomski stručni studij „Poslovna ekonomija“**  
**Smjer: Računovodstvo i financije**

**IMPACT OF THE APPLICATION OF DIFFERENT METHODS  
OF VALUATION OF PRODUCTION STOCKS AND FINISHED  
PRODUCTS TO THE PERFORMANCE OF THE  
MANUFACTURING COMPANY**

**Završni rad**

**Nikolina Duić**

**JMBAG: 0067636949**

**Mentor: izv. prof. dr. sc. Mirjana Hladika**

**Zagreb, rujan, 2024. godina**

NIKOLINA DUIC'  
Ime i prezime studenta/ice

## IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

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

Student/ica:

U Zagrebu, 01.07.2024.

N. Duic'  
(potpis)

## Sažetak

Nakon proizvodnje proizvoda, svaki menadžer proizvodnog poduzeća mora pravilno odrediti koliki se iznos nastalih troškova evidentira u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, a koliki iznos nastalih troškova se evidentira rashodom razdoblja u trenutku nastanka. U cilju pravilne alokacije troškova i što preciznijeg utvrđivanja utjecaja proizvodnje proizvoda na uspješnost poslovanja proizvodnog poduzeća, menadžer sastavlja izvještaje o dobiti prema metodama vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Postoje dvije metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, a to su metoda ukupnih troškova (apsorpcijska metoda, metoda potpunih troškova) i metoda varijabilnih troškova (varijabilna metoda, metoda direktnih troškova). Glavna razlika između metode ukupnih troškova i metode varijabilnih troškova je način tretiranja fiksnih općih troškova proizvodnje. Kod metode ukupnih troškova fiksni opći troškovi proizvodnje kapitaliziraju se u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda u iznosu iskorištenosti kapaciteta, a kod metode varijabilnih troškova fiksni opći troškovi proizvodnje postaju rashodom razdoblja u trenutku nastanka. Također, mogući su i različiti odnosi između količine proizvodnje i količine prodaje. Naime, količina proizvodnje može biti jednaka količini prodaje, može biti veća od količine prodaje, a može biti manja od količine prodaje. Prema tome, sastavljanjem izvještaja o dobiti prema metodama vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda za proizvod kojeg se promatra, ovisno o odnosu između količine proizvodnje i količine prodaje, mogu se dobiti različiti iznosi dobiti prije oporezivanja. Analiza strukture troškova u radu je prikazana uz pomoć tri radna naloga proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o.. Uz pomoć analize strukture troškova u radu je objašnjena važnost sastavljanja izvještaja o dobiti prema metodi ukupnih troškova i prema metodi varijabilnih troškova za svaki proizvedeni proizvod.

## Summary

After the production of the product, every manager of the manufacturing company must correctly determine how much of the incurred costs is recorded in the value of production stocks and finished products, and how much of the incurred costs is recorded as an expense of the period at the time of occurrence. To properly allocate costs and determine as accurately as possible the impact of product production on the success of the manufacturing company, the manager prepares income statements according to methods of valuation of production stocks and finished products. There are two methods of valuing production stocks and finished products, and these are the total cost method (absorption method, full cost method) and the variable cost method (variable method, direct cost method). The main difference between the total cost method and the variable cost method is how fixed manufacturing overhead costs are treated. With the total cost method, fixed manufacturing overhead costs are capitalized in the value of production stocks and finished products in the amount of capacity utilization, and with the variable cost method, fixed manufacturing overhead costs become an expense of the period at the time of occurrence. Also, different relationships between the production volume and sales volume are possible. Namely, the amount of production can be equal to the amount of sales, it can be greater than the amount of sales, and it can be less than the amount of sales. Thus, by compiling income statements according to methods of valuation of productions stocks and finished products for the product in question, depending on the relationship between the production volume and the sales volume, different amounts of profits before taxation can be realized. The analysis of the cost structure is presented in the thesis with the help of three manufacturing orders from the production company BerlinerLuft. Tehnika d.o.o.. With the help of the analysis of the cost structure, the thesis explains the importance of drawing up income statements according to the total cost method and the variable cost method for each manufactured product.

# SADRŽAJ

|      |  |    |
|------|--|----|
| 1.   | UVOD .....   | 1  |
| 1.1. | Predmet i cilj rada.....   | 1  |
| 1.2. | Izvori podataka i metode prikupljanja .....  | 1  |
| 1.3. | Sadržaj i struktura rada .....   | 2  |
| 2.   | UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA U PROIZVODNOJ DJELATNOSTI .....   | 3  |
| 2.1. | Pojam i obilježja troškova .....   | 3  |
| 2.2. | Klasifikacija troškova u proizvodnom poduzeću .....  | 4  |
| 2.3. | Računovodstveno evidentiranje i prijenos troškova u proizvodnom poduzeću.....  | 7  |
| 2.4. | Važnost upravljanja troškovima u proizvodnom poduzeću.....   | 10 |
| 3.   | METODE VREDNOVANJA ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA .....  | 11 |
| 3.1. | Metoda ukupnih troškova .....  | 12 |
| 3.2. | Metoda varijabilnih troškova.....  | 15 |
| 3.3. | Utjecaj primjene metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na profitabilnost proizvoda i rezultat poslovanja .....         | 17 |
| 4.   | USPOREDBA PRIMJENE METODA VREDNOVANJA ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA NA PRIMJERU PROIZVODNOG PODUZEĆA BERLINERLUFT. TEHNIKA D.O.O. | 21 |
| 4.1. | Odvijanje proizvodnog procesa u poduzeću.....  | 21 |
| 4.2. | Obračun troškova i vrednovanje proizvoda po metodi ukupnih troškova .....  | 24 |
| 4.3. | Obračun troškova i vrednovanje proizvoda po metodi varijabilnih troškova.....  | 28 |
| 4.4. | Analiza učinaka primjene različitih metoda na profitabilnost proizvoda i rezultat poslovanja.  | 32 |
| 5.   | ZAKLJUČAK .....  | 34 |
|      | LITERATURA .....   | 37 |
|      | POPIS SLIKA.....   | 38 |
|      | POPIS TABLICA .....  | 38 |

# 1. UVOD

## 1.1. Predmet i cilj rada

Plan proizvodnje proizvoda kreće od prikupljanja informacija o visini i strukturi troškova, koji će biti posljedica procesa proizvodnje. Gulin i suradnici (2011.) objašnjavaju da se prvotno kreće od klasifikacije troškova pomoću koje menadžment proizvodnog poduzeća dobiva točne informacije o visini i strukturi pojedinog troška. Nadalje se, pomoću troškova podijeljenih u pripadajuće skupine, sastavljaju izvještaji o dobiti prema metodama vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, odnosno izvještaj o dobiti prema metodi ukupnih troškova za eksterne potrebe i izvještaj o dobiti prema metodi varijabilnih troškova za interne potrebe. Pomoću navedenih izvještaja, menadžer provjerava uspješnost vlastitog upravljanja troškovima i pokušava utjecati na poslovni rezultat proizvodnog poduzeća u kojem djeluje, te na profitabilnost samog proizvoda čiji se trošak proizvodnje utvrđuje primjenom jedne od metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Analiza strukture troškova u proizvodnom poduzeću i primjena metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda su predmet rada. Cilj rada je prikazati primjenu te analizirati učinke primjene različitih metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na profitabilnost proizvoda i uspješnost poslovanja proizvodnog poduzeća.

## 1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

Za potrebe pisanja rada korišteni su sekundarni izvori podataka, a to su: znanstvene knjige, sveučilišni udžbenici, priručnici, stručni članci i računovodstveni standard za zalihe (MRS 2 Zalihe). Nadalje, za potrebe analize učinaka primjene različitih metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda korištena su tri radna naloga, obračun troškova za svaki proizvod i sastavljeni izvještaji o dobiti po metodi ukupnih troškova i po metodi varijabilnih troškova za proizvode iz radnih naloga od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o..



### 1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad je podijeljen na 5 poglavlja. U prvom poglavlju objašnjeni su predmet i cilj rada. U drugom poglavlju su ukratko objašnjeni pojam i obilježja troškova u proizvodnoj djelatnosti, te je navedena klasifikacija troškova u proizvodnom poduzeću koja je značajna za treće poglavlje. Osim toga, prikazani su načini evidentiranja i prijenosi troškova u proizvodnji, te je objašnjen razlog važnosti upravljanja troškovima u proizvodnom poduzeću. U trećem poglavlju su detaljnije razrađene metoda ukupnih troškova i metoda varijabilnih troškova. Navedene su razlike, a tako i prednosti i nedostaci svake metode, odnosno istaknuti su utjecaji primjene i jedne i druge metode na profitabilnost proizvoda i uspješnost poslovanja. U četvrtom poglavlju su, za potrebu usporedbe primjene metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, korištena tri radna naloga proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o.. Poblize su prikazane razlike u primjeni svake metode uz pomoć tri proizvoda iz već spomenutih radnih naloga. Na temelju radnih naloga i tablice troškova proizvodnog pogona poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. za 2. mjesec 2024. godine obračunati su troškovi i sastavljena je analiza učinaka primjene različitih metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na profitabilnost proizvoda i rezultat poslovanja. U petom poglavlju donesen je zaključak o utjecaju metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na uspješnost poslovanja proizvodnog poduzeća.

## 2. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA U PROIZVODNOJ DJELATNOSTI

Da bi proizvodnja nekog proizvoda započela, prije svega, menadžment proizvodnog poduzeća treba napraviti plan prema kojem će procijeniti visinu troškova koji bi trebali nastati kao posljedica stvaranja korisnog učinka. Drury (2013.) pojašnjava da proizvodni proces započinje kupovinom sirovine ili materijala od dobavljača. Zatim se, uz pomoć radne snage, tvorničke hale i strojeva, kupljena sirovina ili kupljeni materijal konvertira u gotov proizvod. Nadalje se nastali troškovi klasificiraju u pripadajuće skupine i računovodstveno se prate i raspoređuju na odgovarajuća konta i mjesta troškova. Pravilnom klasifikacijom troškova, menadžment proizvodnog poduzeća upravlja točnim informacijama o troškovima, a navedeno je potrebno za daljnju analizu uspješnosti stvaranja korisnog učinka.

### 2.1. Pojam i obilježja troškova

Pomoću informacija o troškovima, menadžment donosi odluke bitne za ostvarenje uspješnosti poslovanja proizvodnog poduzeća. Gulin i suradnici (2012.) ističu kako je trošak najvažnija ekonomsko-računovodstvena kategorija. Gulin i suradnici (2012.) pojašnjavaju da troškovi kao računovodstvena i šire gledano ekonomska kategorija nisu kao rashodi, odnosno oni nisu negativna komponenta rezultata poslovanja u financijskom izvještaju proizvodnog poduzeća. Trošak predstavlja novčani iskaz utrošenih sirovina u cilju stvaranja korisnih učinaka, odnosno proizvoda ili usluge. Takav postupak može se objasniti kao "svjesno žrtvovanje resursa zbog postizanja određenog cilja" (Gulin i suradnici, 2012., str 12.).

U potpoglavlju 1.1. (Predmet i cilj rada) je spomenuto kako niti jedna proizvodnja ne može započeti bez informacija o potencijalnim troškovima. Prikupljanjem informacija o troškovima, menadžment poduzeća donosi poslovnu odluku o isplativosti proizvodnje proizvoda za kojeg se sastavlja poslovni plan. Prema tome, uz pomoć Gulina i suradnika (2011.) može se zaključiti da su troškovi kategorija koja je zapravo usko povezana s ulaganjem u proces proizvodnje.

## 2.2. Klasifikacija troškova u proizvodnom poduzeću

Klasifikacijom troškova, odnosno podjelom troškova u pripadajuće skupine, menadžment proizvodnog poduzeća raspolaže točnijim, boljim i ažurnijim informacijama o troškovima. Gulin i suradnici (2018.) su u svome radu objasnili kriterije klasifikacije troškova prema: prirodnim vrstama troškova, vremenu nastanka, menadžerskim funkcijama, položaju u financijskim izvještajima, mogućnosti obuhvata po nositeljima, ponašanju na promjenu razine aktivnosti, značajnosti za donošenje poslovnih odluka i mogućnosti kontrole.

Tablica 1: Kriteriji klasifikacije troškova u proizvodnom poduzeću

| KRITERIJ KLASIFIKACIJE TROŠKOVA                    | VRSTE TROŠKOVA  |
|--|---|
| 1. PRIRODNE VRSTE TROŠKOVA                         | <ul style="list-style-type: none"><li>- materijalni troškovi</li><li>- troškovi usluga</li><li>- troškovi amortizacije</li><li>- naknade troškova radnika i izdaci za ostala materijalna prava radnika</li><li>- rezerviranja troškova i rizika</li><li>- ostali troškovi poslovanja</li><li>- troškovi osoblja</li></ul> |
| 2. PREMA VREMENU NASTANKA                          | <ul style="list-style-type: none"><li>- povijesni troškovi</li><li>- budžetirani (budući) troškovi</li></ul>  |
| 3. PREMA MENADŽERSKIM FUNKCIJAMA                   | <ul style="list-style-type: none"><li>- troškovi proizvodnje</li><li>- troškovi prodaje (marketinga)</li><li>- troškovi administracije (uprave)</li></ul>   |
| 4. PREMA POLOŽAJU U FINANCIJSKIM IZVJEŠTAJIMA      | <ul style="list-style-type: none"><li>- nedospjeli i dospjeli troškovi</li><li>- troškovi proizvoda i troškovi razdoblja</li></ul>  |
| 5. PREMA MOGUĆNOSTI OBUHVATA PO NOSITELJIMA        | <ul style="list-style-type: none"><li>- direktni troškovi</li><li>- indirektni troškovi</li></ul>   |
| 6. PREMA PONAŠANJU NA PROMJENU RAZINE AKTIVNOSTI   | <ul style="list-style-type: none"><li>- varijabilni troškovi</li><li>- fiksni troškovi</li><li>- mješoviti troškovi</li></ul>   |
| 7. PREMA ZNAČAJNOSTI ZA DONOŠENJE POSLOVNIH ODLUKA | <ul style="list-style-type: none"><li>- relevantni troškovi</li><li>- irelevantni troškovi</li></ul>  |
| 8. PREMA MOGUĆNOSTI KONTROLE                       | <ul style="list-style-type: none"><li>- kontrolabilni (kontrolirani) troškovi</li><li>- nekontrolabilni (nekontrolirani) troškovi</li></ul>   |

Izvor: Gulin, D., Hladika, M., Kostić, D., Lutilsky Dražić, I., Perčević, H., Vašiček., V (2018.), *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 171.

Gulin i suradnici (2011.) navode da je temeljni kriterij klasifikacije troškova za potrebe sastavljanja financijskih izvještaja, za porezne svrhe i statistiku kriterij podijele troškova prema prirodnim vrstama. Sukladno podacima iz Tablice 1, spomenuti kriterij obuhvaća **materijalne troškove, troškove usluga, troškove amortizacije, naknade troškova radnika i izdatke za ostala materijalna prava radnika, rezerviranja troškova i rizika, ostale troškove poslovanja i troškove osoblja**. Gulin i suradnici (2018.) objašnjavaju kako je navedena klasifikacija troškova univerzalna u svrhu eksternog financijskog izvještavanja.

Nadalje, Gulin i suradnici (2018.) objašnjavaju klasifikaciju troškova prema vremenu nastanka. Prema kriteriju klasifikacije troškova prema vremenu nastanka postoje **povijesni ili prošli troškovi** i **budući ili budžetirani troškovi**. Kako i sami nazivi ukazuju, **povijesni (prošli) troškovi** su oni troškovi koji su nastali u prošlom obračunskom razdoblju, a **budući (budžetirani) troškovi** su oni troškovi za koje se očekuje da će nastati u budućnosti i oni su dio poslovnog plana za buduće obračunsko razdoblje. Dakle, **povijesni (prošli) troškovi** su evidentirani i prezentirani u financijskim izvještajima. Također, oni su odraz uspješnosti poduzetih aktivnosti od strane menadžmenta proizvodnog poduzeća u prošlom obračunskom razdoblju.

Prema menadžerskim funkcijama Gulin i suradnici (2018.) dijele troškove na **troškove proizvodnje, troškove prodaje ili troškove marketinga i troškove administracije ili troškove uprave**. **Troškovi proizvodnje** su svi oni troškovi koji su povezani s procesom proizvodnje, a to su troškovi direktnog materijala, troškovi direktnog rada i opći troškovi proizvodnje, koji su nastali s ciljem stvaranja korisnog učinka. **Troškovi prodaje (marketinga)** su svi oni troškovi povezani s prodajom proizvoda, a to su npr. troškovi promocije i oglašavanja, troškovi distribucije, troškovi osoblja u prodajnom dijelu i dr. **Troškovi administracije (uprave)** su svi oni troškovi koji su nastali u administrativnim službama proizvodnog poduzeća.

Prema Gulinu i suradnicima (2018.) imamo i kriterij klasifikacije troškova prema položaju u financijskim izvještajima. Prema položaju u financijskim izvještajima postoje dvije skupine troškova. U prvoj skupini se nalaze **nedospjeli troškovi** i **dospjeli troškovi**, a u drugoj skupini se nalaze **troškovi proizvoda** i **troškovi razdoblja**. **Nedospjeli troškovi** su troškovi koji su u razdoblju nastanka kapitalizirani u vrijednost imovine i od njih se očekuju buduće ekonomske koristi. **Nedospjeli troškovi** postaju **dospjelim troškovima** onog trenutka kada se nedospjeli troškovi priznaju kao rashodi razdoblja, a priznaju se rashodima u slučaju prodaje, odnosno

otuđenja odnosno imovine. Stoga, **dospjeli troškovi** su oni troškovi koji su nastali u prodaji ili administraciji i postaju rashodima razdoblja u trenutku njihova nastanka. Dakle, od njih se ne očekuju buduće ekonomske koristi. **Troškovi proizvoda** su zapravo troškovi proizvodnje iz kriterija klasifikacije troškova prema menadžerskim funkcijama i oni se kapitaliziraju u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. **Troškovi razdoblja** obuhvaćaju troškove administracije (uprave) i troškove prodaje (marketinga) iz prethodno pojašnjene klasifikacije troškova prema menadžerskim funkcijama i ti troškovi su neproizvodni troškovi koji se u trenutku nastanka priznaju kao rashodi razdoblja i sučeljavaju se s prihodima istog obračunskog razdoblja.

Prema mogućnosti obuhvata po nositeljima postoje **direktni troškovi** i **indirektni troškovi**. Gulin i suradnici (2018.) definiraju **direktne troškove** kao troškove koje je moguće izravno pratiti po njihovim nositeljima, odnosno moguće ih je izravno dovesti u vezu s učincima koji su ih uzrokovali. Primjeri direktnih troškova su trošak direktnog materijala i trošak direktnog rada. Nadalje, Gulin i suradnici (2018.) definiraju **indirektne troškove** kao one troškove koje nije moguće izravno pratiti po njihovim nositeljima, odnosno nije ih moguće izravno povezati s učincima koji su ih uzrokovali. Međutim, Gowthorpe (2008.) napominje da su informacije o nastalim indirektnim troškovima od velikog značaja menadžmentu. Iz tog razloga, Gowthorpe (2008.) objašnjava kako je indirektne troškove potrebno alocirati na mjeste troškova pomoću odgovarajućih računovodstvenih metoda. Prema Gulinu i suradnicima (2018.) indirektni troškovi obuhvaćaju opće troškove proizvodnje.

Nadalje, Gulin i suradnici (2018) pojašnjavaju kriterij klasifikacije troškova prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti. Prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti postoje **fiksni troškovi**, **varijabilni troškovi** i **mješoviti troškovi**. **Fiksni troškovi** su oni koji ne reagiraju na promjenu razine aktivnosti. Drugim riječima, iako se mijenja obujam proizvodnje, njihov iznos u određenom razdoblju ostaje isti. **Varijabilni troškovi** su oni troškovi koji se proporcionalno mijenjaju s promjenom iskorištenja kapaciteta. Drugim riječima, varijabilni troškovi se povećavaju usporedno sa porastom razine aktivnosti i obrnuto, oni se smanjuju usporedno sa smanjenjem razine aktivnosti. **Mješoviti troškovi** su specifični troškovi koji imaju karakteristike i fiksnih i varijabilnih troškova.

Prema kriteriju klasifikacije troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka postoje **relevantni troškovi** i **irelevantni troškovi**. **Relevantni troškovi** su oni troškovi koji su značajni

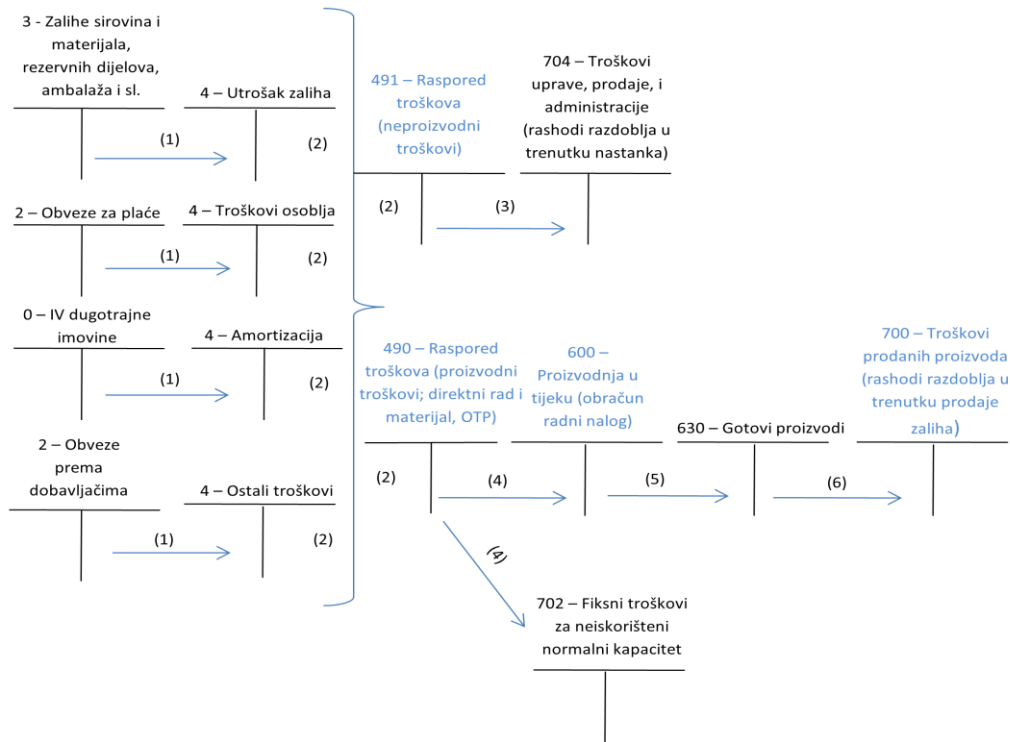
za donošenje poslovnih odluka, odnosno oni su dio informacijske podloge menadžmentu poduzeća. Drugim riječima autora Blocher, Chin i Lin (2002.), relevantni troškovi su povezani s alternativama o kojima se odlučuje jer se njihovi iznosi razlikuju za svaku od tih opcija. Nadalje, Blocher, Chin i Lin (2002.) pojašnjavaju i **irelevantne troškove** kao troškove koji nisu značajni za donošenje poslovnih odluka i prilikom odlučivanja se isključuju kod analize troškova jer su im iznosi isti za svaku alternativu.

Prema Gulinu i suradnicima (2018.), posljednji kriterij klasifikacije troškova je prema mogućnosti kontrole. Prema mogućnosti kontrole postoje **kontrolabilni (kontrolirani) troškovi** i **nekontrolabilni (nekontrolirani) troškovi**. **Kontrolabilne (kontrolirane) troškove** menadžment proizvodnog poduzeća može kontrolirati u promatranom razdoblju, dok **nekontrolabilne (nekontrolirane) troškove** ne može. Drugim riječima, menadžment ima utjecaj na **kontrolabilne (kontrolirane) troškove** i odgovoran je za njihov nastanak, dok na **nekontrolabilne (nekontrolirane) troškove** nema utjecaj, pa onda nije ni odgovoran za njihov nastanak.

### 2.3. Računovodstveno evidentiranje i prijenos troškova u proizvodnom poduzeću

Računovodstveno praćenje proizvodnje i iskazivanje troškova nastalih u proizvodnom poduzeću kreće od sirovine ili materijala u zalihama, odnosno od ulaganja u zalihe materijala, zatim se prati stvaranje gotovog proizvoda i cjelokupni računovodstveni proces praćenja proizvodnje završava prodajom proizvoda. Slika 1 prikazuje prethodno definirani računovodstveni proces praćenja proizvodnje.

Slika 1: Računovodstveno evidentiranje i prijenos troškova u proizvodnoj djelatnosti



Izvor: Pretnar Abičić, S. (2018.) Računovodstvo proizvodnje i gotovih proizvoda, Zagreb: *Računovodstvo i financije*, broj 8., str. 21.

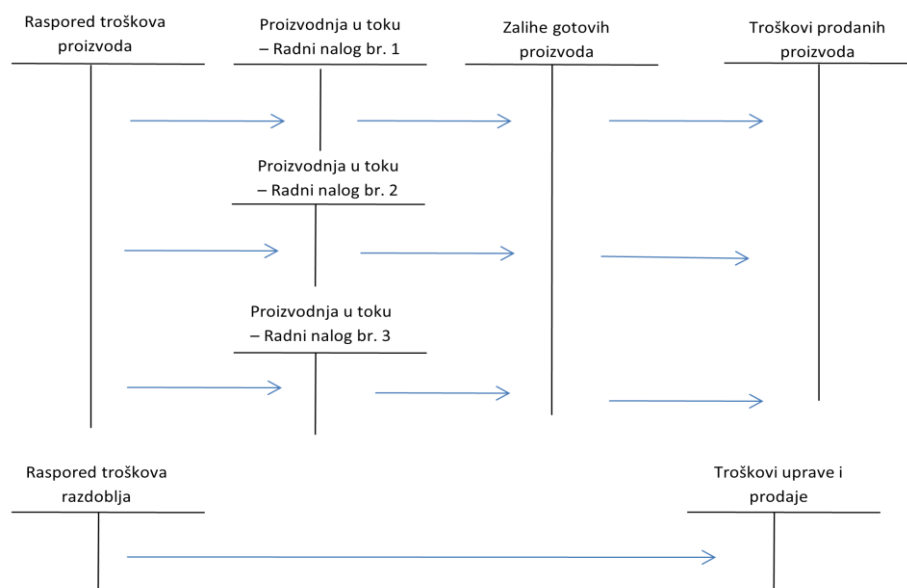
Pretnar Abičić (2018.) pojašnjava kako se troškovi prvenstveno evidentiraju po prirodnim vrstama u razredu 4. Na Slici 1 primjeri troškova po prirodnim vrstama u razredu 4 su: utrošak zaliha, troškovi osoblja, amortizacija i ostali troškovi. Nakon iskazivanja troškova po prirodnim vrstama, potrebno je utvrditi koji se od tih troškova uključuju u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda i postaju rashodom razdoblja u trenutku prodaje zaliha, a koji od tih troškova postaju rashodom razdoblja u trenutku nastanka. Drugim riječima, troškovi iskazani po prirodnim vrstama u razredu 4 se, za potrebe obračuna proizvodnje, raspoređuju na troškove proizvoda i troškove razdoblja. Kada se troškovi iz razreda 4 raspoređuju na troškove razdoblja otvara se konto 491 (Raspored neproizvodnih troškova) i iznos nastalih troškova se iskazuje na dugovnoj strani konta. Potom se iznos ukupnih troškova razdoblja sa potražne strane konta 491 prenosi na dugovnu stranu konta 704 (Troškovi uprave, prodaje i administracije – rashodi razdoblja u trenutku nastanka). U slučaju raspoređivanja troškova iz razreda 4 na troškove proizvoda, otvara se konto 490 (Raspored proizvodnih troškova; direktni rad i materijal, opći troškovi proizvodnje). Nadalje se putem radnog

naloga, koji će biti objašnjen u nastavku potpoglavlja pomoće Slike 2, uskladištivi troškovi raspoređuju na dugovnu stranu konta 600 (Proizvodnja u tijeku).

Međutim, s konta 490 se određena vrijednost prenosi i na konto 702 (Fiksni troškovi za neiskorišteni normalni kapacitet). Gulin i suradnici (2018.) pojašnjavaju da se fiksni opći troškovi proizvodnje uključuju u troškove proizvodnje prema stupnju iskorištenja kapaciteta, stoga se onaj dio fiksnih troškova za neiskorišteni normalni kapacitet priznaje kao rashod razdoblja u trenutku nastanka. Međutim, fiksni opći troškovi proizvodnje prema stupnju iskorištenja kapaciteta je detaljnije objašnjen u potpoglavlju 3.1. (Metoda ukupnih troškova).

Nadalje, vrijednost dovršenih proizvoda se prenosi sa potražne strane konta 600 na dugovnu stranu konta 630 (Gotovi proizvodi). U trenutku prodaje dovršenih proizvoda otvara se konto 700 (Troškovi prodanih proizvoda – rashodi razdoblja u trenutku prodaje zaliha) i vrijednost troškova zaliha prodanih gotovih proizvoda se prenosi na dugovnu stranu navedenog konta.

Slika 2: Prikaz knjiženja troškova u sustavu obračuna po radnom nalogu



Izvor: Gulin, D., Perčević, H., Tušek, B., Žager, L. (2012.) *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 107.

U prethodnom dijelu teksta spomenuti su radni nalozi i kako se putem njih uskladištivi troškovi raspoređuju na konto 600 (Proizvodnja u tijeku), a u trenutku dovršenja proizvodnje se određeni iznos prenosi na konto 630 (Gotovi proizvodi). Pomoću Gulina i suradnika (2012.), knjiženje



troškova u sustavu obračuna po radnom nalogu je detaljnije prikazano na Slici 2. Naime, sa potražne strane konta “Raspored troškova proizvoda” iznos troškova se prenosi na dugovnu stranu konta “Proizvodnja u toku – radni nalog”. Dovršenjem proizvoda sa radnog naloga, vrijednost dovršenog proizvoda se prenosi na dugovnu stranu konta “Zalihe gotovih proizvoda”. Pretnar Abičić (2018.) ističe kako se u praksi proizvodnja najčešće prati po radnom nalogu jer omogućuje utvrđivanje jedinične cijene proizvoda. Drugim riječima, radni nalog se u praksi najčešće upotrebljava jer obuhvaća informacije o direktnim troškovima materijala i rada, kao i informacije o raspoređenim općim troškovima proizvodnje. Jednostavnije objašnjeno uz pomoć Gulina i suradnika (2012.), radni nalozi su nositelji troškova, stoga svaki radni nalog obuhvaća troškove proizvodnje koje je on uzrokovao.

#### **2.4. Važnost upravljanja troškovima u proizvodnom poduzeću**

Do sada je zaključeno kako su informacije o troškovima u središtu pozornosti menadžmenta proizvodnog poduzeća. Naime, Gulin i suradnici (2018.) objašnjavaju kako menadžment poslovnog subjekta prije svake poslovne odluke zahtijeva informacije o troškovima kako bi procijenio utjecaj troškova na poslovni rezultat poduzeća te kako bi, za potrebe postizanja uspješnijeg i boljeg poslovanja, mogao i upravljati njima. Drugim riječima, “menadžment poduzeća je zadužen za donošenje operativnih i strateških odluka kojima omogućavaju ispunjenje ciljeva poduzeća definiranih od strane vlasnika poduzeća” (Broz Tominac i suradnici, 2015., str. 3.). Prema tome, svaki menadžment proizvodnog poduzeća želi racionalizirati troškove i pozitivno utjecati na rezultat poslovanja poduzeća. Broz Tominac i suradnici (2015.) objašnjavaju da se pod upravljanjem troškovima podrazumijeva eliminacija nepotrebnih troškova, odnosno smanjenje troškova na najnižu moguću razinu, te nastanak, ali i ostanak troškova unutar zadanih okvira, odnosno kontroliranje troškova.

Temeljem prethodno navedenog može se zaključiti kako su planirani troškovi iz plana proizvodnje odraz uspješnosti menadžmenta u procesu planiranja i vođenju poslovnog projekta. Sukladno navedenom, nastali troškovi, odnosno troškovi koji su predstavljeni u financijskim izvještajima poduzeća su odraz uspješnosti menadžmenta u upravljanju troškovima i donošenju poslovnih odluka.

### 3. METODE VREDNOVANJA ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA

Stvaranjem korisnog učinka pojavljuje se problem alokacije troškova. Potrebno je utvrditi koji će se troškovi uključiti u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, a koji će troškovi postati rashodom razdoblja u trenutku nastanka. Menadžment proizvodnog poduzeća navedeno utvrđuje uz pomoć metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Nadalje, prema metodama vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda menadžment sastavlja izvještaje o dobiti kojima provjerava utjecaj proizvodnje proizvoda na uspješnost poslovanja proizvodnog poduzeća u kojem djeluje. Gulin i suradnici (2012.) napominju kako postoje dvije metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda: **metoda ukupnih troškova** (apsorpcijska metoda, metoda potpunih troškova) i **metoda varijabilnih troškova** (varijabilna metoda, metoda direktnih troškova).

Međutim, prije proučavanja navedenih metoda potrebno je pojasniti sljedeće troškove proizvodnje:

**Trošak direktnog materijala** je, kako i sam naziv kaže, direktan trošak, odnosno trošak kojeg je moguće izravno povezati s učincima koji su ga uzrokovali. Također, trošak direktnog materijala je varijabilni trošak. Horngren i suradnici (2009.) objašnjavaju kako trošak direktnog materijala predstavlja troškove nabave svih materijala koji na kraju postaju dijelovi konačnog proizvoda. Dakle, trošak direktnog materijala je zapravo sirovina ili materijal koja/koji se ugrađuje u konačni proizvod te onda čini njegov sastavni dio.

**Trošak direktnog rada** je, kao i trošak direktnog materijala, direktan varijabilni trošak. Horngren i suradnici (2009.) objašnjavaju kako trošak direktnog rada uključuje naknadu cjelokupnog rada u procesu proizvodnje, odnosno trošak direktnog rada predstavlja plaće radnika u proizvodnji proizvoda.

**Fiksni opći troškovi proizvodnje** su indirektni troškovi proizvodnje, što znači da ih se ne može izravno povezati s učincima koji su ih uzrokovali. Hladika (2015.) napominje da fiksni opći troškovi proizvodnje ostaju relativno isti bez obzira na promjenu iskorištenja kapaciteta. Primjeri fiksnih općih troškova proizvodnje su: trošak amortizacije, trošak održavanja proizvodne zgrade i proizvodne opreme, premija osiguranja proizvodne zgrade i proizvodne opreme i dr.. Prema MRS-

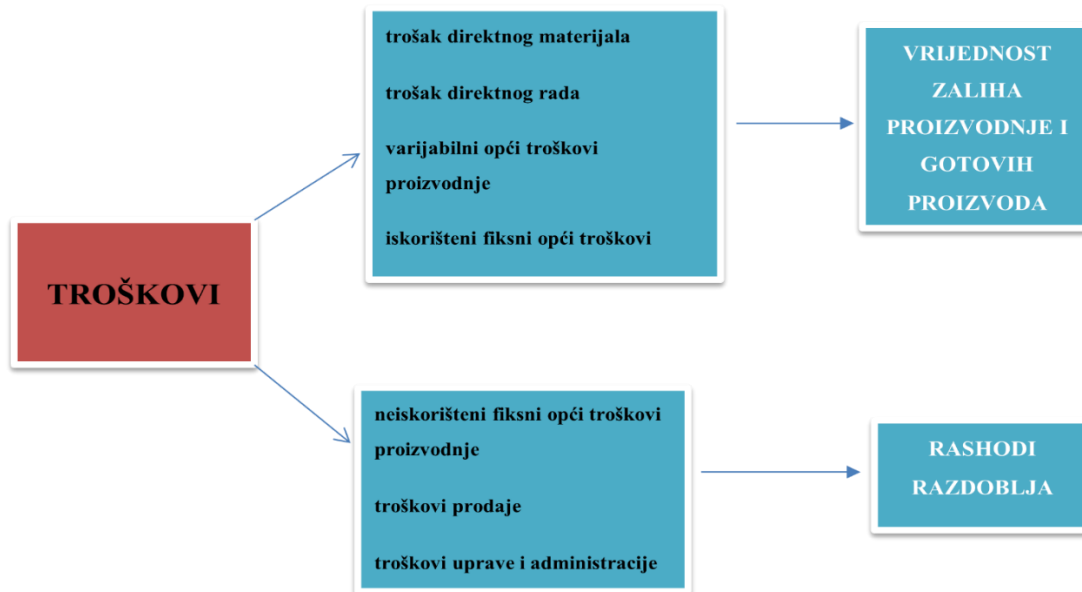
u 2 Zalihe iz točke 13. (2023.), raspoređivanje fiksnih općih troškova konverzije temelji se na normalnom proizvodnom kapacitetu. Pojam normalnog proizvodnog kapaciteta detaljnije je objašnjen u 3.1. potpoglavlju (Metoda ukupnih troškova) rada.

**Varijabilni opći troškovi proizvodnje** su, kao i fiksni opći troškovi proizvodnje, indirektni troškovi. Međutim, za razliku od fiksnih općih troškova proizvodnje, iznos varijabilnih općih troškova proizvodnje ovisi o obujmu proizvodnje proizvodnog poduzeća. Također, za razliku od načina raspoređivanja fiksnih općih troškova proizvodnje, prema MRS-u 2 Zalihe (2023.) iz točke 13., varijabilni opći troškovi proizvodnje raspoređuju se na svaku jedinicu proizvodnje na temelju stvarno iskorištenog proizvodnog kapaciteta. U točki 12. iz MRS-a 2 Zalihe (2023.) navode se sljedeći primjeri varijabilnih općih troškova proizvodnje: troškovi indirektnog rada i troškovi indirektnog materijala.

### **3.1. Metoda ukupnih troškova**

Metoda ukupnih troškova (apsorpcijska metoda, metoda potpunih troškova) je osnovna metoda vrednovanja zaliha koja se koristi pri sastavljanju financijskih izvještaja za eksterne korisnike. Metoda ukupnih troškova temelji se na podijeli proizvodnih troškova, odnosno troškova koji se kapitaliziraju u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda i neproizvodnih troškova, odnosno troškova koji postaju rashodom razdoblja u trenutku nastanka. Broz Tominac i suradnici (2015.) u svome radu ističu kako je primjena metode potpunih troškova idealna za dugoročno odlučivanje od strane menadžmenta proizvodnog poduzeća o npr. cijenama i izboru proizvodnog miksa.

Slika 3: Alokacija troškova prema metodi ukupnih troškova



Izvor: Gulin i suradnici (2012.), *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 43.

Koji troškovi se uključuju u troškove proizvoda, a koji u troškove razdoblja prema metodi ukupnih troškova može se vidjeti na Slici 3. Dakle, prema metodi ukupnih troškova u troškove proizvoda se uključuju: trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada, varijabilni opći troškovi proizvodnje i iskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje.

Na početku 3. poglavlja (Metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda) spomenuto je kako se fiksni opći troškovi proizvodnje raspoređuju na temelju iskorištenosti normalnog proizvodnog kapaciteta. “Normalni kapacitet je očekivana prosječna proizvodnja tijekom određenog broja razdoblja ili sezona u normalnim uvjetima, uzimajući u obzir gubitak kapaciteta zbog planiranog održavanja” (MRS 2 Zalihe, točka 13.). Prema Gulinu i suradnicima (2012., str. 42.), formula za izračun iskorištenosti fiksnih općih troškova proizvodnje je:

**Iskorišteni fiksni OTP = fiksni OTP x (ostvarena razina proizvodnja / normalni kapacitet)**

Nadalje, prema metodi ukupnih troškova u troškove razdoblja se uključuju: neiskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje, troškovi prodaje (marketinga) i troškovi uprave i administracije.

Na temelju metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda sastavljaju se menadžerske forme izvještaja o dobiti. Gulin i suradnici (2012.) objašnjavaju da menadžeri proizvodnog poduzeća putem menadžerskih formi izvještaja o dobiti dobivaju informacije o profitabilnosti poduzeća kao cjeline, profitabilnosti pojedinih centara odgovornosti i profitabilnosti proizvoda, koji je predmet proučavanja i analize. Na temelju podataka iz menadžerski formi izvještaja o dobiti, menadžer proizvodnog poduzeća donosi poslovne odluke bitne za daljnje poslovanje subjekta.

Tablica 2: Prikaz sastavljanja izvještaja o dobiti po metodi ukupnih troškova

| IZVJEŠTAJ O DOBITI (metoda ukupnih troškova)          |      |
|---|------|
| 1. PRIHODI OD PRODAJE PROIZVODA                       | Xx   |
| 2. TROŠKOVI PRODANIH PROIZVODA                        |      |
| (2a) Početne zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda   | Xx   |
| (2b) + Troškovi proizvodnje u tijeku razdoblja        | Xx   |
| (2c) - Konačne zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda | (xx) |
| 3. UKUPNO TROŠKOVI PRODANIH PROIZVODA (2a + 2b – 2c)  | (xx) |
| 4. BRUTO MARŽA / OPERATIVNA DOBIT (1. – 3.)           | Xx   |
| 5. TROŠKOVI RAZDOBLJA                                 |      |
| (5a) Troškovi prodaje                                 | Xx   |
| (5b) Troškovi administracije                          | Xx   |
| 6. UKUPNO TROŠKOVI RAZDOBLJA (5a + 5b)                | (xx) |
| 7. DOBIT PRIJE POREZA (4. – 6.)                       | Xx   |

Izvor: Gulin i suradnici (2012.), *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 54.

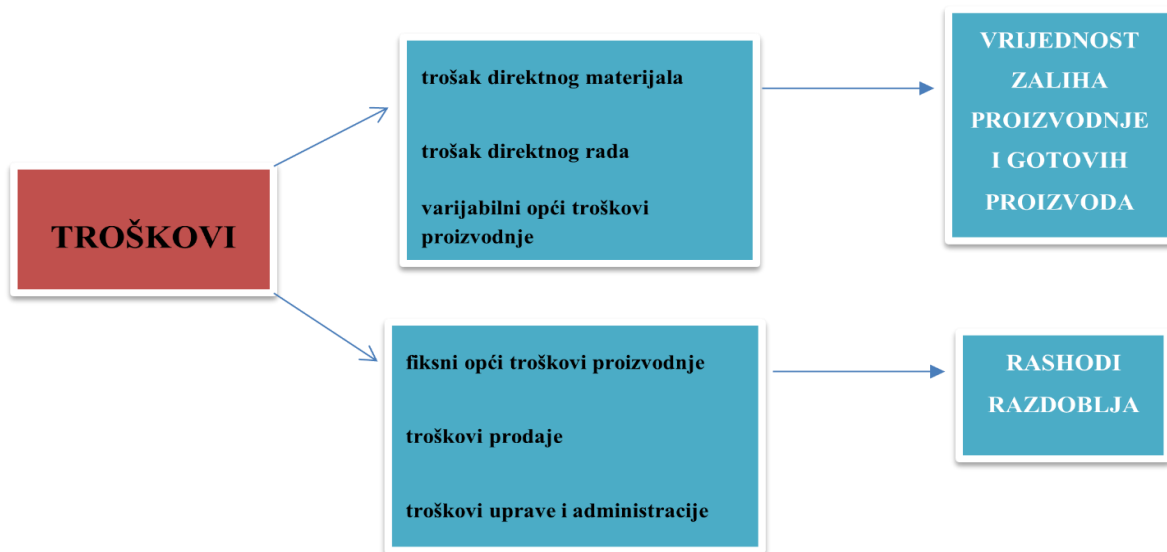
U Tablici 2 može se vidjeti kako otprilike izgleda izvještaj o dobiti prema metodi ukupnih troškova. Dakle, prvo se u odnos stavljaju prihodi od prodaje proizvoda i troškovi prodanog proizvoda, odnosno ukupni troškovi prodanog proizvoda. Oduzimanjem troškova od prihoda dobiva se bruto marža ili operativna dobit. Gulin i suradnici (2012.) naglašavaju kako je bruto marža najvažnija veličina u menadžerskoj formi izvještaja o dobiti jer ona predstavlja instrument za ocjenu profitabilnosti poduzeća, pojedinih centara odgovornosti i samog proizvoda za kojeg se sastavlja spomenuti izvještaj. Nadalje se od bruto marže oduzimaju troškovi razdoblja. U Tablici 2 kao troškovi razdoblja prikazani su troškovi uprave i troškovi prodaje. Međutim, ako proizvodno poduzeće zabilježi neiskorištene fiksne opće troškove proizvodnje, onda bi se i ta stavka zapisala

pod troškove razdoblja u menadžerskoj formi izvještaja o dobiti prema metodi ukupnih troškova. Na kraju, oduzimanjem ukupnih troškova razdoblja od bruto marže dobije se iznos dobiti prije oporezivanja, koji menadžeru poduzeća pokazuje koliko je zaradio na promatranom proizvedenom i prodanom proizvodu.

### 3.2. Metoda varijabilnih troškova

Metoda varijabilnih troškova (varijabilna metoda, metoda direktnih troškova) je jedna od metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda koja se koristi pri sastavljanju financijskih izvještaja za interne korisnike.

Slika 4: Alokacija troškova prema metodi varijabilnih troškova



Izvor: Gulin i suradnici (2012.), *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 62.

Na Slici 4 prikazana je alokacija troškova prema metodi varijabilnih troškova. Naime, u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda uključuju se svi varijabilni troškovi proizvodnje (trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada i varijabilni opći troškovi proizvodnje), a u rashode razdoblja uključuju se svi fiksni proizvodni troškovi i neproizvodni troškovi (fiksni opći troškovi proizvodnje, troškovi prodaje te troškovi administracije i uprave). Prema tome, alokacija troškova

pri primjeni metode varijabilnih troškova temelji se na podjeli troškova prema ponašanju na promjenu obujma proizvodnje, odnosno na varijabilne troškove i fiksne troškove.

Gulin i suradnici (2018.) napominju kako menadžeri proizvodnih poduzeća više preferiraju vrednovanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda prema metodi varijabilnih troškova. Razlog toga leži u lakšem donošenju kratkoročnih poslovnih odluka od strane menadžmenta. Naime, kod kratkoročnog odlučivanja prvenstveno je bitno pokriti prodajnom cijenom proizvoda sve varijabilne troškove, posebice troškove direktnog rada i troškove direktnog materijala, dok je za potrebe dugoročnog odlučivanja potrebno pokriti i ostale troškove, odnosno fiksne proizvodne troškove i neproizvodne troškove. Također, obzirom da je veći fokus na varijabilne troškove, menadžment proizvodnog poduzeća ima jasniju sliku o utjecaju promjene u količini prodaje na profitabilnost, odnosno na dobit razdoblja.

Tablica 3: Prikaz sastavljanja izvještaja o dobiti po metodi varijabilnih troškova

| IZVJEŠTAJ O DOBITI (metoda varijabilnih troškova)     |      |
|---|------|
| 1. PRIHODI OD PRODAJE PROIZVODA                       | xx   |
| 2. TROŠKOVI PRODANIH PROIZVODA                        |      |
| (2a) Početne zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda   | xx   |
| (2b) + Troškovi proizvodnje u tijeku razdoblja        | xx   |
| (2c) - Konačne zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda | (xx) |
| 3. UKUPNO TROŠKOVI PRODANIH PROIZVODA (2a + 2b – 2c)  | (xx) |
| 4. MARGINALNA KONTRIBUCIJA I (1. – 3.)                | xx   |
| 5. OSTALI VARIJABILNI TROŠKOVI                        | (xx) |
| 6. MARGINALNA KONTRIBUCIJA II (4. – 5.)               | xx   |
| 7. FIKSNI TROŠKOVI                                    |      |
| (7a) Troškovi prodaje                                 | xx   |
| (7b) Troškovi administracije                          | xx   |
| (7c) Fiksni opći troškovi proizvodnje                 | xx   |
| 8. UKUPNO FIKSNI TROŠKOVI (7a + 7b + 7c)              | (xx) |
| 9. DOBIT PRIJE POREZA (6. – 8.)                       | xx   |

Izvor: Gulin i suradnici (2012.), *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 54.

Pomoću alokacije troškova sastavlja se menadžerska forma izvještaja o dobiti po metodi varijabilnih troškova, čiji je izgled prikazan u Tablici 3. Kao i kod izvještaja o dobiti po metodi ukupnih troškova, kod metode varijabilnih troškova se također prvo u odnos stavljaju prihodi od prodaje proizvoda i troškovi prodanog proizvoda, odnosno ukupni troškovi prodanog proizvoda. Oduzimanjem ukupnih varijabilnih troškova prodanih proizvoda od prihoda od prodaje proizvoda dobije se marginalna kontribucija I. Nadalje, oduzimanjem ostalih varijabilnih troškova od marginalne kontribucije I dobije se marginalna kontribucija II.

Gulin i suradnici (2012.) navode kako je marginalna kontribucija ili doprinos pokriva najznačajnija veličina u izvještaju o dobiti po metodi varijabilnih troškova. Hilton, Maher i Selto (2006.) pojašnjavaju kako marginalna kontribucija predstavlja preostali iznos prihoda od prodaje, odnosno preostali iznos nakon pokrivanja svih varijabilnih troškova za doprinos pokrivanju fiksnih troškova proizvodnje i neproizvodnih troškova, te za ostvarenje dobiti.

Za dobivanje iznosa dobiti prije oporezivanja potrebno je još oduzeti ukupne troškove razdoblja (fiksni opći troškovi proizvodnje, troškovi prodaje i troškovi administracije) od marginalne kontribucije II.

### **3.3. Utjecaj primjene metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na profitabilnost proizvoda i rezultat poslovanja**

Na prikazima sastavljenih menadžerskih forma izvještaja o dobiti prema metodama vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda iz potpoglavlja 3.1. (Metoda ukupnih troškova) i potpoglavlja 3.2. (Metoda varijabilnih troškova) ističe se bitna razlika između metode ukupnih troškova i metode varijabilnih troškova, a to je **način tretiranja fiksnih općih troškova proizvodnje**. Dakle, fiksni opći troškovi proizvodnje se kod primjene metode ukupnih troškova kapitaliziraju u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda ovisno o stupnju iskorištenja kapaciteta, a kod metode varijabilnih troškova fiksni opći troškovi proizvodnje postaju rashodom razdoblja u trenutku nastanka.



Gulin i suradnici (2012.) navode kako je upravo način tretiranja fiksnih općih troškova proizvodnje kod primjene metode varijabilnih troškova prednost te metode jer je na taj način jasno uspostavljen odnos između razine prodaje, troškova i dobiti, te je time jednostavnije utvrditi prodajnu cijenu za određeni proizvod. Na taj način je menadžmentu proizvodnog poduzeća olakšan proces planiranja i kontrole. Naime, Franklin, Graybeal i Cooper (2019.) smatraju da će fiksni opći troškovi proizvodnje nastati u slučaju proizvodnje proizvoda, ali i u slučaju kada se uopće ne odvija proces proizvodnje. Na početku 3. poglavlja (Metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda) navedena su par primjera fiksnih općih troškova proizvodnje koji nisu povezani sa odvijanjem procesa proizvodnje npr. trošak održavanja proizvodne zgrade i proizvodne opreme, a taj će trošak nastati bez obzira na proizvodnju proizvoda. Iz tog razloga menadžeri preferiraju varijabilnu metodu, jer smatraju da će fiksni troškovi nastati u svakom slučaju, pa bi onda trebali postati rashodom razdoblja u trenutku nastanka. Franklin, Graybel i Cooper (2019.) objašnjavaju da se na taj način varijabilni troškovi razdvajaju od fiksnih troškova, pa je izvještaj po metodi varijabilnih troškova pogodniji i jasniji za analizu profitabilnosti proizvoda.

S druge strane, Bhimani i suradnici (2018.) se ne slažu s tvrdnjom da metoda varijabilnih troškova najbolje ukazuje na profitabilnost proizvoda. Naime, oni smatraju kako bi se određeni dio fiksnih općih troškova proizvodnje trebao kapitalizirati u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda jer su i varijabilni troškovi i fiksni troškovi nužni za stvaranje korisnog učinka. Također, Gulin i suradnici (2012.) ističu kako je metodu varijabilnih troškova teže primjenjivati u praksi jer se pojavljuje problem utvrđivanja fiksnih i varijabilnih komponenata kod mješovitih troškova. Upravo iz tog razloga, primjenom metode varijabilnih troškova postoji veća mogućnost pogrešne alokacije troškova, što na kraju može negativno utjecati na konačnu dobit i na donošenje pogrešnih poslovnih odluka.

Dakle, prema načinu tretiranja fiksnih općih troškova proizvodnje postoje prednosti i nedostaci kod svake metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Upravo zbog različitog računovodstvenog tretmana fiksnih općih troškova proizvodnje, promjena razina zaliha može uzrokovati razlike u iznosu troškova i dobiti proizvodnog poduzeća primjenom različitih metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Navedeno je prikazano u Tablici 4.

Tablica 4: Utjecaj metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na iznos troškova prodanih proizvoda i na iznos dobiti

| ODNOS<br>PROIZVEDENE I<br>PRODANE<br>KOLIČINE | PROMJENA<br>ZALIHA      | METODA UKUPNIH<br>TROŠKOVA |         | METODA<br>VARIJABILNIH<br>TROŠKOVA |         |
|---|-------------------------|----------------------------|---------|------------------------------------|---------|
|   |                         | UKUPNI<br>TROŠKOVI         | DOBIT   | UKUPNI<br>TROŠKOVI                 | DOBIT   |
| proizvodnja = prodaja                         | nema promjene<br>zaliha | jednaki                    | jednaka | jednaki                            | jednaka |
| proizvodnja > prodaja                         | povećanje zaliha        | manji                      | veća    | veći                               | manja   |
| proizvodnja < prodaja                         | smanjenje zaliha        | veći                       | manja   | manji                              | veća    |

Izvor: Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015.), *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 80.

Prema podacima iz Tablice 4, ako je proizvodnja jednaka prodaji i nije došlo do promjene zaliha jer su sve proizvedene zalihe postale troškom prodanih proizvoda, dobit proizvodnog poduzeća bit će jednaka primjenom obje metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Broz Tominac i suradnici (2015.) objašnjavaju kako do ove situacije dolazi jer svi nastali fiksni opći troškovi proizvodnje u tijeku obračunskog razdoblja postaju rashodom razdoblja, odnosno kod metode ukupnih troškova fiksni opći troškovi proizvodnje postaju rashodom putem troškova prodanih proizvoda, a kod metode varijabilnih troškova fiksni opći troškovi proizvodnje postaju rashodom razdoblja u trenutku nastanka. Na taj način fiksni opći troškovi proizvodnje utječu na dobivanje jednakog rezultata poslovanja tog obračunskog razdoblja primjenom obje metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda.

Nadalje, ako je proizvodnja veća od prodaje te je time došlo do povećanja zaliha, ukupni troškovi će biti manji primjenom metode ukupnih troškova, a isti će biti veći primjenom metode varijabilnih troškova. Prema tome, ako su ukupni troškovi manji primjenom metode ukupnih troškova to znači da će njenom primjenom dobit biti veća. S druge strane, obzirom da su ukupni troškovi veći primjenom metode varijabilnih troškova, dobit će onda biti manja primjenom iste metode. Broz

Tominac i suradnici (2015.) pojašnjavaju kako razlog veće dobiti primjenom metode ukupnih troškova leži u činjenici da se njenom primjenom fiksni opći troškovi proizvodnje kapitaliziraju u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Naime, u slučaju manje prodaje u odnosu na proizvodnju, primjenom apsorpcijske metode dio fiksnih općih troškova proizvodnje ostaje kapitaliziran u vrijednosti konačnih zaliha proizvoda te se prenosi na razdoblje u kojem će zalihe biti prodane. S druge strane, primjenom varijabilne metode svi fiksni opći troškovi proizvodnje postaju rashodom razdoblja u trenutku nastanka bez obzira na manju prodaju u odnosu na proizvodnju.

Ako je u obračunskom razdoblju proizvodnja manja od prodaje, te je time došlo i do smanjenja zaliha, ukupni troškovi će biti veći primjenom apsorpcijske metode, dok će primjenom varijabilne metode ukupni troškovi biti manji. Dakle, u slučaju kada je proizvodnja manja od prodaje, dobit će biti veća primjenom varijabilne metode kao posljedica manjih ukupnih troškova. Količina prodaje može biti veća od količine proizvodnje samo ako postoje početne zalihe, odnosno zalihe proizvedene u prethodnom obračunskom razdoblju. Već je spomenuto kako primjenom varijabilne metode fiksni opći troškovi proizvodnje postaju rashodom tekućeg razdoblja u trenutku nastanka, odnosno ne prenose se iz razdoblja u razdoblje kao kapitalizirani troškovi u vrijednosti zaliha proizvoda, dok se primjenom apsorpcijske metode fiksni opći troškovi proizvodnje prenose iz jednog obračunskog razdoblja u drugo obračunsko razdoblje kao kapitalizirani troškovi u vrijednosti zaliha proizvoda i postaju rashodom u trenutku prodaje zaliha. Obzirom da se fiksni opći troškovi proizvodnje primjenom apsorpcijske metode prenose iz razdoblja u razdoblje, ukupni troškovi će biti veći, pa će dobit obračunskog razdoblja biti manja.

## **4. USPOREDBA PRIMJENE METODA VREDNOVANJA ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA NA PRIMJERU PROIZVODNOG PODUZEĆA BERLINERLUFT. TEHNIKA D.O.O.**

U ovom poglavlju će biti prikazana usporedba utjecaja primjene metode ukupnih troškova i metode varijabilnih troškova na profitabilnost proizvoda i uspješnost poslovanja poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. koristeći njihova tri radna naloga.

BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. je hrvatska podružnica njemačkog proizvođača ventilacijske i klimatizacijske opreme BerlinerLuft. Technik GmbH. BerlinerLuft. Technik GmbH jedan je od vodećih proizvođača sustava ventilacije i klimatizacije, te su u mogućnosti nositi se s višestrukim zahtjevima tržišta nudeći širok spektar proizvoda. (BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., b. d.)

### **4.1. Odvijanje proizvodnog procesa u poduzeću**

Cijeli postupak započinje potrebom kupca za određenim proizvodom od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o.. Prvenstveno kupac sklapa ugovor o poslovnoj suradnji s poduzećem, a u njemu se ugovaraju rok izrade, rok otplate, iznos zadužnice i dr.. Nakon sklapanja ugovora kupac šalje narudžbu administraciji poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., koja zatim dolazi u tehničku pripremu. Tehnička priprema na temelju narudžbe kupca izrađuje radni nalog, a prodaja na osnovu izrađenog radnog naloga radi ponudu. Ponuda se onda šalje kupcu, odnosno naručitelju, bez obzira na sklopljen ugovor, zbog dodatne provjere točnosti podataka iz primljene narudžbe. Napravljen radni nalog i rok izrade naručenog proizvoda dostavljaju se proizvodnji, odnosno proizvodnom pogonu. Na temelju radnog naloga radnici u proizvodnom pogonu izrađuju naručeni proizvod. Dovršeni proizvod se zatim prebacuje na paletu u skladišni prostor gotovih proizvoda, a istovremeno se izrađuje međuskladišnica sa skladišta gotovih proizvoda na skladište trgovačke robe. Sa skladišta trgovačke robe se otpremaju robe. Prateći dogovoreni rok isporuke, šef skladišta dogovara transport s prijevoznikom. Na osnovu utovarene robe i realizirane ponude izrađuje se

otpremnica, a na osnovi otpremnice izrađuje se faktura, odnosno račun na kojem se nalazi rok otplate za poslanu robu.

Za potrebe usporedbe primjene metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda koristit će se radni nalog br. 24000002287 sa Slike 5, radni nalog br. 24000002286 sa Slike 6 i radni nalog br. 24000002366 sa Slike 7. Radni nalozi sa slika su se za potrebe stvaranja naručenih korisnih učinaka dostavili u proizvodni pogon ZG12 proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., u kojem se proizvode pravokutni kanali i fazoni.

Slika 5: Radni nalog br. 24000002287 (Pravokutni kanali DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen)

**BerlinerLuft. Tehnika d.o.o.**  
Gornjostupnička 126  
Gornji Stupnik  
MB: 4356187

---

**Radni nalog br. 24000002287** Datum: 15.2.2024.

KUPAC: **Nepoznati partner** Adresa isporuke:

Proizvod: F2111033056  
Pravokutni kanali DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen Sa skladišta: 003

Količina: 13,32 Serijski broj: 20240215000124 Na skladište: 005

|                           |        |                  |         |
|---------------------------|--------|------------------|---------|
| Vrijednost materijala:    | 325,88 | Br. sati:        | 0,00    |
| Vrijednost rada:          | 0,00   | Cijena sata:     | 0,00 kn |
| Proizvodna vrijednost:    | 325,88 | Prodajna cijena: |         |
| Proizvodna cijena (za 1): | 24,47  |                  |         |

| Red.br. | Artikl  | Kol   | JM.J | Serijski broj |
|---------|---|-------|------|---------------|
| 1.      | R4100000028 Kutnik P20 V2A                        | 48,00 | kom  |               |
| 2.      | R4100000079 Prirubnica P20 Butyl V2A              | 24,50 | m    |               |
| 3.      | R4200000069 Brtvilo Gebhardt MAXX - Crijevo 600ml | 0,50  | Kom  |               |
| 4.      | R1400000002 Lim u roli V2A 1500 - 0,6             | 54,94 | kg   |               |

Napomena: Ponuda br.: 24000001855 - 19.02. ; + folija

Izvor: BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. (2024.), [Radni nalog br. 24000002287.pdf](#)

Radni nalog br. 24000002287 sa Slike 5 je napravljen na temelju narudžbe kupca za proizvodnju pravokutnog kanala DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen. **Na radnom nalogu br. 24000002287 naznačen je trošak direktnog materijala, koji je nastao proizvodnjom pravokutnog kanala DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen, a glasi na iznos od 325,88 €.**

Slika 6: Radni nalog br. 24000002286 (Pravokutni fazoni DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen)

**BerlinerLuft. Tehnika d.o.o.**  
Gornjostupnička 126  
Gornji Stupnik  
MB: 4356187

**Radni nalog br. 24000002286**

Datum:15.2.2024.

KUPAC:  
**Nepoznati partner**

Adresa isporuke:

Proizvod: F2111033057  
Pravokutni fazoni DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen

|                           |        |                  |                |                                      |
|---------------------------|--------|------------------|----------------|--------------------------------------|
| Količina:                 | 25,62  | Serijski broj:   | 20240215000123 | Sa skladišta:003<br>Na skladište:005 |
| Vrijednost materijala:    | 514,48 | Br. sati:        | 0,00           |                                      |
| Vrijednost rada:          | 0,00   | Cijena sata:     | 0,00 kn        |                                      |
| Proizvodna vrijednost:    | 514,48 | Prodajna cijena: |                |                                      |
| Proizvodna cijena (za 1): | 20,08  |                  |                |                                      |

| Red.br. | Artikl  | Kol JMJ   | Serijski broj |
|---------|---|-----------|---------------|
| 1.      | R4100000028 Kutnik P20 V2A                        | 82,00 kom |               |
| 2.      | R4100000079 Prirubnica P20 Butyl V2A              | 41,67 m   |               |
| 3.      | R4200000069 Brtvilo Gebhardt MAXX - Crijevo 600ml | 0,80 Kom  |               |
| 4.      | R1400000002 Lim u roli V2A 1500 - 0.6             | 81,20 kg  |               |

Napomena: Ponuda br.: 24000001855 - 19.02. ; + folija

Izvor: BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. (2024.), [Radni nalog br. 24000002286.pdf](#)

Radni nalog br. 24000002286 sa Slike 6 je napravljen na temelju narudžbe kupca za proizvodnju pravokutnog fazona DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen. **Na radnom nalogu br. 24000002286 naznačen je trošak direktnog materijala, koji je nastao proizvodnjom pravokutnog fazona DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen, a glasi na iznos od 514,48 €.**

Slika 7: Radni nalog br. 24000002366 (Pravokutni fazoni DIN-V2A-N 0,8-C 24/01855 T ZG1 akfen)

**BerlinerLuft. Tehnika d.o.o.**  
Gornjostupnička 126  
Gornji Stupnik  
MB: 4356187

**Radni nalog br. 24000002366**

Datum:16.2.2024.

KUPAC:  
**Nepoznati partner**

Adresa isporuke:

Proizvod: F2112000579  
Pravokutni fazoni DIN-V2A-N 0,8-C 24/01855 T ZG1 akfen

|                           |          |                  |                |                                      |
|---------------------------|----------|------------------|----------------|--------------------------------------|
| Količina:                 | 41,48    | Serijski broj:   | 20240216000055 | Sa skladišta:003<br>Na skladište:005 |
| Vrijednost materijala:    | 1.160,86 | Br. sati:        | 0,00           |                                      |
| Vrijednost rada:          | 0,00     | Cijena sata:     | 0,00           |                                      |
| Proizvodna vrijednost:    | 1.160,86 | Prodajna cijena: |                |                                      |
| Proizvodna cijena (za 1): | 27,99    |                  |                |                                      |

| Red.br. | Artikl  | Kol JMJ    | Serijski broj |
|---------|---|------------|---------------|
| 1.      | R1400000003 Lim u roli V2A 1500 - 0.8             | 255,10 kg  |               |
| 2.      | R4100000028 Kutnik P20 V2A                        | 134,00 kom |               |
| 3.      | R4100000079 Prirubnica P20 Butyl V2A              | 68,63 m    |               |
| 4.      | R4200000069 Brtvilo Gebhardt MAXX - Crijevo 600ml | 2,00 Kom   |               |

Napomena: Ponuda br.: 24000001855 - 19.02. ; + folija

Izvor: BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. (2024.), [Radni nalog br. 24000002366.pdf](#)

Radni nalog br. 24000002366 sa Slike 7 je napravljen na temelju narudžbe kupca za proizvodnju pravokutnog fazona DIN-V2A-N 0,8-C 24/01855 T ZG1 akfen. Na radnom nalogu br. 24000002366 naznačan je trošak direktnog materijala, koji je nastao proizvodnjom pravokutnog fazona DIN-V2A-N 0,8-C 24/01855 T ZG1 akfen, a glasi na iznos od 1.160,86 €.

## 4.2. Obračun troškova i vrednovanje proizvoda po metodi ukupnih troškova

U nastavku potpoglavlja obračunati su troškovi i sastavljeni izvještaji o dobiti prema metodi ukupnih troškova, koji su prikazani u Tablici 5 za tri radna naloga iz potpoglavlja 4.1. (Odvijanje proizvodnog procesa u proizvodnji).

Tablica 5: Izvještaji o dobiti po metodi ukupnih troškova za tri radna naloga proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o.

| IZVJEŠTAJ O DOBITI PO METODI UKUPNIH TROŠKOVA    |                                |                                |                                |
|--|--------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
|  | Radni nalog br.<br>24000002366 | Radni nalog br.<br>24000002287 | Radni nalog br.<br>24000002286 |
| <b>1. PRIHODI OD PRODAJE</b>                     | 1.962,17 €                     | 446,07 €                       | 1.043,14 €                     |
| <b>2. TROŠKOVI PRODANIH PROIZVODA</b>            | 1.438,03 €                     | 395,21 €                       | 667,63 €                       |
| Početne zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda   | 0 €                            | 0 €                            | 0 €                            |
| Troškovi proizvodnje u tijeku razdoblja          | 1.438,03 €                     | 395,21 €                       | 667,63 €                       |
| Konačne zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda   | 0 €                            | 0 €                            | 0 €                            |
| <b>3. BRUTO MARŽA / OPERATIVNA DOBIT (1 - 2)</b> | 524,14 €                       | 50,86 €                        | 375,51 €                       |
| <b>4. TROŠKOVI RAZDOBLJA</b>                     | 180,78 €                       | 41,10 €                        | 96,11 €                        |
| Troškovi prodaje i administracije                | 161,41 €                       | 36,69 €                        | 85,81 €                        |
| Neiskorišteni fiksni OTP                         | 19,37 €                        | 4,40 €                         | 10,30 €                        |

|  |          |        |          |
|--|----------|--------|----------|
| <b>5. DOBIT PRIJE<br/>OPOREZIVANJA (3 - 4)</b> | 343,35 € | 9,76 € | 279,40 € |
|--|----------|--------|----------|

Izvor: BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. (2024.), [Razvrstavanje troškova - metoda ukupnih troškova i metoda varijabilnih troškova.xlsx](#)

Dakle, prema radnom nalogu **br. 24000002366** proizveo se pravokutni fazon DIN-V2A-N 0,8-C 24/01855 T ZG1 akfen. Sukladno podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., prodajom pravokutnog fazona DIN-V2A-N 0,8-C 24/01855 T ZG1 akfen ostvarili su se prihodi u iznosu od 1.962,17 €. Nadalje, obzirom da se radi o proizvodnji prema narudžbi kupca, početne zalihe ne postoje, stoga je njihov iznos 0 €. U troškove proizvodnje po metodi ukupnih troškova ulaze trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada, varijabilni opći troškovi proizvodnje i iskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje. Kako je spomenuto u potpoglavlju 4.1. (Odvijanje proizvodnog procesa u poduzeću), iznos troška direktnog materijala za stvaranje korisnog učinka iz radnog naloga br. 24000002366 je 1.160,86 €. Nadalje, prema podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., iznos troška direktnog rada je 67,42 €, a iznos varijabilnih općih troškova proizvodnje je 122,59 €. U potpoglavlju 3.1. (Metoda ukupnih troškova) navedena je formula za dobivanje iznosa iskorištenih fiksnih općih troškova proizvodnje. Dakle, prvo se podijeli ostvareni kapacitet s normalnim kapacitetom, te se onda dobivena stopa iskorištenja kapaciteta pomnoži s iznosom fiksnih općih troškova proizvodnje iz radnog naloga kojeg se promatra. Prema tome, u odnos se stavljaju ostvareni kapacitet proizvodnje (9.000 m<sup>2</sup>) i normalni kapacitet proizvodnje (11.000 m<sup>2</sup>), pa se na taj način dobije stopa iskorištenja kapaciteta od 81,82 %. Množenjem stope iskorištenja kapaciteta sa iznosom fiksnih općih troškova proizvodnje za radni nalog (106,53 €) dobije se iznos iskorištenih fiksnih općih troškova proizvodnje od 87,16 €. Zbrojem troška direktnog materijala (1.160,86 €), troška direktnog rada (67,42 €), varijabilnih općih troškova proizvodnje (122,59 €) i iskorištenih fiksnih općih troškova proizvodnje (87,16 €) dobije se iznos troškova proizvodnje od 1.438,03 €. Obzirom da se proizvod otpremio dovršenjem proizvodnje, konačne zalihe ne postoje, odnosno njihov je iznos 0 €. Prema tome, iznos troškova proizvodnje u tijeku razdoblja je jednak ukupnim troškovima od prodanih proizvoda. Sučeljavanjem troškova prodanih proizvoda sa prihodima od prodaje dobije se bruto marža ili operativna dobit, koja iznosi 524,14 €. U troškove razdoblja po metodi ukupnih troškova ulaze neiskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje, troškovi prodaje i troškovi administracije.



Prema podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., iznos troškova prodaje i administracije je 161,41 €. Stopa neiskorištenja kapaciteta je 18,18 %, a množenjem stope neiskorištenja kapaciteta i iznosa fiksnih općih troškova proizvodnje za radni nalog (106,53 €) dobije se iznos neiskorištenih fiksnih općih troškova proizvodnje od 19,37 €. Zbrojem iznosa troškova prodaje i administracije (161,41 €) i iznosa neiskorištenih fiksnih općih troškova proizvodnje (19,37 €) dobije se iznos troškova razdoblja od 180,78 €. Oduzimanjem troškova razdoblja (180,78 €) od bruto marže (524,14 €) dobije se iznos dobiti prije oporezivanja od 343,35 €.

Prema radnom nalogu **br. 24000002287** proizveo se pravokutni kanal DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen. Sukladno podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., prodajom pravokutnog kanala DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen ostvarili su se prihodi u iznosu od 446,07 €. Nadalje, obzirom da se radi o proizvodnji prema narudžbi kupca, početne zalihe ne postoje, stoga je njihov iznos 0 €. U troškove proizvodnje ulaze trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada, varijabilni opći troškovi proizvodnje i iskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje. Kako je spomenuto u potpoglavlju 4.1. (Odvijanje proizvodnog procesa u poduzeću), iznos troška direktnog materijala za stvaranje korisnog učinka iz radnog naloga br. 24000002287 je 325,88 €. Nadalje, prema podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., iznos troška direktnog rada je 21,65 €, a iznos varijabilnih općih troškova proizvodnje je 27,87 €. Kao i kod radnog naloga br. 24000002366, stopa iskorištenja kapaciteta je 81,82 %. Množenjem stope iskorištenja kapaciteta sa iznosom fiksnih općih troškova proizvodnje za radni nalog (24,22 €) dobije se iznos iskorištenih fiksnih općih troškova proizvodnje od 19,82 €. Zbrojem troška direktnog materijala (325,88 €), troška direktnog rada (21,65 €), varijabilnih općih troškova proizvodnje (27,87 €) i iskorištenih fiksnih općih troškova proizvodnje (19,82 €) dobije se iznos troškova proizvodnje od 395,21 €. Obzirom da se proizvod otpremio dovršenjem proizvodnje, konačne zalihe ne postoje, odnosno njihov je iznos 0 €. Prema tome, iznos troškova proizvodnje u tijeku razdoblja je jednak ukupnim troškovima od prodanih proizvoda. Sučeljavanjem troškova prodanih proizvoda sa prihodima od prodaje dobije se bruto marža ili operativna dobit, koja iznosi 50,86 €. U troškove razdoblja ulaze neiskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje, troškovi prodaje i troškovi administracije. Prema podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., iznos troškova prodaje i administracije je 36,69 €. Stopa neiskorištenja kapaciteta je 18,18 %, a množenjem stope neiskorištenja kapaciteta i iznosa fiksnih

općih troškova proizvodnje za radni nalog (24,22 €) dobije se iznos neiskorištenih fiksnih općih troškova proizvodnje od 4,40 €. Zbrojem iznosa troškova prodaje i administracije (36,69 €) i iznosa neiskorištenih fiksnih općih troškova proizvodnje (4,40 €) dobije se iznos troškova razdoblja od 41,10 €. Oduzimanjem troškova razdoblja (41,10 €) od bruto marže (50,86 €) dobije se iznos dobiti prije oporezivanja od 9,76 €. Prema tome, proizvodnjom proizvoda iz radnog naloga br. 24000002287 proizvodno poduzeće BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. zaradilo je 9,76 €.

Prema radnom nalogu **br. 24000002286** proizveo se pravokutni fazon DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen. Sukladno podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., prodajom pravokutnog fazona DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen ostvarili su se prihodi u iznosu od 1.043,14 €. Nadalje, obzirom da se radi o proizvodnji prema narudžbi kupca, početne zalihe ne postoje, stoga je njihov iznos 0 €. U troškove proizvodnje ulaze trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada, varijabilni opći troškovi proizvodnje i iskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje. Kako je spomenuto potpoglavlju 4.1. (Odvijanje proizvodnog procesa u poduzeću), iznos troška direktnog materijala za stvaranje korisnog učinka iz radnog naloga br. 24000002286 je 514,48 €. Nadalje, prema podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., iznos troška direktnog rada je 41,64 €, a iznos varijabilnih općih troškova proizvodnje je 65,17 €. Kao i kod radnog naloga br. 24000002287, stopa iskorištenja kapaciteta je 81,82 %. Množenjem stope iskorištenja kapaciteta sa iznosom fiksnih općih troškova proizvodnje za radni nalog (56,64 €) dobije se iznos iskorištenih fiksnih općih troškova proizvodnje od 46,34 €. Zbrojem troška direktnog materijala (514,48 €), troška direktnog rada (41,64 €), varijabilnih općih troškova proizvodnje (65,17 €) i iskorištenih fiksnih općih troškova proizvodnje (46,34 €) dobije se iznos troškova proizvodnje od 667,63 €. Obzirom da se proizvod otpremio dovršenjem proizvodnje, konačne zalihe ne postoje, odnosno njihov je iznos 0 €. Prema tome, iznos troškova proizvodnje u tijeku razdoblja je jednak ukupnim troškovima od prodanih proizvoda. Sučeljavanjem troškova prodanih proizvoda sa prihodima od prodaje dobije se bruto marža ili operativna dobit, koja iznosi 375,51 €. U troškove razdoblja ulaze neiskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje, troškovi prodaje i troškovi administracije. Prema podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., iznos troškova prodaje i administracije je 85,81 €. Stopa neiskorištenja kapaciteta je 18,18 %, a množenjem stope neiskorištenja kapaciteta i iznosa fiksnih općih troškova proizvodnje za radni nalog (56,64 €) dobije se iznos neiskorištenih fiksnih općih troškova proizvodnje od 10,30 €. Zbrojem iznosa troškova prodaje i administracije (85,81 €) i

iznosa neiskorištenih fiksnih općih troškova proizvodnje (10,30 €) dobije se iznos troškova razdoblja od 96,11 €. Oduzimanjem troškova razdoblja (96,11 €) od bruto marže (375,51 €) dobije se iznos dobiti prije oporezivanja od 279,40 €.

### 4.3. Obračun troškova i vrednovanje proizvoda po metodi varijabilnih troškova

U nastavku potpoglavlja su obračunati troškovi i sastavljeni izvještaji po dobiti prema metodi varijabilnih troškova, koji su prikazani u Tablici 6 za tri radna naloga iz potpoglavlja 4.1. (Odvijanje proizvodnog procesa u poduzeću).

Tablica 6: Izvještaji o dobiti po metodi varijabilnih troškova za tri radna naloga proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o.

| IZVJEŠTAJ O DOBITI PO METODI VARIJABILNIH TROŠKOVA |                                |                                |                                |
|--|--------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
|  | Radni nalog br.<br>24000002366 | Radni nalog br.<br>24000002287 | Radni nalog br.<br>24000002286 |
| <b>1. PRIHODI OD PRODAJE</b>                       | 1.962,17 €                     | 446,07 €                       | 1.043,14 €                     |
| <b>2. TROŠKOVI PRODANIH PROIZVODA</b>              | 1.350,87 €                     | 375,40 €                       | 621,29 €                       |
| Početne zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda     | 0 €                            | 0 €                            | 0 €                            |
| Troškovi proizvodnje u tijeku razdoblja            | 1.350,87 €                     | 375,40 €                       | 621,29 €                       |
| Konačne zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda     | 0 €                            | 0 €                            | 0 €                            |
| <b>3. MARGINALNA KONTRIBUCIJA I (1 - 2)</b>        | 611,30 €                       | 70,67 €                        | 421,85 €                       |
| <b>4. OSTALI VARIJABILNI TROŠKOVI</b>              | 0 €                            | 0 €                            | 0 €                            |
| <b>5. MARGINALNA KONTRIBUCIJA II (3 - 4)</b>       | 611,30 €                       | 70,67 €                        | 421,85 €                       |
| <b>6. FIKSNI TROŠKOVI</b>                          | 267,95 €                       | 60,91 €                        | 142,45 €                       |
| Fiksni OTP   | 106,53 €                       | 24,22 €                        | 56,64 €                        |

|   |                 |               |                 |
|---|-----------------|---------------|-----------------|
| Troškovi prodaje i administracije         | 161,41 €        | 36,69 €       | 85,81 €         |
| <b>7. DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA (5 -6)</b> | <b>343,35 €</b> | <b>9,76 €</b> | <b>279,40 €</b> |

Izvor: BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. (2024.), [Razvrstavanje troškova - metoda ukupnih troškova i metoda varijabilnih troškova.xlsx](#)

Prema radnom nalogu **br. 24000002366** proizveo se pravokutni fazon DIN-V2A-N 0,8-C 24/01855 T ZG1 akfen. Sukladno podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., prodajom pravokutnog fazona DIN-V2A-N 0,8-C 24/01855 T ZG1 akfen ostvarili su se prihodi u iznosu od 1.962,17 €. Nadalje, obzirom da se radi o proizvodnji prema narudžbi kupca, početne zalihe ne postoje, stoga je njihov iznos 0 €. U troškove proizvodnje po metodi varijabilnih troškova ulaze trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada i varijabilni opći troškovi proizvodnje. U potpoglavlju 4.1. (Odvijanje proizvodnog procesa u poduzeću) na Slici 7 naznačen je iznos troška direktnog materijala od 1.160,86 €. Nadalje, prema podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., iznos troška direktnog rada je 67,42 €, a iznos varijabilnih općih troškova proizvodnje je 122,59 €. Zbrojem troška direktnog materijala (1.160,86 €), troška direktnog rada (67,42 €) i varijabilnih općih troškova proizvodnje (122,59 €) dobije se iznos troškova proizvodnje u tijeku razdoblja od 1.350,87 €. Obzirom da se proizvod otpremio dovršenjem proizvodnje, konačne zalihe ne postoje, odnosno njihov je iznos 0 €. Prema tome, iznos troškova proizvodnje u tijeku razdoblja je jednak ukupnim troškovima od prodanih proizvoda. Sučeljavanjem troškova prodanih proizvoda sa prihodima od prodaje dobije se marginalna kontribucija I, koja iznosi 611,30 €. Marginalna kontribucija II se dobije oduzimanjem ostalih varijabilnih troškova od marginalne kontribucije I. Međutim, proizvodnjom pravokutnog fazona DIN-V2A-N 0,8-C 24/01855 T ZG1 akfen nisu nastali ostali varijabilni troškovi, stoga je njihov iznos 0 €. Prema tome, u ovom slučaju, iznos marginalne kontribucije I jednak je iznosu marginalne kontribucije II. Iznos marginalne kontribucije II za radni nalog br. 24000002366 je 611,30 €. U troškove razdoblja po metodi varijabilnih troškova ulaze fiksni troškovi, odnosno fiksni opći troškove proizvodnje, troškovi prodaje i troškovi administracije. Prema podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., iznos troškova prodaje i administracije je 161,41 €, a iznos fiksnih općih troškova proizvodnje je 106,53 €. Zbrojem iznosa troškova prodaje i administracije (161,41 €) i iznosa fiksnih općih troškova proizvodnje (106,53 €) dobije se iznos troškova razdoblja, odnosno iznos ukupnih fiksnih troškova od 267,95 €. Oduzimanjem ukupnih fiksnih

troškova (267,95 €) od marginalne kontribucije II (611,30 €) dobije se iznos dobiti prije oporezivanja od 343,35 €.

Prema radnom nalogu **br. 24000002287** proizveo se pravokutni kanal DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen. Sukladno podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., prodajom pravokutnog kanala DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen ostvarili su se prihodi u iznosu od 446,07 €. Nadalje, obzirom da se radi o proizvodnji prema narudžbi kupca, početne zalihe ne postoje, stoga je njihov iznos 0 €. U troškove proizvodnje po metodi varijabilnih troškova ulaze trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada i varijabilni opći troškovi proizvodnje. U potpoglavlju 4.1. (Odvijanje proizvodnog procesa u poduzeću) na Slici 5 naznačen je iznos troška direktnog materijala od 325,88 €. Nadalje, prema podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., iznos troška direktnog rada je 21,65 €, a iznos varijabilnih općih troškova proizvodnje je 21,87 €. Zbrojem troška direktnog materijala (325,88 €), troška direktnog rada (21,65 €) i varijabilnih općih troškova proizvodnje (21,87 €) dobije se iznos troškova proizvodnje u tijeku razdoblja od 375,40 €. Obzirom da se proizvod otpremio dovršenjem proizvodnje, konačne zalihe ne postoje, odnosno njihov je iznos 0 €. Prema tome, iznos troškova proizvodnje u tijeku razdoblja je jednak ukupnim troškovima od prodanih proizvoda. Sučeljavanjem troškova prodanih proizvoda sa prihodima od prodaje dobije se marginalna kontribucija I, koja iznosi 70,67 €. Marginalna kontribucija II se dobije oduzimanjem ostalih varijabilnih troškova od marginalne kontribucije I. Međutim, proizvodnjom pravokutnog kanala DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen nisu nastali ostali varijabilni troškovi, stoga je njihov iznos 0 €. Prema tome, u ovom slučaju, iznos marginalne kontribucije I je jednak iznosu marginalne kontribucije II. Iznos marginalne kontribucije II za radni nalog br. 24000002287 je 70,67 €. U troškove razdoblja po metodi varijabilnih troškova ulaze fiksni troškovi, odnosno fiksni opći troškove proizvodnje, troškovi prodaje i troškovi administracije. Prema podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., iznos troškova prodaje i administracije je 36,69 €, a iznos fiksnih općih troškova proizvodnje je 24,22 €. Zbrojem iznosa troškova prodaje i administracije (36,69 €) i iznosa fiksnih općih troškova proizvodnje (24,22 €) dobije se iznos troškova razdoblja, odnosno iznos ukupnih fiksnih troškova od 60,91 €. Oduzimanjem ukupnih fiksnih troškova (60,91 €) od marginalne kontribucije II (70,67 €) dobije se iznos dobiti prije oporezivanja od 9,76 €.

Prema radnom nalogu **br. 24000002286** proizveo se pravokutni fazon DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen. Sukladno podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., prodajom pravokutnog fazona DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen ostvarili su se prihodi u iznosu od 1.043,14 €. Nadalje, obzirom da se radi o proizvodnji prema narudžbi kupca, početne zalihe ne postoje, stoga je njihov iznos 0 €. U troškove proizvodnje po metodi varijabilnih troškova ulaze trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada i varijabilni opći troškovi proizvodnje. U potpoglavlju 4.1. (Odvijanje proizvodnog procesa u poduzeću) na Slici 6 naznačen je iznos troška direktnog materijala od 514,48 €. Nadalje, prema podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., iznos troška direktnog rada je 41,64 €, a iznos varijabilnih općih troškova proizvodnje je 65,17 €. Zbrojem troška direktnog materijala (514,48 €), troška direktnog rada (41,64 €) i varijabilnih općih troškova proizvodnje (65,17 €) dobije se iznos troškova proizvodnje u tijeku razdoblja od 621,29 €. Obzirom da se proizvod otpremio dovršenjem proizvodnje, konačne zalihe ne postoje, odnosno njihov je iznos 0 €. Prema tome, iznos troškova proizvodnje u tijeku razdoblja je jednak ukupnim troškovima od prodanih proizvoda. Sučeljavanjem troškova prodanih proizvoda sa prihodima od prodaje dobije se marginalna kontribucija I, koja iznosi 421,85 €. Marginalna kontribucija II se dobije oduzimanjem ostalih varijabilnih troškova od marginalne kontribucije I. Međutim, proizvodnjom pravokutnog fazona DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen nisu nastali ostali varijabilni troškovi, stoga je njihov iznos 0 €. Prema tome, u ovom slučaju, iznos marginalne kontribucije I je jednak iznosu marginalne kontribucije II. Iznos marginalne kontribucije II za radni nalog br. 24000002286 je 421,85 €. U troškove razdoblja po metodi varijabilnih troškova ulaze fiksni troškovi, odnosno fiksni opći troškove proizvodnje, troškovi prodaje i troškovi administracije. Prema podacima od proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o., iznos troškova prodaje i administracije je 85,81 €, a iznos fiksnih općih troškova proizvodnje je 56,64 €. Zbrojem iznosa troškova prodaje i administracije (85,81 €) i iznosa fiksnih općih troškova proizvodnje (56,64 €) dobije se iznos troškova razdoblja, odnosno iznos ukupnih fiksnih troškova od 142,45 €. Oduzimanjem ukupnih fiksnih troškova (142,45 €) od marginalne kontribucije II (421,85 €) dobije se iznos dobiti prije oporezivanja od 279,40 €.

#### 4.4. Analiza učinaka primjene različitih metoda na profitabilnost proizvoda i rezultat poslovanja

Prisjetimo se Tablice 4 (Utjecaj metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na iznos troškova prodanih proizvoda i na iznos dobiti) iz potpoglavlja 3.3. (Utjecaj primjene metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na profitabilnost proizvoda i rezultat poslovanja). U Tablici 4 navedeni su sljedeći mogući odnosi između proizvedene i prodane količine:

- proizvodnja = prodaja
- proizvodnja > prodaja
- proizvodnja < prodaja

Kada pričamo o proizvodnji prema radnom nalogu, to znači da će se dovršenjem proizvodnje svi gotovi proizvodi, koji su naručeni od strane kupca, direktno prodati. Prema tome, u slučaju analize učinaka primjene metode ukupnih troškova i metode varijabilnih troškova na profitabilnost proizvoda iz radnih naloga br. 24000002366, br. 24000002287 i br. 24000002286, proizvodnja je jednaka prodaji. Kada je proizvodnja jednaka prodaji, onda nema promjene na zalihama. Navedeno smo mogli vidjeti u Tablici 5 (Izvještaji o dobiti po metodi ukupnih troškova za tri radna naloga proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o.) i Tablici 6 (Izvještaji o dobiti po metodi varijabilnih troškova za tri radna naloga proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o.). Naime, primjenom obje metode kod sva tri radna naloga početne zalihe i konačne zalihe su iznosile 0 €. Razlog leži u činjenici da će proizvodnja proizvoda iz radnih naloga započeti tek narudžbom kupca, stoga početnih zaliha ne može biti. Nadalje, obzirom da će se dovršeni proizvodi iz radnih naloga direktno prebaciti na skladište trgovačke robe, te će se potom otpremiti i prodati, ne može biti ni konačnih zaliha. Kada je proizvodnja jednaka prodaji, bez obzira na različito alociranje troškova, ukupni troškovi za proizvode iz radnih naloga će biti isti primjenom i jedne i druge metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Također, kada je proizvodnja jednaka prodaji, dobiti za proizvode iz radnih naloga će biti iste primjenom i jedne i druge metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Navedeno možemo vidjeti u Tablici 5 (Izvještaji o dobiti po metodi ukupnih troškova za tri radna naloga proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o.) i Tablici 6 (Izvještaji o dobiti po metodi varijabilnih troškova za tri

radna naloga proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o.). Naime, dobit prije oporezivanja za proizvod iz radnog naloga br. 24000002366 je 343,35 € i kod metode ukupnih troškova i kod metode varijabilnih troškova. Nadalje, dobit prije oporezivanja za proizvod iz radnog naloga br. 24000002287 je 9,76 € i kod apsorpcijske metode i kod varijabilne metode. Na kraju, dobit prije oporezivanja za proizvod iz radnog naloga br. 24000002286 je 279,40 € i kod metode potpunih troškova i kod metode direktnih troškova.

Proizvodnjom proizvoda iz radnog naloga br. 24000002366 proizvodno poduzeće BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. je zaradilo 343,35 €, stoga je proizvodnja tog proizvoda ocijenjena profitabilnom.

Iako je poduzeće proizvodnjom proizvoda iz radnog naloga br. 24000002287 zaradilo dosta manje, tj. 9,76 €, nego proizvodnjom proizvoda iz radnog naloga br. 24000002366, stvaranje ovog učinka je i dalje profitabilno jer ako npr. kupac naruči još 20 tih proizvoda, proizvodno poduzeće BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. će zaraditi još 20 puta više.

Proizvodnjom proizvoda iz radnog naloga br. 24000002286 proizvodno poduzeće BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. je zaradilo 279,40 €, stoga je proizvodnja tog proizvoda ocijenjena profitabilnom.



## 5. ZAKLJUČAK

Trošak je najvažnija ekonomsko-računovodstvena kategorija. Troškovi se prvenstveno evidentiraju po prirodnim vrstama u razredu 4, pa se onda utvrđuje koji se od tih troškova uključuju u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda i postaju rashodom razdoblja u trenutku prodaje zaliha (troškovi proizvoda), a koji od tih troškova postaju rashodom razdoblja u trenutku njihova nastanka (troškovi razdoblja). Troškovi razdoblja prenose se direktno s konta “Raspored neproizvodnih troškova” na konto “Troškovi uprave, prodaje i administracije – rashodi razdoblja u trenutku nastanka”. Troškovi proizvoda prenose se s konta “Raspored proizvodnih troškova” na konto “Proizvodnja u tijeku”. Nadalje, vrijednost dovršenih proizvoda s radnih naloga prenosi se na konto “Zalihe gotovih proizvoda”, a kada se proizvodi prodaju, onda se vrijednost prodanih proizvoda prenosi na konto “Troškovi prodanih proizvoda – rashodi razdoblja u trenutku prodaje zaliha”. Informacije o troškovima su u središtu pozornosti menadžmenta proizvodnog poduzeća. Svaki menadžment proizvodnog poduzeća želi racionalizirati troškove i pozitivno utjecati na rezultat poslovanja poduzeća.

Menadžment proizvodnog poduzeća utvrđuje troškove proizvodnje i troškove razdoblja uz pomoć metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Nadalje, prema metodama vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda menadžment sastavlja izvještaje o dobiti kojima provjerava utjecaj proizvodnje proizvoda na uspješnost poslovanja proizvodnog poduzeća u kojem djeluje. Postoje dvije metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda: metoda ukupnih troškova (apsorpcijska metoda, metoda potpunih troškova) i metoda varijabilnih troškova (varijabilna metoda, metoda direktnih troškova).

Metoda ukupnih troškova je osnovna metoda vrednovanja zaliha koja se koristi pri sastavljanju financijskih izvještaja za eksterne korisnike. Metoda ukupnih troškova temelji se na podijeli proizvodnih troškova, odnosno troškova koji se kapitaliziraju u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda i neproizvodnih troškova, odnosno troškova koji postaju rashodom razdoblja u trenutku nastanka. Primjena metode potpunih troškova idealna je za dugoročno odlučivanje od strane menadžmenta proizvodnog poduzeća. Prema metodi ukupnih troškova u troškove proizvoda ulaze: trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada, varijabilni opći troškovi proizvodnje i iskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje. Prema metodi ukupnih troškova u troškove razdoblja

ulaze: neiskorišteni fiksni opći troškovi proizvodnje, troškovi prodaje (marketinga) i troškovi uprave i administracije.

Metoda varijabilnih troškova se koristi pri sastavljanju financijskih izvještaja za interne korisnike. Prema metodi varijabilnih troškova, u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda uključuju se svi varijabilni troškovi proizvodnje (trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada i varijabilni opći troškovi proizvodnje), a u rashode razdoblja uključuju se svi fiksni proizvodni troškovi i neproizvodni troškovi (fiksni opći troškovi proizvodnje, troškovi prodaje te troškovi administracije i uprave). Prema tome, alokacija troškova pri primjeni metode varijabilnih troškova temelji se na podjeli troškova prema ponašanju na promjenu obujma proizvodnje, odnosno na varijabilne troškove i fiksne troškove. Menadžmenti preferiraju korištenje metode varijabilnih troškova radi jasnijeg pregleda troškova i radi lakšeg kratkoročnog odlučivanja.

Glavna razlika između metode ukupnih troškova i metode varijabilnih troškova je način tretiranja fiksnih općih troškova proizvodnje. Naime, fiksni opći troškovi proizvodnje se kod primjene metode ukupnih troškova kapitaliziraju u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda ovisno o stupnju iskorištenja kapaciteta, a kod metode varijabilnih troškova fiksni opći troškovi proizvodnje postaju rashodom razdoblja u trenutku nastanka. Način tretiranja fiksnih općih troškova proizvodnje kod primjene metode varijabilnih troškova je prednost te metode jer je na taj način jasno uspostavljen odnos između razine prodaje, troškova i dobiti, te je time jednostavnije utvrditi prodajnu cijenu za određeni proizvod. Zagovornici primjene metode varijabilnih troškova smatraju da će fiksni troškovi nastati neovisno o proizvodnji, pa bi zato trebali postati rashodom razdoblja u trenutku nastanka. Međutim, zagovornici primjene metode ukupnih troškova smatraju da bi se određeni dio fiksnih općih troškova proizvodnje trebao kapitalizirati u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda jer su i varijabilni troškovi i fiksni troškovi nužni za stvaranje korisnog učinka. Također, metodu varijabilnih troškova je teže primjenjivati u praksi jer se pojavljuje problem utvrđivanja fiksnih i varijabilnih komponenata kod mješovitih troškova, pa onda može doći do donošenja pogrešnih odluka u alokaciji troškova.

U analizi tri radna naloga (24000002366, 24000002287, 24000002286) od strane proizvodnog poduzeća BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. dobivene su jednake dobiti prije oporezivanja pri primjeni i jedne i druge metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Razlog leži u činjenici da se radi o proizvodnji prema radnom nalogu. Naime, kada pričamo o proizvodnji prema radnom

nalogu, to znači da će se dovršenjem proizvodnje svi gotovi proizvodi, koji su naručeni od strane kupca, direktno prodati. Prema tome, u slučaju proizvodnje prema radnom nalogu, proizvodnja je jednaka prodaji. Kada je proizvodnja jednaka prodaji nema ni početnih ni konačnih zaliha, odnosno nema promjene u zalihama. Iz tog razloga će ukupni troškovi biti jednaki primjenom i jedne i druge metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, pa će se onda njihovom primjenom dobiti i jednake dobiti prije oporezivanja.

Za radne naloge br. 24000002366, br. 24000002287 i br. 24000002286 je bio slučaj da je proizvodnja jednaka prodaji, ali postoje situacije kada je proizvodnja veća od prodaje i/ili kada je proizvodnja manja od prodaje, pa će onda biti promjene u zalihama, te će na kraju, primjenom metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, nastati različiti iznosi ukupnih troškova i različiti iznosi dobiti prije oporezivanja. Ako je proizvodnja veća od prodaje te je time došlo do povećanja zaliha, ukupni troškovi će biti manji primjenom metode ukupnih troškova, a isti će biti veći primjenom metode varijabilnih troškova. Prema tome, ako su ukupni troškovi manji primjenom metode ukupnih troškova to znači da će njenom primjenom dobit biti veća. S druge strane, obzirom da su ukupni troškovi veći primjenom metode varijabilnih troškova, dobit će onda biti manja primjenom iste metode. Nadalje, ako je u obračunskom razdoblju proizvodnja manja od prodaje, te je time došlo i do smanjenja zaliha, ukupni troškovi će biti veći primjenom apsorpcijske metode, dok će primjenom varijabilne metode ukupni troškovi biti manji. Dakle, u slučaju kada je proizvodnja manja od prodaje, dobit će biti veća primjenom varijabilne metode kao posljedica manjih ukupnih troškova.

Upravo zato što svaka metoda ima svoje prednosti i nedostatke, te zato što može biti različitih odnosa između proizvedene količine i prodajne količine, menadžment proizvodnog poduzeća bi, za potrebe što preciznijeg utvrđivanja utjecaja proizvodnje proizvoda na uspješnost poslovanja proizvodnog poduzeća, trebao sastavljati izvještaje o dobiti i prema metodi ukupnih troškova i prema metodi varijabilnih troškova.

Sukladno podacima iz sastavljenih izvještaja o dobiti prema metodi ukupnih troškova i prema metodi varijabilnih troškova iz potpoglavlja 4.2. (Obračun troškova i vrednovanje proizvoda po metodi ukupnih troškova) i potpoglavlja 4.3. (Obračun troškova i vrednovanje proizvoda po metodi varijabilnih troškova), proizvodnja proizvoda iz radnih naloga br. 24000002366, br. 24000002287 i br. 24000002286 je ocijenjena profitabilnom za poduzeće BerlinerLuft. Tehnika d.o.o..

## LITERATURA

1. BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. (b. d.), *Kompanija*, preuzeto 27. lipnja 2024. s <https://www.berlinerluft.hr/kompanija>
2. BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. (2024.a), *Radni nalog br. 24000002287* [podatkovni dokument], [Radni nalog br. 24000002287.pdf](#)
3. BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. (2024.b), *Radni nalog br. 24000002286* [podatkovni dokument], [Radni nalog br. 24000002286.pdf](#)
4. BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. (2024.c), *Radni nalog br. 24000002366* [podatkovni dokument], [Radni nalog br. 24000002366.pdf](#)
5. BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. (2024.d), *Razvrstavanje troškova – metoda ukupnih troškova i metoda varijabilnih troškova* [podatkovni dokument], [Razvrstavanje troškova - metoda ukupnih troškova i metoda varijabilnih troškova.xlsx](#)
6. Bhimani, A., Datar, M. S., Foster, G., Horngren, T. C. (2018.), *Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova*, 4<sup>th</sup> edition, Zagreb: MATE d.o.o.
7. Blocher, J. E., Chen, H. K., Lin, W. T. (2002.), *Cost management: a strategic emphasis*, 2<sup>nd</sup> edition, Boston: Irwin: McGraw-Hill
8. Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M. (2015.), *Upravljačko računovodstvo – studija slučajeve*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
9. Cooper, D., Franklin, M., Graybeal, P. (2019.), *Principles of Accounting, Volume 2: Managerial Accounting*, Ann Arbor: XanEdu Publishing
10. Datar, M. S., Foster, G., Horngren, T. C., Ittner, C., Rajan, M. (2009.), *Cost Accounting: a managerial emphasis*, 13<sup>th</sup> edition, Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall
11. Drury, C. (2013.), *Management accounting for business*, 5<sup>th</sup> edition, London: Cengage learning
12. Gowthorpe, C. (2008.), *Management Accounting*, London: Cengage Learning
13. Gulin, D., Hladika, M., Kostić, D., Lutlisky Dražić, I., Perčević, H., Vašiček, V. (2018.), *Računovodstvo II – evidentiranje poslovnih procesa*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
14. Gulin, D., Janković, S., Lutlisky Dražić, I., Perčević, H., Peršić, M., Vašiček, V. (2011.), *Upravljačko računovodstvo*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
15. Gulin, D., Perčević, H., Tušek, B., Žager, L. (2012.), *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
16. Hilton, W. R., Maher, W. M., Selto, H. F. (2006.), *Cost management: strategies for business decisions*, 3<sup>rd</sup> edition, Boston: Irwin: McGraw-Hill
17. Hladika, M. (2015.), Računovodstveno praćenje proizvodnje u toku i gotovih proizvoda, *Računovodstvo i financije*, 61 (2015.), 6, 41-45., UDK 657.2
18. Međunarodni računovodstveni standard 2 Zalihe, Uredba komisije (EU) 2023/1803 (2023.)
19. Pretnar Abičić, S. (2018.), Računovodstvo proizvodnje i gotovih proizvoda, *Računovodstvo i financije*, 64 (2018.), 8, 20-28., UDK 657.2

## POPIS SLIKA

|   |    |
|---|----|
| Slika 1: Računovodstveno evidentiranje i prijenos troškova u proizvodnoj djelatnosti.....         | 8  |
| Slika 2: Prikaz knjiženja troškova u sustavu obračuna po radnom nalogu.....                       | 9  |
| Slika 3: Alokacija troškova prema metodi ukupnih troškova.....                                    | 13 |
| Slika 4: Alokacija troškova prema metodi varijabilnih troškova .....                              | 15 |
| Slika 5: Radni nalog br. 24000002287 (Pravokutni kanali DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen) ... | 22 |
| Slika 6: Radni nalog br. 24000002286 (Pravokutni fazoni DIN-V2A-N 0,6-C 24/01855 T ZG1 akfen) ... | 23 |
| Slika 7: Radni nalog br. 24000002366 (Pravokutni fazoni DIN-V2A-N 0,8-C 24/01855 T ZG1 akfen) ... | 23 |

## POPIS TABLICA

|  |    |
|--|----|
| Tablica 1: Kriteriji klasifikacije troškova u proizvodnom poduzeću .....   | 4  |
| Tablica 2: Prikaz sastavljanja izvještaja o dobiti po metodi ukupnih troškova.....   | 14 |
| Tablica 3: Prikaz sastavljanja izvještaja o dobiti po metodi varijabilnih troškova.....  | 16 |
| Tablica 4: Utjecaj metoda vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda na iznos troškova prodanih proizvoda i na iznos dobiti .....    | 19 |
| Tablica 5: Izvještaji o dobiti po metodi ukupnih troškova za tri radna naloga proizvodnog poduzeća<br>BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. ....      | 24 |
| Tablica 6: Izvještaji o dobiti po metodi varijabilnih troškova za tri radna naloga proizvodnog poduzeća<br>BerlinerLuft. Tehnika d.o.o. .... | 28 |