

UDK 658.14:330.5:657
Izvorni znanstveni članak

Dr. sc. Petar Proklin
Ekonomski fakultet Osijek

MODEL IZVJEŠĆIVANJA MENADŽMENTA O ZALIHAMA PODUZETNIKA

Općenito, zalihe čine u mnogih gospodarskih subjekata odnosno trgovačkih društava značajan dio kratkotrajne imovine prikazane u ustrojstvu aktivne bilance tih društava. Svaki menadžer, manje-više, zna koliko je skupo održavanje takvih zaliha, naročito pri proizvodnji sve većih serija. Nije uvijek jednostavno uračunati cijenu uložene novca za zalihe u konačan proizvod.

Poglavito, prilikom sastavljanja temeljnih financijsko-računovodstvenih izvješća namijenjenih vanjskim korisnicima menadžment trgovačkog društva u obvezi je da spomenuta izvješća temelji na Zakonu o računovodstvu i Međunarodnim računovodstvenim standardima. Radi li se o izvješćivanju za potrebe menadžmenta odnosno unutarnjim korisnicima, oblici i ustrojstva spomenutih izvješća mogu se prilagoditi njihovim potrebama koje najbolje odgovaraju upravljačkoj funkciji.

U svezi s tim, a na temelju modela izvješćivanja menadžmenta, potrebna je neprekidna analiza ostvarenih rezultata izraženih u pokazateljima poduzetništva radi donošenja odgovarajućih odluka glede upravljanja i korištenja zaliha u pretvorbenim procesima.

1. UVOD

Djelovanje poduzetnika odnosno trgovačkog društva sve je više pod utjecajem izmijenjenih i složenih uvjeta gospodarenja što uvjetuje sve teže i složenije upravljanje i rukovođenje u trgovačkom društvu.

Proces odlučivanja u tijesnoj je ovisnosti o procesu informiranja kao polazne podloge odlučivanja. Zbog toga, raspolaganje relevantnim, točnim, ažurnim i po sadržaju pristupačnim računovodstvenim informacijama od iznimne je važnosti za menadžment trgovačkog društva pri donošenju sve većeg broja poslovnih odluka i njihova neprekidnog usklađivanja u okviru društva i s njegovom okolinom. U svezi s tim, donošenje poslovnih odluka pri poduzetniku odnos trgovačkom društvu više se ne može temeljiti na subjektivnim pretpostavkama menadžmenta već na kvalitetnim računovodstvenim informacijama, koje omogućuju optimalno rješavanje planiranja, organiziranja i nadziranja kao temeljnih upravljačkih funkcija nastalih problema primjenom egzaktnih kvantitativnih metoda i računovodstvenih spoznaja.

Odlučivanje u trgovačkom društvu nije uvjetovano kvantitetom, već, prvenstveno, kvalitetom računovodstvenih informacija. Pritom se i javlja osnovni problem: kako iz relativno velikog broja računovodstvenih informacija izdvojiti one koje po svojoj kvaliteti omogućuju menadžmentu donošenje odgovarajućih poslovnih odluka.

U tom ozračju promotrimo ustrojstvo računovodstva zaliha i model izvješćivanja menadžmenta.

Općenito, zalihe čine, u mnogih gospodarskih subjekata odnosno trgovačkih društva značajan dio kratkotrajne imovine.¹

Na to upućuju i podaci o financijskim rezultatima poslovanja poduzetnika iz gospodarstva u Republici Hrvatskoj u 1994., prikazani u Tablici 1.²

¹ Proklin, P., Zalihe sirovina i materijala, rezervnih dijelova i sitnog inventara, Računovodstvo poduzetnika, Skupina autora, RRiF plus, Zagreb, 1994., str. 248-274.

² Rezultati statističkog istraživanja o poslovanju poduzetnika u 1994. godini u Republici Hrvatskoj, Zavod za platni promet Republike Hrvatske, Zagreb 1995.

Tablica 1. Financijski rezultati poslovanja poduzetnika iz gospodarstva
u Republici Hrvatskoj u 1994. — imovina, glavnica i dugovi

(Svote u milijunima kuna)

AKTIVA						PASIVA					
Počela	Stanje na nadnevak			Ustrojstvo u %		Počela	Stanje na nadnevak			Ustrojstvo u %	
	1. I. 94.	31. XII. 94.	Indeks	1. I.	31. XII.		1. I. 94.	31. XII. 94.	Indeks	1. I.	31. XII.
1	2	3	4	5	6	1	2	3	4	5	6
DUGOTRAJNA IMOVINA	276.920	269.624	97,4	84,7	79,3	Kapital i pričuve	266.511	254.745	95,6	81,5	74,9
U tome:						Dugoročne pričuve	1.240	2.054	165,7	0,4	0,6
— materijalna imovina	237.537	229.193	96,5	72,6	67,4	Dugoročni dugovi	18.696	21.503	115,0	5,7	6,3
KRATKOTRAJNA IMOVINA	48.839	68.163	139,6	14,9	20,0	Kratkoročni dugovi	37.696	58.382	154,5	11,6	17,2
U tome:						Ostalo	2.823	3.432	121,6	0,8	1,0
— zalihe	20.970	26.331	125,6	6,4	7,7						
— potraživanja	22.168	31.578	142,4	6,8	9,3						
OSTALO	1.306	1.329	178,4	0,4	0,7						
UKUPNO	327.066	340.116	104,0	100,0	100,0	UKUPNO	327.066	340.116	104,0	100,0	100,0

IZVORIŠTE PODATAKA: Zavod za platni promet Republike Hrvatske.

Budući da tijekom 1994. godine nije bilo inflacije, prezentirani podaci odnosno računovodstvene informacije o imovini, glavnici i dugovima, prikazani u spomenutoj tablici, predstavljaju realno stanje poduzetnika iz gospodarstva.

Iz ustrojstva aktive odnosno ukupne imovine promatrane 1. siječnja i 31. prosinca 1994. godine razabiru se bitne promjene i to u smanjenju udjela dugotrajne imovine i povećanju udjela zaliha sa 6,4% 1. siječnja, na 7,7% 31. prosinca 1994. godine, kao i u povećanju udjela potraživanja.

Premda udio zaliha u kratkotrajnoj imovini bilježi pad sa 42,9% 1. siječnja na 38,6% 31. prosinca 1994., ipak njihovom udjelu, kako u ukupnoj imovini tako i u kratkotrajnoj imovini treba posvetiti dužnu pozornost posebno s motrišta likvidnosti i solventnosti poduzetnika.

Možda ovi podaci odnosno računovodstvene informacije, na prvi pogled, nisu osobito informativne za menadžere, međutim, budući da opstojnost i rast svakog gospodarskog subjekta odnosno trgovačkog društva ovisi o njegovoj okolini, model izvješćivanja ravnateljstva (menadžmenta) mora uvažiti i ovakve informacije.

Kako se donošenje menadžerskih odluka u trgovačkom društvu temelji, prije svega, na računovodstvenim informacijama menadžerskog računovodstva, u cilju pravovaljanosti spomenutih odluka potrebna je, na temelju prethodne analize financijskih rezultata iz okoline trgovačkog društva, dopuna unutrašnjih s vanjskim informacijama i njihova daljnja precizacija.

2. USTROJSTVO RAČUNOVODSTVA ZALIHA

Ustrojstvo računovodstva zaliha, a u cilju pravilnog računovodstvenog obuhvaćaja nastalih knjigovodstvenih događaja, njihove obrade i prezentiranja računovodstvenih informacija u temeljnim i ostalim financijsko-računovodstvenim izvješćima, spomenuto ustrojstvo uvažava određeni zakonomjerni tijek odnosno tri temeljna procesa:

- 1) proces nabave odnosno kupovine zaliha,
- 2) proces dovođenja zaliha na njihovu sadašnju lokaciju odnosno skladište i u sadašnje stanje,
- 3) proces utroška odnosno prodaje zaliha.

U toj suvislosti, polazeći od zakonomjernog tijeka, Zakona o računovodstvu, Međunarodnih

računovodstvenih standarda, a posebice MRS_a, br. 2., Zalihe, temeljne su računovodstvene datosti koje je menadžment trgovačkog društva usvojio u okviru računovodstvene i/ili računovodstvenih politika o zalihama prilikom sastavljanja i prezentiranja financijsko-računovodstvenih izvješća.

Tako izgrađenim shvaćanjem — u temeljnim načelima i u primjeni tih načela — iznesenim u ovom radu, a da bismo naše pitanje glede ustrojstva računovodstva postavili i ušli u središnju misao, treba ukazati i na praktičan računovodstveni postupak u svezi s:

- pojmom zaliha,
- načelima procjenjivanja zaliha,
- određivanje troška zaliha i načina njegova kasnijeg priznavanja kao rashoda,
- metodama bilježenja,
- metodama obračuna troška zaliha,
- procjenjivanja neto vrijednosti koja se može realizirati.

2.1. Pojam zaliha

Zalihe su kratkotrajna imovina trgovačkog društva iskazane u aktivi bilance kao bilančna čest. MRS br. 2. zalihe definira kao sredstva odnosno imovinu koju trgovačko društvo:

- a) drži za prodaju u redovnom tijeku poslovanja;
 - b) drži u procesu proizvodnje za takvu prodaju;
- ili
- (c) drži u obliku materijala, sirovina ili pričuvnih dijelova koji se troše u proizvodnom procesu ili pri pružanju usluga.

Osim spomenutih u zalihe spadaju zemljišta i druge nekretnine koje trgovačko društvo drži radi ponovne prodaje.³

Međutim, kako je Zakon o računovodstvu propisao da se u Republici Hrvatskoj primjenjuju Međunarodni računovodstveni standardi, propisano je i minimalno ustrojstvo česti zaliha koje treba prikazati u bilanci, kada je riječ o vanjskom izvješćivanju, a riječ je o sljedećim čestim zalihama:

- 1) sirovine i materijal
- 2) proizvodnja u tijeku (nedovršena proizvodnja i poluproizvodi)

³ Međunarodni računovodstveni standard 2 (Zalihe), Narodne novine br. 47., Zagreb, srijeda, 12. srpnja 1995., točka 4 i 5., str. 1419.

- 3) trgovačka roba
- 4) gotovi proizvodi
- 5) predujmovi plaćeni za spomenute česti zaliha.⁴

Međutim, za temeljna i ostala financijsko-računovodstvena izvješća koja se koriste za unutarnje potrebe ne postoji obveza menadžmenta trgovačkog društva za ustrojstvom zaliha sukladno MRS-ovima.

2.2. Načela procjenjivanja zaliha

Zalihe treba procjenjivati:⁵

- 1) ili po ukupnim troškovima nabave,
- 2) ili po neto prodajnoj vrijednosti, odnosno
 - a) po onoj vrijednosti koja je niža,
 - b) ali ne više od tržišne cijene,⁶

odnosno po načelima procjenjivanja kako je to učinjeno na sl. 1.

U svezi s tim, procjenjivanje zaliha po neto prodajnoj vrijednosti treba se temeljiti na najpouzdanijem dokazu raspoloživom na nadnevak procjene vrijednosti po kojoj se očekuje realizacija zaliha na tržištu, a ne na privremenim kolebanjima cijena ili troškova.

Računovodstveni postupak procjenjivanja zaliha treba provesti po pojedinoj vrsti ili skupini sličnih vrsta zaliha, ali sve skupa do neto prodajne vrijednosti, dok primijenjeno načelo treba dosljedno primjenjivati.

Bilanca pokazuje odnos između uložene vlastite i tuđe glavnice i njezinu upotrebu pri poduzetniku u njegovu poduzetništvu (biznisu), i to na određeni nadnevak, uvažavajući pritom istinito i pošteno (fer) motrište i prezentiranje navedenog financijsko-računovodstvenog izvješća. To je jedno od kvalitativnih obilježja tih izvješća. Međutim, važno je utvrditi, pored vrijednosti (povijesne) po kojoj se aktiva bilježi u računovodstvenim (poslovnim) knjigama i sadašnju vrijednost zaliha odnosno njihovu neto prodajnu vrijednost. Budući da je odgovornost menadžmenta na sastavljanju spomenutih izvješća, to se time postavlja iznimno složen i težak zadatak pri

procjenjivanju zaliha poznat kao najteži dio znanosti o bilanci.

2.3. Određivanje troška zaliha

Već kod načela procjenjivanja zaliha ukazali smo na mogućnost procjenjivanja zaliha, među inim, po načelu ukupnih troškova nabave.

Zapravo, radi se o procjenjivanju zaliha prema sustavu povijesnog troška.

U svezi s tim, trošak zaliha obuhvaća:

- 1) troškove kupnje,
- 2) troškove konverzije,
- 3) druge troškove koji su nastali radi dovođenja zaliha na sadašnju lokaciju odnosno skladište i u sadašnje stanje.⁷

Treba istaknuti, pri procjenjivanju zaliha po troškovima nabave potrebno je uvažiti njihovu sljedeću podjelu i to na:

— troškove zaliha koji se mogu uključiti u vrijednost zaliha i koji se prikazuju kao aktivna bilančna čest u bilanci,

— troškove koje treba isključiti iz vrijednosti zaliha te ih priznati kao trošak odnosno rashod bilančnog razdoblja u računu dobitka i gubitka.

Osim spomenutog, pri određivanju troškova nabave bitno je razlikovati zalihe trgovačkih društava:

- koja se bave proizvodnjom,
- koja se bave trgovinom,
- koja se bave pružanjem usluga.

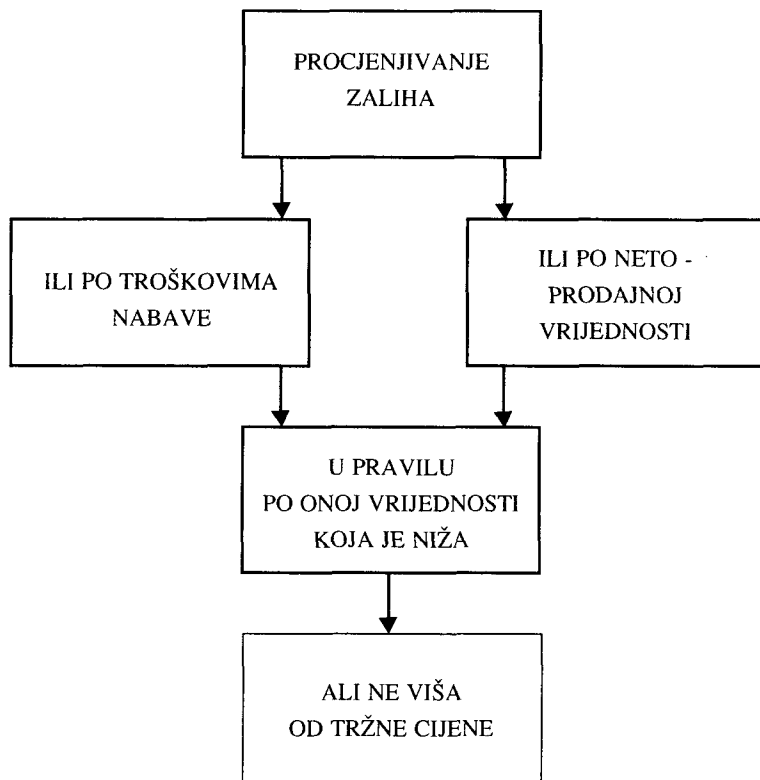
Razlozi za spomenuto ustrojstvo trgovačkih društava nalaze se u specifičnostima procjenjivanja zaliha koje rezultiraju njihovom djelatnošću.

⁴ Zakon o računovodstvu. Narodne novine br. 90., Zagreb, srijeda, 30. prosinca 1992., članak 17., str. 2136.

⁵ Nije riječ ovdje ni o kakvu mjerenju zaliha, kako piše u objavljenom hrvatskom prijevodu izvornog engleskog teksta. Ne mjeri se ovdje težina, visina ili jačina zaliha, već je riječ o procjenjivanju zaliha, što je u biti nešto sasvim drugo. U hrvatskom jezičnom izričaju procjenjivanje je zaliha određivanje vrijednosti tih zaliha.

⁶ Izvedeno iz točke 6. MRS-a br. 2., op. cit. pod str. 1419.

⁷ Ibid., točka 7.



Slika 1. Načela procjenjivanja zaliha

2.4. Metode bilježenja zaliha

U suvislosti troška nabave odnosno povijesnog troška, računovodstvena teorija i praksa poznaje dvije temeljne metode bilježenja zaliha, i to:

- bilježenje po stvarnoj nabavnoj vrijednosti,
- bilježenje po stalnoj (planskoj) nabavnoj vrijednosti, pri čemu treba uvažiti odstupanje od stalne (planske) nabavne vrijednosti, što je prikazano na sl. 2.

Međutim, pri razmatranju metoda bilježenja zaliha u suvislosti troška nabave odnosno povijesnog troška važno je ukazati na dva temeljna područja:

- proces nabave odnosno kupovine,
- proces utroška odnosno prodaje.

Kada je riječ o bilježenju zaliha po stvarnoj nabavnoj vrijednosti, u procesu nabave odnosno kupovine one se uvijek bilježe po stvarnoj nabavnoj vrijednosti.

Glede, pak, bilježenja zaliha po stalnoj (planskoj) nabavnoj vrijednosti, u procesu nabave one se bilježe po stalnoj (planskoj) nabavnoj vrijednosti uz uvažavanje odstupanja od stalne (planske) nabavne vrijednosti, što se opet u biti svodi na to da se i u ovom slučaju zalihe bilježe po stvarnoj nabavnoj vrijednosti i u bilanci iskazuju po povijesnom trošku.

U slučaju bilježenja zaliha po stvarnoj nabavnoj vrijednosti, a u procesu utroška odnosno prodaje one se bilježe po metodi FIFO ili ponderiranoj prosječnoj cijeni kao osnovnom postupku obračuna troška zaliha ili metodi LIFO kao dozvoljenom alternativnom postupku obračuna troška zaliha.

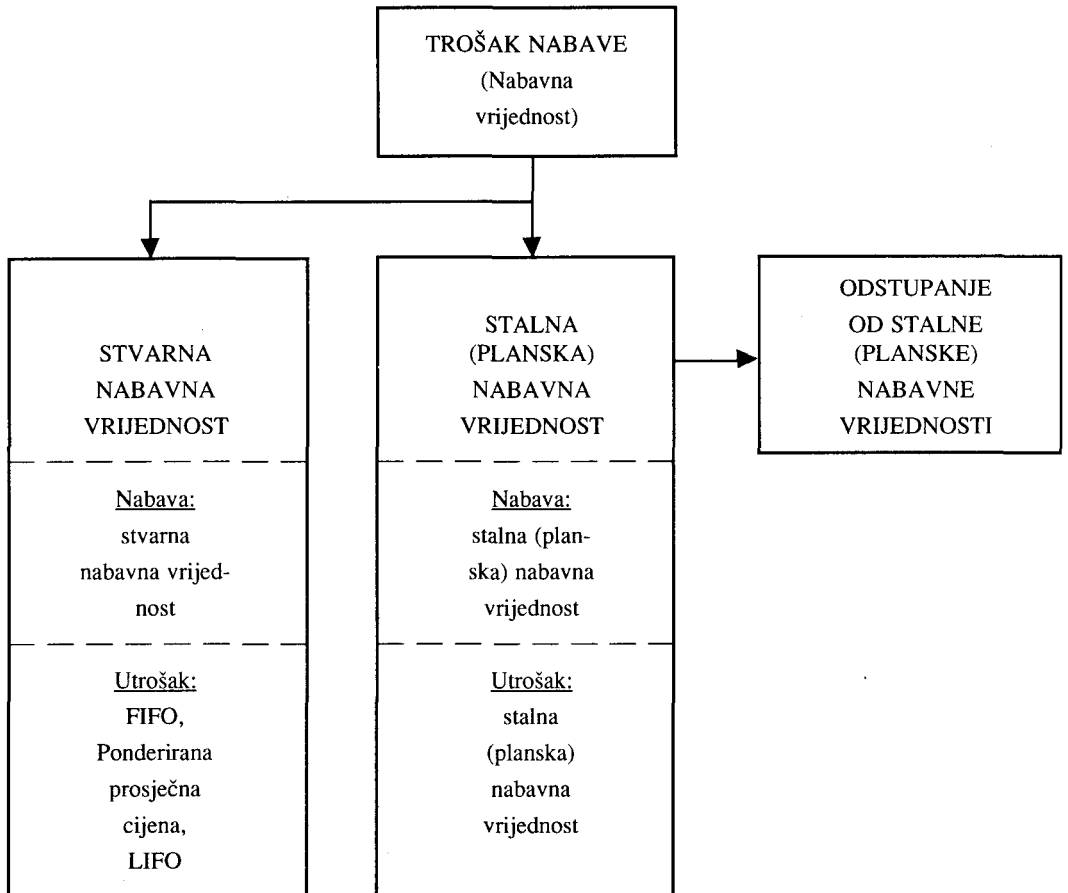
Bilježenje zaliha po stalnoj (planskoj) nabavnoj vrijednosti, u procesu utroška odnosno prodaje zaliha uvijek se bilježe po stalnoj (planskoj) nabavnoj vrijednosti uz uvažavanje odstupanja od stalne (planske) nabavne vrijednosti, što se u biti opet svodi na stvarnu nabavnu vrijednost, kako je to sve skupa prikazano na sl. 3.

Bilanca
na nadnevak 31. prosinca 19XX.

(u kn bez lipa)

Aktiva	Pasiva	
Zalihe	1.200	Glavnica 1.000
Odstupanje od stalnih cijena	(200)	
Ukupno aktiva	1.000	Ukupno pasiva 1.000

Slika 3. Bilančno stanje zaliha bilježenih po stalnoj (planskoj) nabavnoj vrijednosti



Slika 2. Metode bilježenja sirovina, materijala i pričuvnih dijelova u suvislosti troška nabave

2.5. Metode obračuna troška zaliha

Računovodstvena teorija i praksa razabire nekoliko metoda obračuna troška zaliha odnosno kako je to prikazano u Tablici 2. Koju će od spomenutih metoda primijeniti poduzetnik, pri sastavljanju i prezentiranju temeljnih i ostalih financijsko-računovodstvenih izvješća, među inim, ovisi od odrednicama:

- 1) zakona o računovodstvu,
- 2) međunarodnih računovodstvenih standarda posebice MRS-a br. 2. Zalihe,
- 3) usvojene računovodstvene politike, kao skup načela, pravila i postupaka koje je ravnateljstvo (menadžment) usvojio za sastavljanje financijsko-računovodstvenih izvješća.

Svaka od spomenutih metoda ima za posljedicu različito vrijednosno prikazivanje zaliha u bilanci i utjecaj u računu dobitka i gubitka na financijski rezultat. Razumije se, da se različito vrijednosno prikazivanje zaliha u bilanci odnosi na one koje su preostale u bilanci.

Stoga, potrebna je prosudba ravnateljstva (menadžmenta) pri izboru i primjeni onih računovodstvenih ili računovodstvene politike koje će pod uvjetima funkcioniranja poduzetnika odnosno trgovačkog društva najbolje odgovarati da se u financijsko-računovodstvenim izvješćima pravilno prikažu financijski položaj i rezultat toga gospodarskog subjekta.

Međutim, MRS br. 2. Zalihe, kada je riječ o metodama obračuna troška zaliha određuje:

- osnovni postupak,
- dozvoljeni alternativni postupak.

Osnovni postupak određuje da se trošak zaliha, osim onih zaliha kod kojih se njihovi pojedinačni troškovi obračunavaju metodom specifične identifikacije (Specific Identification), treba odrediti odnosno obračunati korištenjem sljedećih metoda obračuna troška zaliha:

- 1) prva ulazna - prva izlazna (FIFO) - First In - First Out,
- 2) ponderirana prosječna cijena (WAC) - Weighted Average Cost.

Tablica 2. Metode obračuna troška zaliha

Tekući		
broj	O p i s	Posebnost
1.	Prva ulazna - prva izlazna FIFO (First In - First Out)	Temelje se na povijesnom trošku odnosno povijesnim cijenama. Ti su troškovi odnosno cijena kod poduzetnika postojale.
2.	Ponderirana prosječna cijena WAC (Weighted Average Cost)	
3.	Posljednja ulazna - prva izlazna LIFO (Last In - First Out)	
4.	Zalihe po stalnim cijenama (Base Stock)	
5.	Specifična identifikacija (Specific Identification)	Specifične troškove još treba dodati identificiranim zalihama.
6.	Sljedeća ulazna - prva izlazna NIFO (Next In - First Out)	Temelje se na trošku odnosno cijenama koje kod tog poduzetnika nikad nisu ni postojale. Stoga nisu temeljene na povijesnom trošku - povijesnim cijenama.
7.	Najnovija nabavna cijena (Last Purchase Price)	
8.	Najviša unutra - prva van HIFO (High In - First Out)	

Obračun troška zaliha po metodi FIFO pretpostavlja da se predmeti zaliha koji su prvo kupljeni prvo se i prodaju odnosno prvi se troše u proizvodnom procesu ili pružanju usluga, a preostali predmeti na kraju bilančnog odnosno obračunskog razdoblja su oni koji su posljednji kupljeni ili proizvedeni.

Bit obračuna troška zaliha po metodi prosječne ponderirane cijene sastoji se u tome da se trošak svakog predmeta zaliha obračunava odnosno određuje:

— od prosječnih ponderiranih cijena sličnih predmeta zaliha na početku bilančnog odnosno obračunskog razdoblja, i

— troška sličnih predmeta zaliha koji su kupljeni ili proizvedeni tijekom bilančnog razdoblja.

Ovisno o uvjetima pod kojima posluje poduzetnik odnosno trgovačko društvo prosjek se može izračunati:

- 1) periodično, ili
- 2) kod svake dodatno primljene isporuke.

Dozvoljeni alternativni postupak određuje da se trošak zaliha, osim onih zaliha kod kojih se njihovi pojedinačni troškovi obračunavaju metodom specifične identifikacije, treba odrediti odnosno obračunati korištenjem metode posljednja ulazna - prva izlazna (LIFO) - Last In - First Out.

Obračun troška zaliha po metodi LIFO pretpostavlja da se predmeti zaliha koji su posljednji kupljeni ili proizvedeni prvi se prodaju odnosno troše u proizvodnom procesu ili pružanju usluga, a preostali predmeti zaliha na kraju bilančnog odnosno obračunskog razdoblja su oni koji su prvi kupljeni ili proizvedeni.

Izneseno upućuje na zaključak, a u ozračju računovodstvenoj teoriji i praksi poznatih metoda obračuna troška zaliha (Tablica 2.), da će ravnateljstvo (menadžment) poduzetnika prilikom usvajanja računovodstvene i/ili računovodstvenih politika u obračunu troška zaliha u temeljnim i ostalim financijsko-računovodstvenim izvješćima primijeniti metodu FIFO ili metodu ponderirana prosječna cijena kao osnovni postupak, odnosno, metodu LIFO kao dozvoljeni alternativni postupak.

Ako je menadžment trgovačkog društva, u okviru usvojene računovodstvene politike, odlučio da će pri obračunu troška zaliha primijeniti metodu LIFO, u bilješkama treba objaviti obračun razlika između svota zaliha prikazanih u bilanci obračunanih metodom FIFO ili ponderirane prosječne cijene i prikazane bilančne svote vrijednosti zaliha primjenom obračuna metodom LIFO. Stoga, osim drugih razloga (npr. oporezivanja dobitka), uputno je da se menadžment trgovačkog društva pri usvajanju računovodstvene politike o zalihama odluči na primjenu obračuna troška zaliha primjenom metode FIFO.⁸

Tablica 4. Obračun troška zaliha materijala po metodi FIFO

(u kn bez lipa)

Nad- nevak	Količina u kg			Cijena	Svota		Bilanca
	Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje	
1. I.	50	—	50	25	1.250		1.250
10. IV.	30	—	80	30	900		2.150
5. VI.	—	40	40	25		1.000	1.150
1. IX.	20	—	60	35	700		1.850
8. IX.	—	30	30	25			
				30		850	1.000
21. XII.	30	—	60	40	1.200		2.200
30. XII.	—	50	10	30			
				35			
				40		1.800	400
31. XII.	130	120	10	40	4.050	3.650	400

Pretpostavka je da su tijekom bilančnog razdoblja nabavljene određene količine zaliha materijala po količini i cijeni (Tablica 3.), uz određeni rast cijena odnosno inflaciju.

Na temelju nabavljenih i utrošenih zaliha materijala u procesu proizvodnje tijekom bilančnog razdoblja, obavljen je obračun troška zaliha materijala:

— po metodi FIFO (Tablica 4.),

— po metodi ponderirane prosječne cijene prilikom svakog utroška (Tablica 5.).

Obračun troška zaliha materijala na kraju bilančnog razdoblja (npr. 31. prosinca) po metodi ponderirane prosječne cijene glasi:

$$\text{Ponderirana prosječna cijena} = \frac{1.250 + 900 + 700 + 1.200}{50 + 30 + 20 + 30} = \text{kn } 31,15$$

Prema tome, trošak zaliha materijala iznosi:

$$120 \text{ kg} \times \text{kn } 31,15 = \text{kn } 3.738$$

Tablica 3. Nabavljene zalihe materijala po količini i cijeni tijekom bilančnog razdoblja

(u kn bez lipa)

Nad- nevak	Ulaz zaliha			Bilanca
	kg	Cijena	Svota	
1. I.	50	25	1.250	1.250
10. IV.	30	30	900	2.150
1. IX.	20	35	700	2.850
21. XII.	30	40	1.200	4.050

⁸ Sukladno točki 36. MRS-a br. 2.

Tablica 5. Obračun troška zaliha materijala po metodi ponderiranih prosječnih cijena (u kn bez lipa)

Nadnevak	Količina u kg			Cijena	Svota		Bilanca	
	Ulaz	Izlaz	Stanje		Duguje	Potražuje		
1. I.	50	—	50	25,00	1.250		1.250	
10. IV.	30	—	80	30,00	900		2.150	
5. VI.	—	40	40	26,87		1.075	1.075	
1. X	20	—	60	35,00	700		1.775	
8. IX.	—	30	30	29,58		887	888	
21. XII.	30	—	60	40,00	1.200		2.088	
30. XII.	—	50	10	34,80		1.740	348	
31. XII.	130	120	10	34,80	4.050	3.702	348	

3. MODEL IZVJEŠĆIVANJA MENADŽMENTA

U takvom, dakle, ustrojstvu računovodstva zaliha dolazi primjena modela izvješćivanja menadžmenta.

Poglavito, prilikom sastavljanja temeljnih financijsko-računovodstvenih izvješća namijenjenih vanjskim korisnicima menadžment trgovačkog društva u obvezi je da spomenuta izvješća temelji na Zakonu o računovodstvu i Međunarodnim računovodstvenim standardima. Ako je riječ o izvješćivanju za potrebe menadžmenta, oblici i ustrojstva spomenutih izvješća mogu se prilagoditi njihovim potrebama koje najbolje odgovaraju upravljačkoj funkciji.⁹

U tom ozračju, posebna je uloga menadžerskog računovodstva koje svoja izvješća odnosno cjelokupni model izvješćivanja menadžmenta temelji na financijskom računovodstvu.¹⁰

Stoga menadžersko računovodstvo, glede izvješćivanja menadžmenta o zalihama, objavljuje:

- račun dobitka i gubitka,
- bilancu,
- primijenjenu računovodstvenu politiku glede:
- načela procjenjivanja zaliha,
- metoda bilježenja zaliha,
- metoda obračuna troška zaliha,
- analizu prezentiranih računovodstvenih informacija,
- usporedivost primjene metoda obračuna troška zaliha i njihov utjecaj na račun dobitka i gubitka i bilancu.

U okviru menadžerskog računovodstva a za potrebe menadžmenta trgovačkog društva sastavljena su sljedeća izvješća:

- 1) račun dobitka i gubitka (Slika 4.),
- 2) bilanca (Slika 5.).

“Podravina” d.d.

RAČUN DOBITKA I GUBITKA

za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 19XX. g.
(u 000 kn)

PRIHODI OD PRODAJE		8.400
TROŠKOVI PRODAJE:		
Izravni materijal	3.650	
Izravne plaće	1.150	
Proizvodna režija	<u>850</u>	<u>5.650</u>
Bruto dobitak I.		2.750
TROŠKOVI UPRAVE I PRODAJE:		
Troškovi uprave i prodaje	1.640	
Ostali opći troškovi	<u>220</u>	<u>1.860</u>
Bruto dobitak II.		890
TROŠKOVI FINANCIRANJA:		
Kamate na kratkoročni kredit		<u>90</u>
Dobitak prije oporezivanja		800
Porez na dobitak		<u>160</u>
Dobitak poslije oporezivanja		640
Dividende za obične dionice	140	
Zadržani dobitak tekuće godine	<u>500</u>	
		640

Slika 4. Račun dobitka i gubitka poduzetnika “Podravina” d.d. za 19XX. god.

⁹ Prema MRS-u br. 1., točka 4.

¹⁰ Više o tome vidjeti: Belak V., Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, 1995.

“Podravina” d.d.
BILANCA
na nadnevak 31. prosinca 19XX. god.

(u 000 kn)

AKTIVA		PASIVA	
DUGOTRAJNA IMOVINA:		GLAVNICA (KAPITAL)	
Goodwill	50	I PRIČUVE:	
Zemljište	4.000	Dioničarska glavnica	13.000
Građevinski objekti	5.000	(obične dionice -	
Amortizacija	(3.000)	jedna dionica	
Postrojenja i oprema	8.000	kn 100,00)	
Amortizacija	(2.000)	Dobitak tekuće godine	640
Dugotrajna imovina ukupno:	<u>12.050</u>	Vlastita glavnica ukupno:	<u>13.640</u>
KRA TKOTRAJNA IMOVINA:		KRA TKOROČNI DUGOVI:	
Zalihe materijala	400	Kratkoročni kredit	1.260
Potraživanja od kupaca	3.050	Obveze prema dobavljačima	800
Novac u banci i blagajni	500	Ostale kratkoročne obveze	300
Kratkotrajna imovina ukupno:	<u>3.950</u>	Kratkoročni dugovi ukupno:	<u>2.360</u>
AKTIVA UKUPNO:	16.000	PASIVA UKUPNO:	16.000

Slika 5. Bilanca poduzetnika “Podravina” d.d. na nadnevak 31. prosinca 19XX. god.

Poduzetnik “Podravina” d.d., bavi se proizvodnjom aluminijske stolarije. Tijekom bilančnog razdoblja, naručenih 120 kom. proizvoda prodano je po prodajnoj cijeni od kn 70.000 za komad, pri čemu je ostvaren prihod od prodaje u iznosu od kn 8.400.000, što je uvjetovalo potpunu dovršenost proizvodnje u tijeku i cjelokupnu prodaju gotovih proizvoda.

Na temelju usvojene računovodstvene politike, procjena zaliha materijala, prikazana u bilanci u iznosu od kn 400.000 obavljena je po načelu stvarnog troška nabave.

Tijekom bilančnog razdoblja zalihe materijala bilježene su po metodi stvarne nabavne vrijednosti.

Obračun troška zaliha materijala obavljen je po metodi (FIFO) - prva ulazna - prva izlazna u iznosu od kn 3.650.000 i prikazana u računu dobitka i gubitka.

3.1. Pokazatelji poduzetništva

Zalihe pri funkcioniranju trgovačkog društva čine, u pravilu, značajan resurs. Svaki menadžer, manje-više, zna koliko je skupo održavanje takvih zaliha, naročito pri proizvodnji sve većih serija i broja komponenti koje čine te serije. Nije uvijek

jednostavno uračunati cijenu uloženog novca za zalihe u konačan proizvod. Ni poznati sustav “upravo na vrijeme” (“Just in Time”¹¹ odnosno džast in tajm sustav) uvijek (ne) može riješiti problem svodenja zaliha na optimalnu mjeru, ako ne postoji spremnost svih sudionika proizvodnog procesa.

U svezi s tim, a na temelju modela izvješćivanja menadžmenta, potrebna je neprekidna analiza ostvarenih rezultata izraženih u pokazateljima poduzetništva a u cilju donošenja odgovarajućih odluka glede upravljanja i korištenja zaliha u pretvorbenim procesima.

3.1.1. Analiza obrtaja imovine

Kako su zalihe dio cjelokupne imovine poduzetnika, potrebna je analiza obrtaja ukupne imovine što se čini koeficijentom obrtaja prema sljedećem općem obrascu:

$$\text{Koeficijent obrtaja} = \frac{\text{Prihod}}{\text{Ukupna imovina}}$$

Koeficijent obrtaja ukazuje na brzinu tijekom imovine u poslovnom procesu odnosno koliko jedna

¹¹ Gabler Wirtschafts Lexikon, str. 2730.

novčana jedinica uložena u imovinu stvara novčanih jedinica prihoda.

Poduzetnik "Podravina" d.d., na temelju računovodstvenih informacija menadžerskog računovodstva iz računa dobitka i gubitka (Slika 4.) i bilance (Slika 5.), bilježi u bilančnom razdoblju sljedeći obrtaj ukupne imovine:

$$\text{Koeficijent obrtaja imovine} = \frac{\text{Prihod}}{\text{Ukupna imovina}} = \frac{8,400.000}{16,000.000} = 0,52$$

Koeficijent obrtaja imovine od 0,52 pokazuje da se ukupna imovina poduzetnika tijekom bilančnog razdoblja ne obrne ni jedanput. Drugim riječima, jedna kuna uložene imovine donosi 52 lipe prihoda.

Usporedimo li, primjera radi, koeficijent obrtaja ukupne imovine poduzetnika "Podravina" d.d. s istim koeficijentom od poduzetnika iz gospodarstva u Republici Hrvatskoj u 1994. godini (Tablica 1.), a koji iznosi:

(u milijunima kuna)

$$\text{Koeficijent obrtaja imovine} = \frac{\text{Prihod}}{\text{Ukupna imovina}} = \frac{186.971}{340.116} = 0,55$$

proizlazi da je poduzetnik "Podravina" d.d. ostvario gotovo isti koeficijent obrtaja kao i cjelokupno gospodarstvo Republike Hrvatske u 1994. godini.

3.1.2. Analiza obrtaja zaliha

Pri analizi obrtaja zaliha polazi se od odnosa između troškova prodanih proizvoda odnosno zaliha i prosječnog stanja zaliha. Međutim, tu se javljaju dva problema, jedan je problem cijena, a drugi izračun prosječnog stanja zaliha.

Kada je riječ o cijenama treba nastojati da se i brojnik i nazivnik iskazuju u istim cijenama.

Problem prosječnog stanja zaliha rješava se na taj način da se zbroje stanje zaliha na početku i na kraju bilančnog razdoblja i ta svota podijeli s dva. Za poduzetnika "Podravina" d.d., prosječno stanje zaliha materijala iznosi:

$$\frac{1.250 + 400}{2} = \frac{1.650}{2} = \text{kn } 825$$

Prema tome, koeficijent obrtaja zaliha materijala iznosi:

$$\text{Koeficijent obrtaja zaliha materijala} = \frac{\text{Troškovi prodanih zaliha}}{\text{Prosječno stanje zaliha}} = \frac{5,650.000}{825.000} = 6,85$$

U svezi s tim, pri poduzetniku "Podravina" d.d., proizlazi da se tijekom bilančnog razdoblja odnosno poslovne godine zalihe materijala obrnu za 6,85 puta ili nešto manje od dva mjeseca. Za menadžment ovo je korisna informacija, jer povećanjem broja obrtaja povećava se likvidnost poduzetnika a time kroz bržu naplatu potraživanja od kupaca poboljšava se i solventnost.

Nema sumnje, računica analize obrtaja zaliha relativno je točnija ako bi se raspolagalo računovodstvenom informacijom o stvarnom prosječnom stanju zaliha tijekom godine, što je sasvim moguće ako postoji računarska podrška obrade knjigovodstvenih podataka.

3.1.3. Dani vezivanja zaliha

Broj dana vezivanja zaliha veoma je značajna računovodstvena informacija za menadžment, jer smanjivanjem dana vezivanja zaliha povećava se njihova unovčivost a time i poboljšava poduzetnikova solventnost.

Broj dana vezivanja zaliha izračunava se prema sljedećem obrascu:

$$\text{Broj dana vezivanja} = \frac{365}{\text{Koeficijent obrtaja}}$$

U slučaju poduzetnika "Podravina" d.d., broj dana vezivanja zaliha materijala iznosi:

$$\text{Broj dana vezivanja zaliha materijala} = \frac{365}{\text{Koeficijent obrtaja zaliha materijala}} = \frac{365}{6,85} = 53 \text{ dana}$$

Dakle, da bi se zalihe materijala od nabave i trošenja u procesu proizvodnje pa do naplate potraživanja od kupaca, tj. unovčile, potrebno je vrijeme od 53 dana.

Menadžment će na temelju pokazatelja dana vezivanja zaliha, u okviru upravljačke funkcije putem planiranja, organiziranja i nadziranja, nastojati da se smanje dani vezivanja zaliha materijala u cilju poboljšanja likvidnosti, a uz uvjet redovite naplate potraživanja od kupaca, i poboljšanja solventnosti.

3.2. Usporedba primjene metoda obračuna troška zaliha i njihov utjecaj na račun dobitka i gubitka i bilancu

Uspoređujući primjenu metode FIFO i ponderirane prosječne cijene pri obračunu troška zaliha i njihov utjecaj na račun dobitka i gubitka i

bilancu, došli smo do rezultata prikazanih u Tablici 6.

Tablica 6. Usporedivost primjene metoda FIFO i ponderirane prosječne cijene i njihov utjecaj na račun dobitka i gubitka i bilancu.

(u 000 kn)

Financijsko-računovodstveno izvješće menadžerskog računovodstva	Metoda obračuna	
	FIFO	Ponderirana prosječna cijena
Račun dobitka i gubitka		
— utrošeni izravni materijal	3.650	3.702
— dobitak	800	748
Bilanca		
— stanje zaliha	400	348

Naši zakonski propisi i Međunarodni računovodstveni standardi uvažavaju primjenu metode FIFO i metode ponderirane prosječne cijene glede metoda obračuna troška zaliha.

U nas, posebice u proteklih nekoliko godina pod utjecajem hiperinflacije (sve do 1993. godine) gospodarski subjekti primjenjivali su metodu najnovija nabavna cijena (Last Purchase Price), pri čemu su se stvarale i revalorizacijske pričuve.

Međutim, iz prikazane usporedivosti primjene metoda FIFO i ponderirane prosječne cijene (Tablica 6.), pred menadžment trgovačkog društva postavlja se temeljno pitanje: koju metodu obračuna troška zaliha primijeniti pri sastavljanju i prezentiranju temeljnih financijsko-računovodstvenih izvješća a u ozračju relativno stabilnih gospodarskih uvjeta, posebice relativno stabilnih cijena? Odgovor nalazimo u primjeni metode ponderiranih prosječnih cijena koje zadovoljavaju relativno jednostavnu računsku podršku i potrebe većine gospodarskih subjekata.

4. ZAKLJUČAK

Općenito, pri ustrojstvu imovine kao aktivnih bilančnih česti kod mnogih trgovačkih društava zalihe čine njihov značajan dio. Stoga je na menadžmentu, a s obzirom na uloženu cijenu novaca u zalihe, utjecaja na likvidnost i solventnost toga društva, iznimno teška zadaća koja se sastoji u svodenju zaliha na optimalno stanje. Pritom, računovodstvene informacije iz računovodstva zaliha kao sastavnim dijelom financijskog računovodstva i računovodstvene informacije menadžerskog računovodstva prikazane u ovom radu, pri čemu nismo išli za njihovom konačnošću s obzirom na prostor i vrijeme, pouzdana su informacijska podloga menadžmentu za postizanje spomenutog cilja.

Bez obzira na neposredne učinke, kao rezultata upravljačkih aktivnosti menadžmenta, nužno je podizanje ukupne proizvodne i prodajne kulture u trgovačkom društvu i svijesti svakog pojedinca kako upravo o njemu i izvršenju tehnoloških postupaka ovisi cjelokupni uspjeh poduzetnika.

Nema propisanog recepta kojim bi se problemi u svezi sa zalihama rješavali umjesto menadžera. Spremnost svih sudionika u poslovnom procesu jamstvo je uspjeha.

LITERATURA

1. *Proklin P.*, Zalihe sirovina i materijala, rezervnih dijelova i sitnog inventara, Računovodstvo poduzetnika, Skupina autora, RRiF plus, Zagreb, 1994.
2. ... Rezultati statističkog istraživanja o poslovanju poduzetnika u 1994. godini u Republici Hrvatskoj, Zavod za platni promet, Zagreb 1995.
3. ... Međunarodni računovodstveni standard 2 (Zalihe), Narodne novine br. 47., Zagreb, Srijeda, 12. srpnja 1995.
4. ... Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 90., Zagreb, 30. prosinca 1992.
5. *Belak V.*, Menadžersko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb 1995.
6. ... Gabler Wirtschaftst Lexikon, 12., vollständig neu bearbeitete und erweiterte Auflage.
7. *Habek M.*, Prilagodba računovodstva troškova iskazivanju zaliha proizvodnje sukladno novom MRS-u 2., Računovodstvo, Revizija i Financije br. 9., rujan 1995., RRiF plus, Zagreb, 1995.
8. *Garrison H., Chesley R., Carroll G.*, Managerial Accounting, IRWIN, Boston 1990.
9. *Proklin P.*, Pristup donošenju računovodstvenih politika, Računovodstvo poduzetnika, Knjiga II., Skupina autora, RRiF plus, Zagreb, 1993.
10. *Meredith R.*, The Management Of Operations A Conceptual Emphasis, New York, 1992.

Petar Proklin, Ph. D.

MANAGEMENT INFORMATION MODEL ON THE ENTREPRENERS' RESERVES

Summary

Broadly speaking the reserves make a significant part of the short-lived property of many economic subjects and companies respectively and this property is shown in the structure of the active balance of these companies. Each manager knows, more or less, how expensive is the maintenance of these reserves, particularly in the more and more numerous production series. It is not always simple to include the price of the invested money for the reserves into the final product.

Notably, on the occasion of putting together the basic financial and accounting information and reports meant for the external users, the management of the company is bound to base the mentioned information on the Law on Accounting and International Standards. If it is the question of the information for the management needs and internal users respectively the forms and structures of the mentioned information can be adjusted for their needs which correspond to the best possible way to their management.

In connection with it and the basis of the model of informing the management, the continuous analysis of the achieved results is needed expressed in the entrepreneur indicators in order to make relevant decisions regarding the management and utilization of the reserves in the transformation processes.